



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	19515.720965/2018-88
ACÓRDÃO	1201-007.723 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	IMPRESSIONA GRAFICA E EDITORA EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2013, 2014

PRECLUSÃO TEMPORAL. PRAZO PARA INTERPOSIÇÃO DO RECURSO VOLUNTÁRIO. CIÊNCIA VÁLIDA DA DECISÃO.

A perda da faculdade recursal por preclusão temporal ocorre quando a parte deixa de interpor o recurso no prazo legal de 30 dias previsto no art. 33, do Decreto nº 70.235/1972. Demonstrada nos autos a ciência válida e a intempestividade do recurso voluntário, não se conhecem das razões de mérito.

NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

AUTO DE INFRAÇÃO. INCORREÇÃO NA BASE DE CÁLCULO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO À DEFESA.

Eventual incorreção na apuração da base de cálculo não macula a validade do auto de infração, mormente se não há prejuízo à defesa.

APLICAÇÃO DO ART. 114, § 12º, DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. FACULDADE DO JULGADOR.

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. NÃO CABE INVERTER O ÔNUS DA PROVA.

A realização de diligência/perícia deve se restringir à elucidação de pontos duvidosos para o deslinde de questão controversa, não se justificando quando o fato puder ser demonstrado pela juntada de documentos. Objetiva subsidiar a convicção do julgador e não inverter o ônus da prova já definido na legislação.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014

PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS. MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA SEM COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS

O art. 42 da Lei nº 9.430/1996 presume como omissão de receitas a falta de comprovação da origem dos depósitos bancários. Por se tratar de uma presunção relativa, caso comprovada a origem, pelo contribuinte, aquela presunção é afastada. É dever do contribuinte, contudo, essa comprovação, que deve ser feita através de documentação hábil e idônea. Correto o lançamento fundado na insuficiência de comprovação da origem dos depósitos.

LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADE GRÁFICA. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. CONDIÇÕES.

A receita obtida pela impressão gráfica, por encomenda de terceiros, sujeita-se ao percentual 8% (oito por cento) para apuração da base de cálculo do IRPJ pela sistemática do lucro presumido, salvo se produzida sob encomenda direta do consumidor ou usuário, em oficina ou residência, com no máximo cinco empregados, não dispuser de potência superior a cinco quilowatts (caso utilize força motriz), e desde que o trabalho profissional represente no mínimo sessenta por cento na composição de seu valor, caso, como se vislumbrou na espécie, em que o percentual para apuração da base de cálculo do IRPJ será de 32% (trinta e dois por cento).

LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE RECEITA. ATIVIDADES DIVERSIFICADAS TRIBUTÁVEIS. NÃO IDENTIFICAÇÃO A QUE SE REFERE A RECEITA OMITIDA. PERCENTUAL MAIS ELEVADO.

Configurada a omissão de receita, o Legislador determinou que o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão. No caso dos optantes do lucro presumido que exercem atividades diversificadas tributáveis, não sendo possível a

identificação a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2013, 2014

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, bem como os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquele objeto da decisão.

MULTA QUALIFICADA. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS NO QUADRO SOCIETÁRIO. MANUTENÇÃO.

Deve ser mantida a qualificação da multa quando demonstrado que houve interposição de pessoas no quadro societária para encobrir os reais proprietários da pessoa jurídica.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A modificação inserida no inciso VI, do §1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/1996, pela Lei nº 14.689/2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do art. 106, do Código Tributário Nacional, uma vez que lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. INTERESSE COMUM. ART. 124, I, DO CTN.

A configuração de grupo econômico de fato, caracterizado pela unidade de comando, confusão patrimonial e operacional, e atuação coordenada para a prática de ilícitos tributários, evidencia o interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, justificando a responsabilização solidária das pessoas jurídicas integrantes, nos termos do art. 124, I, do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO DE FATO ADMINISTRADOR. USO DE INTERPOSTA PESSOA NO QUADRO SOCIETÁRIO. ART. 135 CTN.

A utilização de interpostas pessoas no quadro societário pelos sócios de fato consiste em ilícito a atrair a responsabilidade tributária prevista no artigo 135 do CTN.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 2013, 2014

IRPJ. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do IRPJ, mutatis mutandis, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento aos relativos à CSLL, PIS e COFINS, em razão da relação de causa e efeito existente entre as matérias.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário nos termos do voto do Relator. O Conselheiro Lucas Issa Halah acompanhou o Relator pelas conclusões. Ausente, momentaneamente, o Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni.

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simões – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Raimundo Pires de Santana Filho, Marcelo Antônio Biancardi, Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah e Nilton Costa Simões (Presidente).

RELATÓRIO

Da Autuação e da Impugnação

Trata o presente de Recurso Voluntário, às fls. 3.630/3.664, apresentado em face do acórdão nº 01-36.820, exarado pela 1ª Turma da DRJ/BEL, em 28 de junho de 2019, às fls. 3.484/3.586, que julgou improcedente a Impugnação apresentada pela REDE SEG GRÁFICA E EDITORA EIRELI (doravante denominado REDE SEG), às fls. 2.997/3.026, contra Autos de Infração lavrados pela Delegacia da RFB de Fiscalização em São Paulo – DEFIS – SP, às fls. 812/897, através dos quais foram constituídos os tributos abaixo relacionados, no montante R\$ 822.342,37 (oitocentos e vinte e dois mil, trezentos e quarenta e dois reais e trinta e sete centavos), aí incluídos principal, acrescido de multa de ofício de 150% e de juros moratórios, apurados em conformidade com o regime tributário do Lucro Presumido, nos anos-calendário de 2013 e 2014. Além disso, também foram imputadas as seguintes responsabilidades tributárias em relação ao crédito tributário constituído: GRAFTEC GRÁFICA E EDITORA LTDA, RGB MÍDIA & GRÁFICA EIRELI, RODRIGO ZANARDO e ROGÉRIO ZANARDO:

	em REAIS
Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ).....	401.912,03
Contribuição Social s/ o Lucro Líquido (CSLL).....	185.113,16
Contribuição para o PIS/Pasep (PIS/Pasep).....	41.905,43
Contribuição p/ o Financ. da Seguridade Social (Cofins).....	193.411,75
Total do Crédito Tributário.....	822.342,37

Em um primeiro momento, importa sinalar que, segundo o Agente Fiscal, por meio de diligências realizadas em prestadores e tomadores de serviços, verificou que a GRAFTEC e a RGB, juntamente com a **Recorrente** e outras empresas pertencentes à família Zanardo, fazem parte de grupo econômico de fato, constatando-se, ainda, confusão patrimonial entre as empresas, nos aspectos operacional, administrativo e financeiro, bem como dezenas de transferências bancárias injustificadas da Recorrente para as responsabilizadas.

Além disso, constatou que o Sr. Rodrigo Zanardo é o proprietário de fato e administrador da Recorrente, além de que, juntamente com seu irmão, Sr. Rogério Zanardo, controlam diversas empresas do ramo de serviços gráficos, constituindo grupo econômico de fato, do qual a fiscalizada faz parte.

Nessa toada, no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante dos Autos de Infração, a Autoridade Autuante detalha as irregularidades encontradas, merecendo destaque os seguintes pontos:

I - Introdução

O Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal supracitado determinou a fiscalização do contribuinte REDE SEG Gráfica e Editora EIRELI - EPP, CNPJ 13.288.025/0001 84, referente aos tributos IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, anos-calendário 2013 e 2014.

Este relatório é parte integrante do auto de infração COMPROT 19515.720965/2018 88, relativo ao IRPJ e reflexos.

O contribuinte, no ano-calendário de 2013, declarou-se optante pelo Lucro Presumido, tendo apresentado DIPJ (Anexo 1 - "DIPJ 2014 AC 2013"). Para o ano de 2014, esta mesma opção pela tributação com base no Lucro Presumido foi prestada por meio da ECF (Anexo 2 - "ECF AC 2014").

(...)

Verificou-se que a empresa é parte de um grupo de empresas do setor gráfico, de propriedade dos membros da família Zanardo. Foram encontrados elementos caracterizadores de "simulação" em seu quadro societário (QS) de maneira a esconder seus reais proprietários. Ademais, constatou-se, por meio de diversas verificações efetuadas e informações coletadas junto a terceiros, que as pessoas jurídicas, embora formalmente constituídas como distintas, na prática consistem em grupo econômico. Estas informações e verificações serão descritas a seguir, e incluem: utilização de funcionários de uma empresa por outras sem ônus financeiro, transferência de funcionário de uma empresa para outra sem rescisão contratual, coincidência de endereço, pagamento de despesas de uma empresa por outra, utilização de material de uma empresa pela outra, transferência injustificada de recursos financeiros da REDE SEG para as outras empresas do grupo, dentre outros.

Todos estes elementos caracterizam a existência de grupo econômico, pertencente à família Zanardo, que funcionava visando a evasão tributária. Sobre este grupo econômico de fato, não houve o cumprimento dos ditames legais previstos nos artigos 269 e 271 da Lei 6.404/1976, transcritos a seguir:

(...)

As verificações realizadas para a constatação destes fatos serão relatadas a seguir.

(...)

III - Da Origem deste procedimento fiscal

A presente fiscalização foi decorrente de supostas irregularidades verificadas em investigação do Tribunal Superior Eleitoral.

III.1 - Da interposição fraudulenta de pessoas no quadro societário

De acordo com as análises efetuadas, foram encontrados indícios de fraude na constituição da empresa, efetuado por meio da utilização de interpostas pessoas físicas com o objetivo de afastar os verdadeiros controladores das operações ilícitas tributárias praticadas. Os resultados obtidos por meio de tais ilícitos são aproveitados pelos reais beneficiários da empresa, e não pela pessoa que consta no quadro societário da mesma. Esta pessoa física utilizada pode ser um "laranja" (caso tenha tido seu nome incluído no quadro societário sem o seu conhecimento) ou um "testa-de-ferro" (caso tenha tido conhecimento prévio da sua inclusão,

agindo, desta forma, em conluio com os controladores de fato da empresa). No presente caso, os indícios apontam para a utilização de Vivaldo Dias da Silva, CPF 144.032.798-05 como "testa-de-ferro" dos donos da REDE SEG, pelas razões expostas a seguir.

III.1.1 - Das informações financeiras e fiscais de Vivaldo

Em consulta às informações constantes no cadastro da Receita Federal do Brasil, verificou-se que, além da REDE SEG, Vivaldo Dias da Silva já foi sócio da empresa Artécnica EIRELI - EPP, CNPJ 02.587.357/0001-43 (Anexo 9 - "Consulta empresas Vivaldo"). Esta empresa, atualmente, consta como sendo de Kátia Regina Zanardo, CPF 247.385.118-23 (Anexo 10 - "Consulta cadastro Artécnica").

Vejamos as demais informações de Vivaldo, constantes nos Sistemas Informatizados da Receita Federal do Brasil.

(...)

Diante do exposto, restou comprovada a ausência de capacidade financeira do único sócio da REDE SEG não só para adquirir a empresa, mas também para a manutenção das atividades da mesma. Seus dados financeiros são incompatíveis com os de um proprietário de uma empresa que, em 2014, faturou cerca de R\$ 5 milhões em 2013 e R\$ 18 milhões em 2014 (de acordo com DIPJ 2014 AC 2013 e ECF AC 2014 enviadas pelo sujeito passivo).

III.1.2 - Do depoimento de Vivaldo ao TER

(...)

De todas as informações prestadas por Vivaldo, destaca-se o fato de admitir não ser o proprietário de fato da REDE SEG, de ter recebido dinheiro do real proprietário, Rodrigo Zanardo, para que seu nome constasse no quadro societário da empresa. Ressalta-se também a parte de seu depoimento que afirma que a REDE SEG produz pouco material, que não tem estrutura para a produção de quantidade significativa de impressos. De fato, em visita à sede da empresa, isto foi confirmado, como será relatado posteriormente neste relatório.

Antes de prosseguir, cabe citar reportagem da Folha de São Paulo (<https://www1.folha.uol.com.br/fsp/poder/227814-grafica-que-recebeu-r-6-mi-do-pt-desperta-suspeita-da-justica-eleitoral.shtml>), em que Rogério Zanardo admitiu que a REDE SEG pertencia à sua família, e que Vivaldo Dias da Silva não era o dono, mas funcionário da empresa, atuando como motorista (Anexo 36 - "Reportagem Folha: Rogério e Vivaldo"):

A **Folha** visitou a sede da gráfica nesta quarta-feira (29). Segundo Rogério Zanardo, que recebeu a reportagem no local, a Rede Seg pertence a sua família e o motorista Vivaldo não é dono, mas funcionário da empresa.

Ele não soube explicar por que a gráfica está registrada em nome do motorista e afirmou que o maquinário estava desligado porque a gráfica está sem serviço no momento.

"Ele é um bom motorista, não pega guia [de rua] e dirige faz tempo", afirmou.

Este fato foi confirmado por esta fiscalização, conforme será relatado a seguir.

IV - Do Procedimento Fiscal

Uma vez que, conforme exposto, foi constatado que Vivaldo Dias não era o proprietário da fiscalizada, foram feitas diversas verificações com o objetivo de se chegar aos reais beneficiários da empresa, as quais serão descritas a seguir.

Cabe ressaltar que, em que pese Vivaldo ter admitido não ser o dono da REDE SEG e a existência de todas as evidências até aqui descritas, a empresa o apresentou como seu proprietário durante toda a fiscalização, como pode ser visto nos documentos assinados por ele e nas procurações apresentadas (Anexo 37 - "Procuração Vivaldo 13/06/2017").

a) Sistemas Informatizados da Receita Federal do Brasil

Por meio de consultas efetuadas ao quadro societário da REDE SEG desde a sua constituição e às informações ligadas ao CPF de todos os seus sócios, fortes indícios foram encontrados de que a fiscalizada pertence a um grupo de empresas atuantes no mesmo ramo de atividades, as quais são interligadas, seja pela utilização do mesmo endereço de funcionamento, seja pelo quadro societário, seja pela atuação do mesmo administrador, seja pelo compartilhamento de funcionários, seja pela transferência de recursos financeiros entre elas. São elas:

- GRAFTEC Gráfica e Editora Ltda. - EPP, CNPJ 04.059.685/0001-00;*
- Artécnica Gravações Decorativas e Litográficas EIRELI - EPP, CNPJ 53.855.672/0001-45;*
- Artécnica EIRELI - EPP, CNPJ 02.587.357/0001-43;*
- RGB Mídia & Gráfica EIRELI - EPP, CNPJ 08.350.394/0001-10;*
- RKR Acabamentos Gráficos EIRELI - EPP, CNPJ 10.890.180/0001-88;*
- Quality Fine Gráfica e Editora, Comércio e Importação de Papeis EIRELI - ME, CNPJ 15.247.392/0001-65;*
- ZFT Soluções Gráficas Ltda. - EPP, CNPJ 13.839.729/0001-06;*
- Kilograma Publicidade, Gráfica e Editora Ltda. - ME, CNPJ 22.465.682/0001-40.*

a.1) Informações cadastrais

As informações cadastrais das empresas supracitadas revelaram, além da coincidência de endereços, a participação em seus quadros societários ou de membros da família Zanardo, ou de pessoas a ele ligadas.

(...)

Do exposto, verifica-se a utilização do endereço da REDE SEG e da GRAFTEC por outras gráficas pertencentes à família Zanardo ou a pessoas a ela ligadas. Ademais, é nítido o entrelaçamento familiar no quadro societário das empresas. Alguns membros da família chegaram a configurar no quadro societário de diversas empresas, até mesmo de maneira simultânea.

a.2) MAC Address ou endereço MAC

(...)

A coincidência do computador de envio de declarações das empresas do grupo e de membros da família Zanardo, ao longo dos anos, reforça a constatação de que é ela a proprietária não só da REDE SEG, mas também das demais empresas a ela ligadas.

b) Diligência realizada na GRAFTEC e na RGB

(...)

b.1) Diligência na GRAFTEC

(...)

Em síntese, no caso de todos os funcionários da GRAFTEC citados, o que justificaria as transferências de recursos feitas pela REDE SEG, e não pela GRAFTEC (sua empregadora), senão o fato de ambas fazerem parte de um mesmo grupo econômico, controlado pela família Zanardo? Tal conclusão é reforçada pelo exemplo de Sérgio Cerri, que, formalmente, é informado como empregado de outras duas empresas pertencentes ao grupo econômico liderado pela família Zanardo.

Tanto é assim que, em meio à documentação comercial da empresa, também foi constatada a atuação de Edson Zanardo perante clientes da GRAFTEC, como pode ser visto nos documentos destacados abaixo como exemplo:

(...)

Diante do exposto, a diligência efetuada na GRAFTEC confirmou que a mesma compõe grupo econômico de fato com a REDE SEG.

b.2) Diligência na RGB Mídia

(...)

Assim, por meio das diligências efetuadas nas empresas GRAFTEC e RGB, verificou se verdadeira confusão patrimonial entre elas e outras empresas do grupo de empresas pertencente à família Zanardo, em especial a fiscalizada. Esta confusão abrange não somente aspectos operacionais envolvendo o pessoal (vendas,

atendimento, etc), quando aspectos financeiros, uma vez que funcionários destas empresas foram pagos pela REDE SEG.

c) Ofícios

c.1) DETRAN

(...)

Os documentos obtidos junto ao DETRAN revelam a confusão patrimonial entre os veículos das empresas controladas pela família Zanardo, os quais, além de transitarem de uma empresa para outra, também tiveram membros da família e Vivaldo Dias como proprietários. Ademais, em que pese não ser a proprietária destes veículos, a REDE SEG pagou por seu licenciamento. Tal fato só faz sentido, economicamente falando, dentro do contexto de grupo econômico.

d) Notas fiscais de compras

(...)

Mais uma vez fica evidente a confusão operacional entre as empresas: tanto a REDE SEG quanto a RGB e RKR adquiriram diversas mercadorias que foram entregues na GRAFTEC. Esta, por diversas vezes, foi qualificada na Nota Fiscal como o cliente, de fato, dos fornecedores.

e) Diligências realizadas

e.1) Proprietário do imóvel em que funciona a REDE SEG

(...)

Note-se que não há menção à REDE SEG nos contratos de locação apresentados, apesar de seu domicílio fiscal ser este.

e.2) Eletropaulo

(...)

Isto comprova que as atividades operacionais do grupo, as impressões mais sofisticadas e/ou em maior escala, eram realizadas na Rua João de Paula Franco, e não na sede da REDE SEG.

Na relação de clientes fornecida pela Eletropaulo (Anexo 86 - "Relação de Clientes Eletropaulo"), relativa aos dois endereços principais, estão consignadas praticamente todas as empresas do grupo. Ora, qualquer contribuinte, ao mudar-se de um endereço, promove a retirada de seu nome, junto à Eletropaulo, como responsável pelo pagamento da energia utilizada no antigo endereço. A constatação de que as empresas do grupo respondem pelos pagamentos de energia de salas à Avenida Coronel Octaviano de Freitas 519, mesmo sem constarem dos contratos de locação apresentados pelo proprietário, reforçam a convicção de que se trata de grupo econômico de fato.

e.3) Prestadores de serviços

Em consulta efetuada às Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF) em que a empresa REDE SEG aparece como "Declarante" no período de 2010 a 2016 (Anexo 87 - "DIRF Declarante"), só foram encontradas as dos anos de 2013, 2015 e 2016. Na DIRF de 2013, consta como beneficiária apenas uma empresa de publicidade (Entrelinhas Publicidade Ltda.). Já em relação às DIRFs em que ela aparece como "Beneficiária", foram encontradas declarações dos anos de 2012 a 2015 (Anexo 88 - "DIRF Beneficiária"). No período fiscalizado, a REDE SEG consta como beneficiária apenas do Jockey Club de São Paulo.

Paralelamente, foram consultadas as notas fiscais de serviços prestados e tomados pela REDE SEG nos anos de 2013 e 2014 (Anexo 89 - "Notas Fiscais da REDE SEG 2013 e 2014" e Anexo 90 - "Notas fiscais prestadores de serviços REDE SEG 2013 e 2014").

(...)

e.4) Tomadores de serviços

Em consulta efetuada às Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF) em que a empresa REDE SEG aparece como "Beneficiária" (Anexo 88), foi encontrado um tomador de serviços (Jockey Club). Por meio dos extratos bancários do contribuinte, foram identificados outros clientes, dentre os quais foram diligenciados os listados abaixo. Foi solicitada a documentação referente à contratação dos serviços da REDE SEG (contratos de prestação de serviços, notas fiscais, identificação da pessoa com quem as tratativas comerciais se desenvolveram, etc).

(...)

e.5) Licitação

Por meio das notas fiscais fornecidas pela Secretaria de Finanças de São Paulo, verificou-se que a Fundação para o Desenvolvimento Médico e Hospitalar (FAMESP), CNPJ 46.230.439/0001-01 contratou serviços tanto da REDE SEG quanto da RGB, razão pela qual ela foi diligenciada (Anexo 136 - "Diligência Fundação"). Dentre os documentos fornecidos em sua resposta (Anexo 137 - "Resposta Diligência Fundação"), cabe destacar os referentes ao processo licitatório do qual a RGB Mídia e Gráfica participaram, envolvendo cerca de R\$ 240.000,00 (processo nº 4996/2013).

(...)

Assim, dos documentos referentes ao processo licitatório da FAMESP, confirmou-se a confusão patrimonial entre as empresas do grupo, tanto no que diz respeito ao compartilhamento de funcionários, quanto utilização de recursos. Adicionalmente, encontrados indícios de fraude à licitação, uma vez que a REDE SEG efetuou pagamentos a proprietários e representantes de gráficas que desistiram ou perderam o certame, pagamentos estes que, intimada, não logrou

comprovar a motivação. Isto demonstra que a REDE SEG existe e integra um grupo econômico de fato, porém, seu QS está alaranjado.

e.6) Funcionários

A utilização de empregados de uma empresa para realizar serviço oferecido por outra empresa do grupo constitui exemplo de confusão operacional, típico de operações unificadas, sob um comando central, em que o empregado, embora formalmente contratado em uma pessoa jurídica, presta serviços para outras empresas do grupo, ou ainda, contratado em um CNPJ, recebe os pagamentos por outro CNPJ de empresa integrante do mesmo grupo.

Além do fato de alguns funcionários atuarem para mais de uma das empresas gráficas, a análise de seus vínculos laborais (informações constantes no CNIS) demonstrou que houve transferência dos mesmos de uma empresa para outra: a "data de admissão" dos funcionários manteve-se a mesma, indicando que foram transferidos de uma empresa do grupo para uma nova empregadora também do grupo, de maneira que a empregadora anterior não tivesse que pagar a multa rescisória de 40% do FGTS prevista na legislação trabalhista. A empresa para a qual o funcionário foi transferido, ao rescindir seu contrato de trabalho futuramente, teria que arcar com a multa de 40% incidente sobre seu saldo de depósitos do FGTS durante o período em que trabalhou para ela e para a empresa anterior. Assim, na prática, foi realizada transferência de empregado para outra empresa, que assumiu os encargos trabalhistas, sem que tenha havido rescisão de contrato de trabalho. Essa descrição é a que consta do manual da GFIP, código de movimentação de empregados N2.

(...)

Obviamente, só faz sentido que uma empresa assuma tal passivo originalmente de responsabilidade de outra empresa se estivermos falando de uma empresa de fato.

e.7) Diligência realizada na GRAFTEC

(...)

f) Conclusão

As verificações efetuadas comprovaram que a REDE SEG pertence a um grupo econômico, controlado pela família Zanardo. Este grupo atua em conjunto no ramo de serviços gráficos, tanto em termos operacionais (compras, orçamentos, execução do serviço) quanto financeiro. Todavia, este grupo econômico formado pelas empresas da família Zanardo não foi formalizado por meio das averbações necessárias em órgãos de registro.

Desta forma, os elementos probatórios aqui apresentados (graves, precisos e concordantes entre si) indicam, com firmeza, que a REDE SEG e as demais pessoas jurídicas (do ramo de serviços gráficos) da família Zanardo (GRAFTEC, RGB, RKR, Artécnica e Quality Fine), embora formalmente constituídas como distintas,

formam um grupo econômico de fato, não formalizado legalmente, que atende, plenamente, o cliente que a procura em busca do serviço por ela notoriamente fornecido.

As circunstâncias e evidências aqui narradas indicaram a coexistência de empresas perseguindo a mesma atividade econômica (gráficas), com sócios ou administradores em comum (pertencentes à família Zanardo) e a utilização dos mesmos empregados e meios de produção, implicando confusão patrimonial e gestão empresarial atípica.

Constatada unidade de direção, reforçada por laços familiares, de forma objetiva e por meio de documentação. A direção dos rumos empresariais era traçada de forma centralizada, tanto no aspecto gerencial como nos aspectos técnicos dos serviços gráficos oferecidos.

V - Requisições de Movimentação Financeira

A fiscalização teve início por meio do Termo lavrado em 20/06/2016 (ciência em 23/06/2016 - AR JO 81782028 4 BR), em que constava a solicitação para apresentação, dentre outros documentos, dos extratos bancários da empresa. A REDE SEG apresentou parte dos documentos solicitados (Anexo 140 - "Termo Fiscal de Recebimento"), razão pela qual foi lavrado Termo de Reintimação Fiscal em 30/08/2016 (ciência em 01/09/2016 - AR JO 81783441 1 BR), alertando-o sobre a caracterização de Embaraço à fiscalização, no caso da persistência da negativa de apresentação dos extratos. Como consequência, a fiscalização teria acesso às informações relacionadas com operações e serviços de instituições financeiras nos termos do previsto no inciso VII do artigo 3º do Decreto 3.724/2001 e artigo 6º da Lei Complementar 105/2001. Como os extratos não foram apresentados, foi lavrado Termo de Embaraço na data de 15/09/2016 (ciência em 19/09/2016 - AR JO 8173741 8 BR).

Desta forma, em conformidade com o disposto no artigo 6º da Lei Complementar 105, de 10/01/2001, regulamentado pelo Decreto nº 3.724, de 10/01/2001 (§ 5º do artigo 2º), coube a esta fiscalização requisitar às instituições financeiras nas quais a REDE SEG possuía conta bancária informações sobre sua movimentação financeira (Anexo 141 - "RMF Banco do Brasil" e Anexo 142 - "RMF Bradesco").

Estas informações permitiriam não somente determinar os valores recebidos pela REDE SEG como Receitas de prestação de serviços e de vendas de mercadorias, como também identificar os reais beneficiários da empresa. Permitiram, ainda, verificar a existência de eventuais valores pagos a eles e não oferecidos à tributação (pagamentos sem causa e/ou a beneficiários não identificados).

(...)

V.1 - CRÉDITOS BANCÁRIOS

V.1.1 - Das Receitas da REDE SEG em 2013 e 2014

A receita bruta em 2013 informada pela REDE SEG em sua DIPJ (Anexo 1) foi de R\$ 4.968.497,18, e sua receita bruta declarada no ano de 2014 foi de R\$ 17.835.594,49 (Anexo 2). Foi verificada uma movimentação financeira de R\$ 4.772.975,30 e de R\$ 19.159.597,23 para 2014:

(...)

Cabe mencionar que os débitos declarados pela REDE SEG em suas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais dos anos de 2013 e 2014 (Anexo 166 - "DCTFs 2013" e Anexo 167 - "DCTFs 2014") consideraram as receitas declaradas na DIPJ 2014 AC 2013 e ECF 2014. Desta forma, estas receitas foram desconsideradas quando do cálculo de Receitas Omitidas por Presunção (as quais se basearam nos créditos bancários constantes nos extratos da REDE SEG).

Por meio do Termo de Intimação lavrado em 29/05/2017 (TIF 2), o contribuinte foi intimado a apresentar, para os anos de 2013 e 2014, a conciliação das Notas Fiscais que emitiu e seus créditos bancários (item "a"). Após análise da conciliação incompleta apresentada pela empresa, novos esclarecimentos foram solicitados por meio do Termo de Intimação lavrado em 07/08/2017.

Simultaneamente, por meio de Ofício enviado à Secretaria da Fazenda de São Paulo foram obtidas as Notas fiscais de prestação de serviços prestados pela REDE SEG nos anos de 2013 e 2014, e planilha referente aos serviços por ela tomados (utilizada para identificar débitos bancários da empresa). A planilha com as notas referentes aos serviços prestados pela REDE SEG em 2013 e 2104 (Anexo 89 - "Planilha NFs Serviços"), extraída dos dados informados pela empresa por meio do SPED, foi utilizada para determinação das Receitas Declaradas da empresa e, conseqüentemente, das Receitas Omitidas por Presunção (créditos bancários não justificados). Adicionalmente, a empresa também emitiu Notas Fiscais referentes à venda de mercadorias. As notas mercantis emitidas pela fiscalizada encontram-se na planilha em anexo: Anexo 168 - "Planilha NFs mercantis". Os totais das notas relativas às vendas mercantis e as relativas aos serviços prestados, nos anos de 2013 e 2014, foram os seguintes:

(...)

Em que pese estes totais de notas emitidas, verificou-se que as receitas foram declaradas em valores inferiores:

ANO	2013	2014
TOTAL das Notas Fiscais	5.164.713,39	29.814.248,86
Receitas Declaradas	4.968.497,18	17.835.594,49
DIFERENÇA	196.216,21	11.978.654,37

Uma vez que o contribuinte registra suas receitas de acordo com o regime de Caixa, considerando sua auferição no momento em que os recursos entram em sua conta bancária, foram consideradas como base para a realização de

verificações acerca das Receitas da empresa os valores constantes em seus extratos bancários.

V.1.2 - Das Receitas Omitidas por presunção

Por meio das RMFs solicitadas, foram obtidos os extratos das contas da REDE SEG no Banco do Brasil e no Bradesco. De posse destes extratos, primeiramente, foi efetuado o batimento entre as contas bancárias da empresa, a fim de se verificar a eventual existência de transações referentes a meras transferências entre contas (não foram encontradas, já que a conta mantida junto ao Banco do Brasil não teve movimentação relevante no período). Em relação aos valores constantes nos extratos do Banco Bradesco, foram excluídos aqueles que representavam estornos, cheques devolvidos, devoluções de DOC, etc.

Foram utilizadas na análise da movimentação financeira da REDE SEG (Banco Bradesco, agência 6543, conta corrente 11177) em comparação aos seus registros contábeis, os valores registrados nas planilhas entregues pela empresa em 16/10/2017 como "Livre Caixa 2013" e "Razão Banco Bradesco 2014":

(...)

Intimada para apresentação dos livros Caixa em meio papel dos anos de 2013 e 2014, com respectivos termos de abertura e encerramento, assinados pelo representante legal da empresa e pelo contador responsável pela sua escrituração (TIF 10), a REDE SEG apresentou as mesmas planilhas fornecidas no início da fiscalização. Estas planilhas se mostraram compatíveis com os valores movimentados em sua conta bancária, razão pela qual foram aceitas para realização das análises relativas às receitas do contribuinte. Assim, os créditos bancários considerados no presente auto de infração constaram destas planilhas apresentadas pela empresa.

Utilizando os históricos constantes nas planilhas apresentadas, foi feita nova conciliação entre os valores dos créditos remanescentes (não conciliados pela empresa) e as notas fiscais emitidas pela fiscalizada. Todavia, alguns históricos não permitiram a determinação das notas fiscais às quais eles se relacionavam, ou por não trazerem seu número, ou por incompatibilidade entre os valores e/ou datas. As seguintes planilhas de créditos bancários injustificados (que não puderam ser associados a nenhuma nota fiscal), constante no TIF lavrado em 12/11/2018 (TIF 13), foi enviada para o contribuinte, solicitando a apresentação, por item, do respectivo documento fiscal associado a cada crédito:

(...)

Ora, o artigo 264 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) determina que a pessoa jurídica deve conservar em ordem os documentos e papéis que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial. No presente caso, o contribuinte deveria ter os documentos solicitados, visto se tratarem de valores creditados em suas contas bancárias.

Como não o fez, os demais itens elencados nas Tabelas 1 e 2 acima foram considerados, no presente débito, Receitas Omitidas por presunção.

VI - Do débito

Sobre a omissão de receitas, o artigo 42 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu a presunção legal de que os valores creditados em conta corrente ou de investimento mantida junto a instituições financeiras, quando não comprovada a sua origem por meio de documentação hábil e idônea, constituem receita omitida, senão vejamos:

(...)

O disposto no inciso I foi observado por esta fiscalização, tendo sido desconsiderados, assim, como já relatado, os valores referentes à devolução de cheques, estornos, transferências entre contas e empréstimos.

(...)

Por tudo isso, os depósitos bancários para os quais não houve comprovação de origem foram considerados omissões de receitas por presunção já que depósitos bancários de origem não comprovada são, por presunção legal, considerados receitas ou rendimentos omitidos, e, portanto, base de cálculo do imposto de sua titularidade. Intimado, o contribuinte não logrou comprovar o contrário, por meio da apresentação de documentação hábil e suficiente.

Em síntese, os valores considerados como Receitas Omitidas por presunção foram os créditos não justificados, extraídos dos extratos bancários fornecidos pelo Banco Bradesco, que se encontram nas tabelas 1 e 2 acima (vale lembrar que não constam na planilha os valores referentes às notas fiscais emitidas pela REDE SEG, confirmadas pela empresa quando da entrega do batimento solicitado por esta fiscalização, já que os mesmos compuseram a Receita declarada na DIPJ 2014 AC 2013 e ECF 2014 da fiscalizada).

Os fatos geradores da obrigação tributária principal relativa aos créditos bancários da REDE SEG foram os recebimentos bancários para os quais, após intimações, não houve comprovação da natureza, ou apresentação de documentação que afastasse a presunção de se tratar de receitas. Estes recebimentos foram identificados por meio dos extratos bancários obtidos por RMF junto ao Banco Bradesco. Desconsiderados os créditos referentes a estornos, cheques devolvidos, resgates de aplicações e transferências entre contas bancárias do próprio titular.

As bases de cálculo utilizadas foram os valores dos depósitos bancários a crédito constantes nos extratos bancários da REDE SEG (Banco Bradesco), elencados nas tabelas 1 e 2 acima, para os quais, intimado, o contribuinte não apresentou documentação hábil e idônea que comprovasse sua origem, tampouco seu oferecimento à tributação. Os extratos do Banco Bradesco constam no Anexo 55.

VI. 1 - Do Cálculo

Sobre os valores considerados como receitas omitidas por presunção, agrupados por trimestre, foi aplicado o coeficiente correspondente a prestação de serviços, qual seja, 32% (trinta e dois por cento). O uso deste percentual se justifica pelo fato do contribuinte, intimado, não ter esclarecido a natureza dos créditos bancários, não afastando, assim, a hipótese de prestação de serviços.

(...)

A partir da base de cálculo obtida, foram calculados o imposto de renda (alíquota de 15% - quinze por cento) e adicional (alíquota de 10% - dez por cento). Os cálculos encontram-se no "Demonstrativo de Apuração do Imposto e Renda da Pessoa Jurídica - Lucro Presumido" que acompanha o Auto de infração. Sobre os valores obtidos foram calculados juros e multa (cujo percentual será explicado no próximo item), conforme "Demonstrativo de Multa e Juros de Mora -Imposto de Renda da Pessoa Jurídica".

O mesmo procedimento descrito acima foi adotado para a determinação das bases de cálculo utilizadas para o cálculo da CSLL, também usando o coeficiente de 32% (trinta e dois por cento). A alíquota da CSLL é de 9% (nove por cento). Os cálculos encontram-se no "Demonstrativo de Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - Lucro Presumido" que acompanha o Auto de infração. Sobre os valores obtidos foram calculados juros e multa (cujo percentual será explicado no próximo item), conforme "Demonstrativo de Multa e Juros de Mora - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido".

Já as bases de cálculo do PIS e da COFINS foram os próprios valores considerados receitas omitidas por presunção, agrupados por mês, sobre os quais foram aplicadas as alíquotas de 0,65% (zero vírgula sessenta e cinco por cento) e 3% (três por cento), respectivamente. Os cálculos encontram-se no "Demonstrativo de Apuração da Contribuição para o PIS/PASEP incidentes sobre o faturamento - Regime Cumulativo" e "Demonstrativo de Apuração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Regime Cumulativo". Os cálculos de juros e multas constam dos respectivos "Demonstrativo de Multa e Juros de Mora" que acompanham o auto de infração.

VII - Da multa aplicada

Foi aplicada a qualificação da multa de ofício de 75%, conforme explicado a seguir.

(...)

A qualificação da multa de ofício foi aplicada pelos motivos descritos a seguir:

- Recebimento de diversos recursos, por meio de sua conta junto ao Banco Bradesco, em relação aos quais a fiscalizada não logrou comprovar, por meio de documentação hábil e idônea, não se tratar de receitas. Caracterizada a prática prevista no inciso I do artigo 71 supracitado (sonegação).

- Ao realizarem a interposição fraudulenta de pessoas no quadro societário da REDE SEG, seus proprietários praticaram o descrito no artigo 72 supracitado.

- Por terem atuado em conjunto quando da sonegação de tributos e do "alaranjamento" do quadro societário da REDE SEG, praticaram a conduta descrita no artigo 73 supracitado.

Acerca da interposição fraudulenta de pessoas no quadro societário da REDE SEG, vale a pena reforçar alguns aspectos detalhados neste relatório:

- Rogério Zanardo afirmou, de acordo com a citada reportagem da Folha de São Paulo, que Vivaldo Dias da Silva não era o proprietário da REDE SEG;

- O próprio Vivaldo, em juízo (TRE) e acompanhado de seu advogado, afirmou que não é o proprietário da REDE SEG, tendo apontado Rodrigo Zanardo como tal;

- Todas as informações econômicas e fiscais de Vivaldo apontam para sua incapacidade financeira de possuir empresa com faturamento de milhões de reais em 2014;

- Ainda assim, perante esta fiscalização, a empresa agiu como se Vivaldo fosse seu proprietário, tendo sido todos os documentos solicitados assinados por ele.

Assim, a multa foi qualificada devido à constatação das condutas de sonegação, fraude (utilização de interposição fraudulenta de pessoas em seu quadro societário) e conluio, por parte do contribuinte, conforme detalhado ao longo deste relatório. Foi aplicada, portanto, a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento).

VIII - Sujeição Passiva Solidária

(...)

Pelas razões que serão expostas a seguir, foram incluídas no polo passivo da presente autuação as seguintes pessoas físicas e jurídicas:

- Rodrigo Zanardo, CPF 259.802.138-05 (art. 124, inciso I e artigo 135, inciso III);

- Rogério Zanardo, CPF 279.358.408-81 (art. 124, inciso I);

- GRAFTEC, CNPJ 04.059.685/0001-00 (art. 124, inciso I);

- RGB Mídia & Gráfica EIRELI - EPP, CNPJ 08.350.394/0001-10 (art. 124, inciso I).

(...)

VIII.1 - Art. 124, inciso I, do CTN

interesse jurídico comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Ora, como proprietários das empresas do grupo, tanto Rodrigo como Rogério Zanardo atuaram de forma contundente no esquema implementado para sonegação de tributos, seja transferindo, seja recebendo recursos à margem da tributação.

Ambos tinham interesse comum na omissão de receitas e recebimentos de recursos fora do alcance do Fisco, situações estas que constituíram o crédito tributário. Foram beneficiários do movimento de recursos dessas empresas, de forma que possuem também, pessoal e diretamente, vínculo econômico com a situação que constitui o respectivo fato gerador da obrigação tributária. Atuaram, portanto, no mesmo polo da relação jurídica, como proprietários das empresas (Rodrigo Zanardo como proprietário de fato da REDE SEG, e Rogério Zanardo como proprietário de direito da RGB até 08/2014 e da GRAFTEC a partir de 05/2014) e beneficiários dos recursos oriundos da sonegação de tributos (IRRF e IRPJ e reflexos).

Ainda em relação ao aspecto econômico do interesse comum aqui tratado, não se está falando de simples interesse indireto e mediato (que todos os sócios de direito por princípio teriam) nos resultados econômicos advindos de pessoa jurídica regularmente constituída. Ou seja, essas pessoas não possuem apenas o interesse mediato no resultado econômico-financeiro das atividades da empresa contribuinte, como é o que ocorre, via de regra, com qualquer pessoa que regularmente pertença ao quadro societário de uma empresa, uma vez que os atos da empresa são sempre praticados através da vontade de seus dirigentes formais ou informais, posto que todos ganham com o fato econômico. Tampouco se está falando de mera falta de pagamento de tributo. O que se verificou no presente caso foi uma forma de organização e de procedimento da REDE SEG, engendrada com o evidente intuito de frustrar toda e qualquer possibilidade de realização do crédito tributário devido sobre as operações praticadas por meio da atuação direta de seus proprietários de fato naquelas operações. Dentre as operações descritas neste relatório, merecem destaque a interposição fraudulenta de pessoas no quadro societário da REDE SEG (interposição admitida pelo "laranja" Vivaldo Dias da Silva em depoimento à Justiça Eleitoral, e mantida durante o atendimento a esta fiscalização).

(...)

Como foi relatado, a confusão patrimonial verificada entre as empresas do grupo ocorreu em diversos aspectos de funcionamento da empresa: operacional, administrativo e financeiro. E dentre as vantagens percebidas pelos sócios, citamos, além das transferências injustificadas realizadas pela REDE SEG às suas empresas, os pagamentos cujos beneficiários a fiscalizada não justificou por meio da apresentação de documentação hábil e idônea e os pagamentos de despesas estranhas à sua atividade operacional, também não justificados. Os recursos desviados para o patrimônio dos irmãos Zanardo, diretamente ou por meio de suas empresas, foram decorrentes da sonegação de tributos (IRRF e IRPJ e reflexos).

Há que se destacar que, na condição de administradores da fiscalizada e das demais empresas do grupo, é inimaginável aceitar que Rodrigo e Rogério não tivessem conhecimento ou participação em todo o ato delituoso descrito neste

relatório. Até porque, nunca é demais lembrar, ainda que a pessoa jurídica possa ter "vida própria" e "existência real" (teorias da "Realidade Objetiva" e "Realidade Técnica", em oposição às teorias da "Ficção Real" e "Ficção Doutrinária"), ou que, sendo sujeito de direito, vale dizer, sendo uma pessoa, será dotada de personalidade e possuirá todos os direitos e obrigações semelhantes a uma pessoa natural ou física, o fato inconteste é que quem toma decisões nas empresas são pessoas humanas investidas de poderes para tal e o fazem de acordo com os preceitos que norteiam as companhias das quais participam ou administram.

Relativamente à solidariedade imputada à GRAFTEC e à RGB, empresas pertencentes ao mesmo conglomerado econômico, verificou-se que, em conjunto com a REDE SEG, elas realizaram a situação configuradora do fato gerador. Parte do serviço gráfico que clientes contratavam junto à REDE SEG e até mesmo junto à RGB eram executados pela GRAFTEC. Ao invés de legitimar estas transações por meio da emissão de notas fiscais relativas a estes serviços e do pagamento formal destas notas, como ocorreu com outras gráficas contratadas pela REDE SEG, apurando as receitas correspondentes e tributando os respectivos eventuais resultados positivos, as empresas do grupo preferiram atuar de maneira subterrânea. De acordo com os extratos bancários da fiscalizada, quantias significativas de dinheiro foram transferidas, mensalmente, dela para as duas empresas citadas. Convém lembrar que, conforme relatado, em diligência realizada tanto na GRAFTEC quanto na RGB antes da abertura do presente procedimento fiscal, foi solicitada a apresentação dos extratos bancários das empresas, mas eles não foram apresentados. Ademais, foi constatada confusão patrimonial entre as empresas, aspecto que será abordado a seguir.

Como o próprio nome já diz, "confusão" é o ato ou efeito de confundir, de aparentar ser, falta de distinção entre coisas diferentes. Na prática, ocorre a confusão patrimonial quando não é possível uma segregação clara entre as atividades profissionais ou empresárias exercidas por mais de um sujeito. Tal fenômeno costuma se revelar, por exemplo, quando os negócios dos sócios se confundem com os da pessoa jurídica; quando há abuso dentro de um mesmo grupo econômico ou quando as partes se valem de pessoas interpostas. No presente caso, além da já citada interposição fraudulenta de pessoas no QS da empresa, constatou-se miscigenação de patrimônio, recursos e empregados entre as empresas REDE SEG, GRAFTEC, RGB e demais gráficas do grupo.

Destaca-se o que afirma Luiz Carlos de Andrade Júnior:

(...)

Os fatos aqui narrados comprovam que a confusão patrimonial se deu não somente entre a fiscalizada, seu proprietário de fato (Rodrigo Zanardo) e o proprietário da GRAFTEC e RGB (Rogério Zanardo), como também entre a REDE SEG, GRAFTEC e RGB. Como relatado no item "IV" subitem "a.1", foram encontradas diversas empresas ligadas à REDE SEG, com sócios e objeto social coincidentes. Em diversos casos, o endereço de funcionamento das empresas

também era o mesmo. Dentre todas estas empresas que compõe o grupo econômico do qual a REDE SEG faz parte, foi atribuída responsabilidade solidária à GRAFTEC e à RGB devido à sua proeminência em relação à confusão patrimonial detectada. Destaca-se, como exemplo, as transferências bancárias injustificadas efetuadas da REDE SEG para a GRAFTEC, as quais totalizaram cerca de R\$ 3.500.000,00 em 2013 e R\$ 6.800.000,00 em 2014; e as realizadas para a RGB, as quais totalizaram cerca de R\$ 340.500,00 em 2013 e R\$ 942.000,00 em 2014.

Além destas transferências de recursos (lembrando que também transitaram recursos para outras empresas do grupo), como relatado ao longo deste relatório, a confusão patrimonial entre as empresas se deu em relação a outros aspectos, como: quadro societário (item "IV" subitem "a.1"); endereço de funcionamento coincidente sem rateio de despesas de ocupação (item "IV" subitem "a.1"); pagamentos pela REDE SEG de serviços prestados para outras empresas (item "IV" subitem "e", com destaque para o pagamento feito pela REDE SEG à FAG, relativo à manutenção da máquina Konica Minolta, de propriedade da GRAFTEC); recebimento na GRAFTEC de mercadorias e insumos pagos pela REDE SEG (item "IV" subitem "d"); extratos bancários da RGB encontrados na sede da REDE SEG (item "IV" subitem "b.2"); utilização de funcionários de outras empresas do grupo (item "IV" subitem "b" e "e.4") e pagamento de licenciamento de veículos de outras empresa do grupo (item "IV" subitem "c"). O fato de Rogério e Rodrigo Zanardo possuírem poder de administração das empresas permitiu que decisões envolvendo recursos das empresas pudessem ser sincronizadas.

Assim, a solidariedade foi atribuída à GRAFTEC e à RGB uma vez que elas desfrutaram dos resultados obtidos por meio da sonegação de tributos, em razão de confusão patrimonial existente entre elas e a fiscalizada. Esta confusão patrimonial foi constatada por meio de múltiplas evidências: coincidência de administradores e gestão única do negócio (Rodrigo e Rogério Zanardo), identidade de endereços, empregados comuns, estrutura operacional dependente (uma vez que a REDE SEG não possui estrutura capaz de executar os serviços gráficos que oferece), benefício financeiro (recursos da REDE SEG transferidos de maneira injustificada para a GRAFTEC e RGB), gestão do negócio de maneira a evadir-se do pagamento dos tributos devidos.

Cabe mencionar que a solidariedade se sustenta mesmo considerando a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, cuja interpretação do art. 124, inciso I é mais restritiva, entendendo que, nos grupos econômicos, o interesse comum só ocorre se as empresas realizam a mesma atividade (REsp 834.044). Tanto a REDE SEG quanto a GRAFTEC e a RGB atuam no ramo dos serviços gráficos, utilizam-se de funcionários em comum, realizam de serviços umas das outras, a REDE SEG paga por serviços prestados à GRAFTEC, mercadorias e insumos comprados pela REDE SEG e pela RGB são entregues na sede da GRAFTEC, recursos são transferidos injustificadamente entre as empresas. Existe um liame inequívoco entre as atividades desempenhadas pelos integrantes do grupo econômico, as empresas têm apenas aparência de unidades autônomas, quando,

na verdade, sua atuação é complementar. Caracterizada confusão patrimonial, vinculação gerencial, coincidência de sócios de fato e administradores, enfim, abuso da forma entre as empresas integrantes do agrupamento.

Destaca-se, ainda, a ocultação de Rodrigo Zanardo do QS da REDE SEG, por meio da consignação de Vivaldo Dias da Silva em seu contrato social. O objetivo deste expediente (interposição fraudulenta de pessoas), conhecido na linguagem coloquial como "utilização de laranjas" ou interposição de pessoas, é sempre o de excluir a figura do responsável no caso de sistemática sonegação fiscal. No presente caso, o expediente de sonegação fiscal está comprovado por se tratar de ocultação de receita recebida, em última instância, pelos reais proprietários da empresa (também "ocultados" formalmente de seu QS"), combinada com a falta de recolhimento dos tributos devidos, no que não se admite a forma culposa, mas, sim, a presença do dolo.

Os principais elementos de prova da situação de fato (interposição de pessoas) obtidos, sobre os quais já se discorreu em detalhe ao longo deste relatório, foram os seguintes:

(...)

No decorrer do procedimento fiscal, formou-se a convicção de que um "terceiro" era o verdadeiro proprietário e administrador da REDE SEG (Rodrigo Zanardo), restando configurado o interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, sendo, portanto, inafastável a sua responsabilização solidária nos termos do art. 124, inciso I, do CTN. Adicionalmente, por ser o administrador da empresa, foi-lhe imputada responsabilização solidária com base no artigo 135, inciso III, conforme será explicado a seguir. Já Rogério foi solidarizado com base no artigo 124, inciso I, em razão do interesse comum. Afinal se a RGB e a GRAFTEC receberam recursos de maneira imotivada, eles, de alguma maneira, foram parar nas mãos do seu sócio, Rogério.

Os responsáveis pela REDE SEG e pelas demais empresas da família, além de terem demonstrado interesse focado exatamente na situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária, na realização do fato que teve a capacidade de gerar a tributação (omissão de receitas, recebimento de recursos por meio de outras empresas de propriedade da família Zanardo e, presumivelmente, por meio de pagamentos sem causa e de pagamentos a beneficiários não identificados pelo contribuinte), também executaram, de modo fraudulento, o "alranjamento" do quadro societário da REDE SEG. Afora não possuir capacidade financeira ou situação financeira compatível com a posse de uma gráfica que faturou milhões de reais em 2014, Vivaldo declarou, em juízo, não ser o real proprietário da REDE SEG. O verdadeiro proprietário é Rodrigo Zanardo, que, como relatado, administra a REDE SEG em consonância com os interesses do grupo econômico que atua no mercado de serviços e materiais gráficos controlado por sua família. Tanto é assim que Rodrigo, como foi relatado, utiliza a conta bancária da fiscalizada para

recebimento de devolução de empréstimos pessoais (provenientes do proprietário da KR Locadora de Veículos). Isto não seria possível caso ele não tivesse total controle da empresa e dos recursos por ela movimentados.

Ademais, as transferências bancárias injustificadas remetidas a eles ou às empresas pertencentes a membros da família Zanardo mostram que lograram proveito próprio (econômico) das situações que constituem os fatos geradores das obrigações principais, utilizando os recursos que deveriam ser recolhidos ao Fisco Nacional. As transferências executadas pela REDE SEG a beneficiários não identificados, como não comprovadas por meio de documentação hábil e idônea, não afastaram a presunção de se tratar de transferências de recursos em benefícios dos sócios de fato. Desta forma os solidários aqui qualificados revelaram o seu interesse comum naquelas situações.

Sobre estes pagamentos de valores à margem da tributação para membros da família Zanardo, realizados por meio de transferências bancárias de natureza não comprovada para empresas de sua titularidade, ressalta-se que, se os proprietários do grupo econômico constassem no quadro societário da REDE SEG, estes valores desviados poderiam ter sido pagos na forma de pró-labore, com a respectiva tributação, contribuição previdenciária patronal e o IRRF, descontado do beneficiário, em razão do recebimento dos valores, o que não ocorreu, caracterizando infração à Lei.

Em síntese, Rodrigo e Rogério Zanardo participaram (ou seja, fizeram parte), efetivamente, do negócio jurídico que deflagrou a incidência tributária ("situação que constitua o fato gerador..."), estando ambos no mesmo polo da relação jurídica, uma vez que são proprietários e administradores das empresas pertencentes à família Zanardo.

Verificada comunhão de interesses entre estas duas pessoas, que possuem relação pessoal e direta com a situação que deflagra a obrigação de pagar o tributo.

Diante do exposto, restou caracterizada, a responsabilidade solidária, por interesse comum, entre a REDE SEG, a GRAFTEC e a RGB, pertencentes ao mesmo grupo empresarial, um grupo econômico de fato, como ficou evidente pela confusão patrimonial (administrativa, financeira e operacional) estabelecida entre elas, especialmente em relação aos recursos financeiros. Esta confusão adveio, grande parte, do fato de ambas possuírem o mesmo núcleo de gestão, liderado por Rodrigo e Rogério Zanardo. Estes também demonstraram interesse econômico no fruto da sonegação, uma vez que receberam recursos por meio de suas demais empresas, razão pela qual também devem responder solidariamente pelo débito lavrado.

VIII.2 - Art. 135, inciso III, do CTN

(...)

É cabível a atribuição da responsabilidade solidária ao gestor de fato da pessoa jurídica, quando os créditos tributários exigidos no lançamento de ofício decorrem

de infração dolosa à lei. Ou seja, a responsabilidade tributária decorrente das situações previstas no artigo 135 do CTN, está ligada à prática de atos com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos, por quem não integra a relação jurídico tributária, mas é chamado a responder pelo crédito tributário em virtude do ilícito praticado. Assim, nas hipóteses contidas no artigo 135 encontramos duas normas autônomas: uma aplicável em relação ao contribuinte, aquele que pratica o fato gerador (art. 121, I) e outra em relação ao terceiro que não participa da relação jurídico tributária, mas que, por violação de determinados deveres, pode vir a ser chamado a responder pela obrigação. No presente caso, o contribuinte é a empresa REDE SEG; e os terceiros chamados a responder pelo débito com base no artigo 135 do CTN são Rodrigo Zanardo (administrador e proprietário, de fato, da REDE SEG) e Rogério Zanardo (administrador e proprietário, de fato, da REDE SEG).

(...)

O administrador da REDE SEG quando da sonegação de tributos, que ocorreu tanto por meio da omissão de receitas quanto por meio dos pagamentos sem causa (em especial dos pagamentos efetuados, à margem da tributação, a seus familiares por intermédio de suas empresas) foi Rodrigo Zanardo. Como foi exposto, em que pese vários membros da família terem atuado nas negociações com clientes, o papel proeminente na gestão da empresa foi desempenhado por Rodrigo. Ora, ao administrar a empresa de maneira a ocultar do Fisco fatos geradores de tributos devidos pela empresa, Rodrigo cometeu infração à lei, razão pela qual lhe está sendo atribuída responsabilização solidária com base no artigo 135 acima transcrito.

(...)

Há que se ressaltar que a responsabilidade aqui imputada ao sócio de fato da REDE SEG é solidária, e não subsidiária. Neste sentido, cabe, aqui, citar o entendimento manifestado pela douta Procuradoria Geral da Fazenda Nacional no Parecer/PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, conforme excerto abaixo transcrito:

(...)

Ademais, em função de constatação, em tese, de crime contra a Ordem Tributária - Lei nº 8.137/90, de 27/12/1990, pela sonegação de tributos, uma vez que nem a totalidade das receitas auferidas, nem os rendimentos pagos aos demais responsáveis pela empresa foram declarados pela empresa ao Fisco (incisos I e II do art. 1 da Lei nº 8.137/1990, e artigo 71 da Lei nº 4.502), e pela elaboração e utilização de documento (seu contrato social) que saiba ou deva saber falso (inciso IV do art. 1 da Lei nº 8.137/1990) a conduta ilícita intencional por parte da REDE SEG, por meio de seu administrador, caracteriza a infração de lei prevista no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, devendo ele, também, responder pessoalmente, pelas obrigações tributárias resultantes desses atos.

Finalmente, há que se falar em infração à lei decorrente do dever do administrador da empresa de zelar pela correta elaboração dos livros contábeis e fiscais, inclusive mediante a apresentação dos documentos que suportam sua escrituração, conforme o disposto nos artigos 1.011, 1.193 e 1.194 do Código Civil, in verbis:

(...)

Durante o presente procedimento fiscal, não foram apresentados todos os documentos solicitados, com destaque para os Livros Caixas de 2013 e de 2014 em meio papel, assinados pelo responsável por sua elaboração à época. Cabe, então, uma colocação acerca das formalidades exigidas pela legislação quando da elaboração, por parte do contribuinte, do seu Livro Caixa. De maneira genérica, o Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406/02), em seu artigo 1.179, estabelece que:

(...)

Inicialmente, portanto, a lei obriga as empresas a adotar sistema contábil baseado na escrituração uniforme de seus livros, escrituração esta que deve possuir a correspondente documentação comprobatória. O Livro Caixa é um livro de escrituração contábil auxiliar, destinado ao registro da movimentação das entradas e saídas de dinheiro da empresa.

Concluindo, conforme demonstrado, não apenas a empresa está obrigada a escriturar o Livro Caixa, como não se encontra na legislação qualquer justificativa para o registro de transações sem a correspondente documentação fiscal. Não foram apresentados pela REDE SEG os livros Caixa de 2013 e de 2014 em meio papel, com respectivos termos de abertura e encerramento, assinados pelo representante legal da empresa e pelo contador responsável pela sua escrituração em época própria.

Diante do exposto, Rodrigo Zanardo deve ser responsabilizado em razão das condutas contrárias à Lei por ele praticadas, quais sejam, a interposição fraudulenta de pessoas no quadro societário da REDE SEG, e a sonegação de tributos devidos pela empresa, provenientes de suas receitas e de pagamentos efetuados a seus responsáveis. Deve responder pessoalmente pelos presentes créditos correspondentes a obrigações tributárias, uma vez que os mesmos decorreram de atos por ele praticados com infração de lei.

IX - DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS

Formalizada Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP), por ter sido verificada a ocorrência de crime contra a ordem tributária - Lei nº 8.137/90, verificada nas competências 01/2013 a 12/2014.

(...)

X - Considerações finais

Na lavratura do Auto de Infração, foi respeitado o regime de apuração do IRPJ declarado pela empresa em sua DIPJ (Lucro Presumido).

Indignados, a Recorrente e os Responsáveis Tributários GRAFTEC GRÁFICA E EDITORA LTDA, RODRIGO ZANARDO e ROGÉRIO ZANARDO, apresentaram impugnação em peça única, às fls. 2997/3026. Desta merece destaque:

“(…)

II. O DIREITO.

II.1 Preliminarmente: a decadência da cobrança em relação à incidência do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, em relação à receita supostamente omitida no ano calendário de 2013.

O AI contempla fatos geradores do IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins, em períodos compreendidos entre janeiro de 2013 e dezembro de 2014.

O direito de as autoridades fiscais constituírem o crédito tributário relativo a estes tributos, em relação aos valores supostamente omitidos ao longo do ano-calendário de 2013 está, no caso concreto, extinto pela decadência, nos termos do que prevê o art. 156, inc. V, do Código Tributário Nacional (CTN), transcrito a seguir:

“(…)

*Isto porque, de acordo com o art. 150, parágrafo 4º, do CTN, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, como ocorre no caso concreto em relação ao IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins, o prazo para a constituição do crédito tributário expira em cinco anos, **a contar da ocorrência do fato gerador.***

Vejamos, neste sentido, o que prevê o dispositivo referido:

“(…)

Neste caso, considerando que houve ciência da autuação em 12.12.2018, e que é o AI o elemento que constitui o crédito tributário no caso concreto, este somente pode atingir os supostos fatos geradores do IRPJ, CSLL, contribuição ao PIS e Cofins, ocorridos no prazo máximo de cinco anos anteriores a esta data.

Em outras palavras, o direito à constituição do crédito tributário relativo a todos os períodos anteriores a dezembro de 2013 encontra-se extinto pela decadência, nos termos do referido art. 156, inc. V e considerando o disposto no também já referido art. 150, parágrafo 4, ambos do CTN, e já acima transcritos.

Dito isso, deve-se desde já também afirmar que a aplicação das disposições do art. 150, parágrafo 4, do CTN, ao presente caso, decorre do fato de que, ao longo do ano-calendário de 2013, a “RedeSeg” realizou pagamentos a título do IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins e que, por esta razão, o procedimento do fisco em tal caso é o de homologar o pagamento efetuado (CTN, art. 150), sob pena de perder o direito a fazê-lo (CTN, art. 150, parágrafo 4).

No presente caso, o pagamento dos tributos apontados (IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins), ocorrido ao longo do ano-calendário de 2013, é confirmado pelas

Declarações de Contribuições e Tributos Federais (DCTFs), relativas ao ano-calendário de 2013, mencionadas no próprio “Termo de Constatação Fiscal” e cuja juntada, portanto, está dispensada.

(...)

Dito isto, e considerando, justamente, que houve pagamento do IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins, ao longo do ano-calendário de 2013, conclui-se, além da necessária aplicação do art. 150, parágrafo 4, do CTN, ao caso concreto, pelo consequente afastamento do art. 173, inc. I, do mesmo Código, segundo o qual o prazo para a constituição do crédito tributário pelo fisco inicia-se no primeiro dia do ano calendário subsequente ao da ocorrência do respectivo fato gerador.

Isto porque, de acordo com o entendimento pacífico a respeito deste assunto, as disposições do art. 173 do CTN acerca da decadência do direito à constituição do crédito tributário pelo lançamento somente são aplicáveis nos casos em que não há nenhum pagamento realizado a título do tributo naquele mesmo ano e, consequentemente, também não há nada a homologar. Em havendo pagamentos, ainda que parciais, do tributo cujo lançamento deve ser homologado, o prazo deve ser contado nos termos do referido art. 150, parágrafo 4.

Dito isto, deve-se concluir que:

- i. quando há pagamentos do tributo realizados ao longo do ano-calendário, o prazo decadencial inicia-se por ocasião da ocorrência do fato gerador e extingue-se, expressa ou tacitamente, cinco anos após esta data (CTN, art. 150, parágrafo 4);*
- ii. por outro lado, caso, ao longo do ano-calendário, nenhum pagamento seja realizado, aplica-se a regra do art. 173, inc. I, segundo o qual o prazo decadencial para a extinção do crédito tributário inicia-se no primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, extinguindo-se, da mesma forma, cinco anos depois desta data.*

Neste sentido, se não houvessem ocorrido pagamentos, e fosse o art. 173, inc. I, do CTN, o dispositivo a ser aplicado a tal situação, a contagem do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário relativo aos recolhimentos realizados ao longo do ano-calendário de 2013, este somente teria se iniciado em 1. de dezembro de 2014 (primeiro dia do exercício subsequente ao da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 173, inc. I, do CTN), o que estenderia a fluência do mesmo prazo para até 1.1.2019.

Como, porém, houve pagamentos ao longo do ano-calendário de 2013, o crédito tributário relativo a todos os períodos anteriores a 12.12.2013 (cinco anos anteriores à ciência da autuação, ocorrida em 12.12.2018) está irremediavelmente extinto, eis que cada um dos ditos pagamentos iniciou a contagem do prazo dccadencial para a data de ocorrência do fato gerador respectivo.

A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) também já se posicionou favoravelmente a este respeito, em idêntico sentido ao acima exposto. Confira-se:

(...)

Deve-se destacar por fim que, além da existência ou não de pagamentos ao longo do ano-calendário, que é o que define se a regra aplicável é a do art. 150, parágrafo 4, ou a do art. 173, inc. I, o segundo elemento que poderia desencadear a atração das disposições do art. 173, inc. I, ao caso concreto, é a existência de dolo, fraude ou simulação, conforme, inclusive, a própria jurisprudência do CARF já citada acima.

Como se verá mais adiante, porém, também não houve dolo, fraude ou simulação no presente caso e, por esta mesma razão, este também não é um fundamento que se poderia alegar para justificar o afastamento do art. 150, parágrafo 4 e a consequente aplicação do art. 173, inc. I, ao presente caso. A questão da inexistência de dolo, fraude ou simulação será melhor examinada mais adiante, quando se tratar da aplicação de multa de 150% ao caso concreto.

Demonstrada, está, portanto, a decadência do direito de as autoridades fiscais constituírem o crédito tributário irremediavelmente extinto pela decadência, relativo ao IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins supostamente devidos em períodos anteriores a dezembro de 2013.

Feitas tais considerações, passamos ao mérito da impugnação do AI.

II.2 O MÉRITO.

II.2.1 - A apuração das receitas supostamente omitidas

Conforme se lê do “Termo de Constatação Fiscal”, a acusação de omissão de receitas decorre do cotejo entre a movimentação financeira da RedeSeg, obtida pela fiscalização mediante quebra de sigilo bancário fundamentada no artigo 6º da Lei Complementar 105/2001, e as receitas declaradas nas DIPJs dos exercícios de 2013 e 2014, objeto de fiscalização.

A esse respeito, convém reproduzir os seguintes trechos extraídos do “Termo de Constatação Fiscal”:

(...)

Além desse cruzamento de dados, a fiscalização levantou também todas as notas fiscais de vendas de mercadorias e de prestação de serviços emitidas no período (NFs), chegando às seguintes totalizações:

Ano	2013	2014
Notas Fiscais Mercantis	3.323.402,92	18.867.637,90
Notas Fiscais Serviços	1.839.297,47	10.944.596,96
TOTAL	5.164.713,39	29.814.248,86

Com base nas NFs, a fiscalização apurou as seguintes discrepâncias:

Ano	2013	2014
TOTAL das Notas Fiscais	5.164.713,39	29.814.248,86
Receitas Declaradas	4.968.497,18	17.835.594,49
DIFERENÇAS	196.216,21	11.978.654,37

No entanto, a própria fiscalização admite que o somatório das notas fiscais não pode ser confrontado com as receitas, uma vez que a RedeSeg está enquadrada no regime do lucro presumido e registra suas receitas no regime de caixa. Confirmando-se, a esse respeito, mais este trecho do “Termo de Constatação Fiscal”:

“Uma vez que o contribuinte registra suas receitas de acordo com o regime de Caixa, considerando sua aferição no momento em que os recursos entram em sua conta bancária, foram consideradas como base para a realização de verificações acerca das Receitas da empresa os valores constantes em seus extratos bancários.”

A fiscalização, acertadamente, não considerou omissão de receitas a diferença entre as receitas declaradas e os valores informados nas NFs, porque as primeiras são apuradas em regime de caixa e os segundos correspondem a recursos cobrados, mas não necessariamente recebidos no mesmo exercício. Esse descasamento torna-se mais acentuado no exercício de 2014, em que, em função das eleições, a emissão de notas fiscais concentrou-se no segundo semestre, com prazos dilatados para pagamento, que em grande parte se deu no exercício seguinte.

Da mesma forma, a fiscalização tampouco poderia ter comparado as receitas declaradas em DCTF com o somatório dos recebimentos bancários. Embora ambos esses ingressos financeiros sejam reconhecidos pelo regime de caixa, a fiscalização ignorou que nem todo crédito bancário corresponde à receita da pessoa jurídica.

Com efeito, a presunção de que a “RedeSeg” omitiu receitas porque as importâncias declaradas em suas DIPJs não batem com o somatório dos seus recebimentos bancários não sobrevive à constatação de que, ao longo dos períodos de autuação, foram realizados diversos empréstimos a empresas e pessoas físicas que, segundo a fiscalização, pertenceriam a um mesmo grupo econômico. Uma parcela desses empréstimos regressou às contas da própria

“RedeSeg” e, por óbvio, não foi declarado como “receita”, por não possuir esta natureza jurídico-contábil.

Neste particular, há uma clara conexão entre a presente autuação e o Auto de Infração n. 19515-720.939/2018-50, no qual a “RedeSeg” é acusada de realizar pagamentos sem identificação de seu beneficiário ou de sua causa, sobre os quais incidiriam o Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), nos termos do art. 61 da Lei n. 8.981/95. Naquela autuação conexa, observa-se que parte dos pagamentos considerados irregulares diz respeito a transferências a título de mútuo.

A esse respeito, confira-se o seguinte trecho extraído das fls. 103 do “Termo de Constatação Fiscal” do AI conexo:

(...)

Ainda de acordo com aquele mesmo “Termo de Constatação Fiscal”:

- as transferências de valores a título mútuo para a GRAFTEC no período abrangido pela autuação montam a R\$ 8.460.500,00, sendo que, no mesmo período, **foram devolvidos R\$ 633.500,00;***
- as transferências de valores a título de mútuo para a RGB no período abrangido pela autuação montam a R\$ 1.282.500,00, sendo que, no mesmo período, **foram devolvidos R\$ 270.000,00;***
- as transferências de valores a título de mútuo para a RKR no período abrangido pela autuação montam a R\$ 365.000,00, sendo que, no mesmo período, **foram devolvidos R\$ 800,00;***
- as transferências de valores a título de mútuo para a QUALITY FINE, no período abrangido pela autuação, montam a R\$ 15.000,00, sendo que no mesmo período, **houve transferências da QUALITY FINE para a Impugnante no valor de R\$ 40.000,00;***
- houve também uma transferência a título de mútuo a Rodrigo Zanardo, realizada em 4.9.2014, no valor de R\$ 1.260.000,00, que foi quitado uma semana depois.*

Todas essas informações e a correspondente documentação-suporte constam do “Termo de Constatação Fiscal” e dos anexos do AI conexo, sendo de pleno conhecimento desta fiscalização, razão pela qual é despiciendo juntá-los novamente.

*Na defesa do auto conexo, a “RedeSeg” e os Impugnantes sustentaram a validade das operações de mútuo, que possuem beneficiário e causa conhecidos e, portanto, não poderiam ser submetidas à tributação do IRRF como se não houvesse causa e/ou beneficiário identificáveis. Para a presente defesa, importa saber que, apenas com base nas informações acima, extraídas do próprio “Termo de Constatação Fiscal” da autuação conexa, **R\$ 2.204.300,00 ingressaram nas contas da empresa a título de pagamento de mútuo**, ingresso esse que supera as discrepâncias entre ingressos financeiros e receitas declaradas e fulmina a presunção de omissão de receitas sobre a qual a presente autuação está baseada.*

Portanto, a autuação não pode subsistir, devendo ser cancelada.

II.2.2 - O valor das receitas omitida não condiz com as diferenças apontadas no cruzamento de dados - exercício de 2013.

Conforme anteriormente exposto, as supostas omissões de receitas objeto da autuação foram apuradas mediante cruzamento dos extratos bancários obtidos pela fiscalização com as receitas declaradas pela “RedeSeg”.

De acordo com o próprio “Termo de Constatação Fiscal”, em trecho reproduzido linhas atrás, os dados cruzados foram:

- (i) Receita declarada em 2013 R\$ 4.968.497,18*
- (ii) Movimentação financeira 2013 R\$ 4.772.975,30*
- (iii) Receita declarada em 2014 R\$ 17.835.594,49*
- (iv) Movimentação financeira 2014 R\$ 19.159.597,23*

Com base nesses dados, verifica-se, em 2013, as receitas declaradas são maiores do que a movimentação financeira, em um montante de RS 195.521,18. Já em 2014, as receitas são de fato menores do que a movimentação financeira, em um montante de RS 1.321.002,74.

Ainda que, por hipótese, abstraia-se das justificativas apresentadas no tópico anterior e admita-se que as diferenças apuradas neste cruzamento de informações são suficientes a embasar a presunção da omissão de receitas, o fato é que, independentemente de qualquer outra consideração, não se deveria falar em omissão de receitas em 2013, já as receitas declaradas naqueles exercícios superam a movimentação financeira, seguindo-se, neste sentido, a própria lógica adotada pelo fisco a respeito.

No entanto, conforme consta no demonstrativo fiscal que integra o AI, as supostas omissões de receitas apuradas pela fiscalização seriam de R\$ 812.238,17 para 2013 e RS 1.348.453,24 para 2014. Conquanto os números de 2014 sejam próximos, o lançamento de 2013 não possui qualquer lastro no cruzamento de dados que, segundo relato da própria fiscalização, teria dado causa à presunção de omissão de receitas.

Há, portanto, uma contradição inerente ao próprio trabalho fiscal de apuração de débitos, o que, por si, invalida a cobrança em relação ao exercício de 2013.

No “Termo de Constatação Fiscal”, a fiscalização informa que não conseguiu conciliar alguns recebimentos bancários com as respectivas notas fiscais. Esse fato, contudo, não é suficiente para embasar a acusação de omissão de receitas. Restaria ao fisco demonstrar que tais recebimentos decorrem de atividade mercantil ou prestação de serviços, e que não foram oferecidos à tributação. Esta prova não foi feita, já que, nas demonstrações consolidadas em 2013, verificou-se que as receitas declaradas e tributadas superam a movimentação bancária.

Assim, milita a favor do contribuinte a presunção de que todos esses ingressos foram oferecidos à tributação e não o contrário.

II.2.3 - Majoração indevida do cálculo de IRPJ e CSLL.

Ainda que, a despeito dos fundamentos acima, V.Sas. tomem como válida a presunção de omissão de receitas e também os valores omitidos, mesmo nesta hipótese, que se aventa para efeitos de argumentação, mas não se admite, verifica-se uma majoração do cálculo do IRPJ e da CSLL, em razão da aplicação indiscriminada do coeficiente de 32% para apuração do lucro presumido da “RedeSeg”.

Como é cediço, esse percentual é utilizado para apuração da base de cálculo de IRPJ e CSLL, no regime do lucro presumido, sobre receitas de prestação de serviços. Já em relação às receitas decorrentes da atividade comercial, os coeficientes aplicados para apuração da base de cálculo desses tributos no regime do lucro presumido são, respectivamente, de 8% e 12%.

No “Termo de Constatação Fiscal”, a fiscalização sustenta a aplicação do coeficiente de 32% em razão do porte da “RedeSeg”, que se enquadraria como “oficina”. No entanto, algumas folhas antes do próprio “Termo de Constatação Fiscal”, a fiscalização reconhece que a “RedeSeg” possui atividade híbrida, realizando tanto operações mercantis como prestação de serviços.

Essa característica, aliás, é comum a todo setor gráfico, que convive com regras objetivas para segregação entre venda de bens e serviços, definidas na Lei Complementar 116/2003, cuja função, dentre outras, é a de dirimir conflitos de competência tributária entre Estados, que tributam a circulação de mercadorias e Municípios, que tributam os serviços de qualquer natureza.

Neste sentido, segundo o item 13.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar, são considerados serviços tributados pelos Municípios, a “composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia, exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos, embalagens e manuais técnicos e de instrução, quando ficarão sujeitos ao ICMS” (grifos dos Impugnantes).

Vê-se, portanto, que o elemento que distingue a prestação de serviços da venda de bens no setor gráfico não é o porte da gráfica, mas sim a destinação do impresso. Assim, se o impresso gráfico for empregado com outra mercadoria, integrando sua cadeia de circulação, ele será tributado pelo ICMS, o que pressupõe a qualificação de sua confecção como uma operação de circulação de mercadoria. Essa mesma qualificação faz com que as receitas decorrentes desta atividade sejam submetidas aos coeficientes de 8% e 12% para apuração das

bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, respectivamente, no regime do lucro presumido.

Desta forma, não poderia a fiscalização aplicar indistintamente o coeficiente de 32% sabendo que a “RedeSeg” exerce atividade mercantil. O próprio “Termo de Constatação Fiscal” distingue entre atividades da “RedeSeg” decorrentes de operações mercantis e prestação de serviços, conforme tabela de fls. 100, novamente reproduzida:

(...)

Esses números não foram utilizados para apuração do débito, acertadamente, dado que eles não correspondem às receitas declaradas da “RedeSeg”, já que essas são reconhecidas por caixa e não por competência.

Não entanto, eles podem perfeitamente servir como um referencial para rateio entre atividades mercantis e de prestação de serviços. Assim, em 2013 tem-se que 64,35% da atividade da “RedeSeg” é mercantil. Já em 2014, esse coeficiente sofre pouca alteração, passando a 63,17%. Evidente, portanto, que a “RedeSeg” exerce atividade preponderantemente mercantil e jamais poderia ser submetida a uma tributação de IRPJ e CSLL sobre lucro presumido baseada no coeficiente de 32%, aplicável aos prestadores de serviços.

Essa majoração do cálculo do IRPJ e da CSLL enseja o cancelamento da autuação ou, quando muito, a retificação dos cálculos, de maneira a refletir o caráter híbrido das atividades da “RedeSeg”.

II.2.4. A inexistência de formação de grupo econômico e de responsabilidade solidária no caso concreto.

Não há dúvida de que a lei tributária pode atribuir, também a terceiro que não praticou o fato gerador, a responsabilidade solidária pelo cumprimento da obrigação do contribuinte principal. Isto é o que prevê, aliás, o art. 124, inc. I, do CTN, que serviu como fundamento para a atribuição de responsabilidade solidária aos Impugnantes, dispositivo este transcrito a seguir:

(...)

Porém, esta atribuição não pode ser aleatória, sob pena de penalizar terceiro que não guarda qualquer relação com o fato gerador. E note-se que não basta a existência de “interesse comum” em qualquer prática negociada ou empresarial. O “interesse comum” deve estar relacionado com a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária principal, para que a responsabilidade solidária ocorra validamente.

No presente caso, e no sentido acima exposto, qual é o vínculo que os Impugnantes possuem com o IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, cuja obrigação de recolhimento incumbe à “RedeSeg”? Absolutamente nenhum.

Além disso, ainda que se considere que o “interesse comum”, para fins de responsabilidade solidária em matéria tributária é o “interesse na ocorrência do

fato gerador”, este deve se definir, em seu sentido jurídico, como aquele em que o terceiro solidariamente obrigado participou de alguma forma da ocorrência do fato gerador em questão, ou seja, que esteve “ao lado” do contribuinte propriamente dito quanto à realização da situação que desencadeou a obrigação tributária principal de recolhimento do tributo. Senão, vejamos:

(...)

Diante disso, de que forma os Impugnantes poderiam ter ensejado a ocorrência do fato gerador do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, cuja obrigação de recolhimento incumbe à “RedeSeg”?

Estes pontos já foram objeto de decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme se observa a seguir:

(...)

Dito isto acerca da impossibilidade de aplicação do art. 124, inc. I, do CTN ao presente caso, também, pela mesma ordem de alegações, resta descabida a inclusão de Rodrigo e Rogério Zanardo, na condição de diretores ou gerentes das pessoas jurídicas, nos termos do art. 135, inc. III, do CTN, eis que da mesma forma que em relação à Impugnante Graftec, não há comprovação de que estes concorreram para o não pagamento do IRRF no caso.

II.3 A multa

II.3.1 Não há pressupostos fáticos para a qualificação da multa.

Como já destacado acima, e conforme consta do “Termo de Constatação Fiscal” que acompanhou o AI, a multa aplicada pelo não recolhimento do IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins nos anos-calendário de 2013 e 2014 é de 75%, mas foi qualificada para 150%, em razão de as d. Autoridades fiscais terem entendido que a “RedeSeg” teria incorrido nas práticas de sonegação, fraude e conluio (art. 44, parágrafo primeiro, da Lei n. 9.430/96, combinado com os arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64).

Os Impugnantes entendem que a multa não deveria ser qualificada para 150% no presente caso, uma vez que a autuação está baseada na presunção de que as discrepâncias apontadas pela fiscalização entre os créditos em conta-corrente e as receitas declaradas no período de apuração caracterizam-se como “omissão de receitas”.

Em outros momentos, a “RedeSeg” justificou essas diferenças com a afirmação de que parte dos ingressos na conta corrente da “RedeSeg” são pagamento de empréstimos, que por óbvio não são receitas.

Todavia, ainda que, por hipótese, se decida por manter a autuação, em nenhuma circunstância deve ser mantida a multa qualificada de 150%, pois esse percentual requer a prática de fraude, sonegação e simulação, condutas estas que não podem ser presumidas, devendo, ao contrário, serem cabalmente comprovadas.

Com efeito, é logicamente impossível que uma autuação baseada em uma presunção tenha sua multa agravada para 150%, pois, o emprego da presunção pressupõe que não houve prova de fraude, sonegação ou simulação, cujos conceitos são definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, transcritos a seguir:

(...)

Em relação à sonegação (art. 71 da Lei n. 4.502/64) não há, no “Termo de Constatação Fiscal” ou no AI propriamente dito, nenhum elemento que comprove que houve omissão de receitas com a intenção de lesar o fisco. Pelo contrário, as supostas diferenças entre receitas declaradas e movimentação bancária foram apuradas analisando-se documentos oficiais, todos no nome da “RedeSeg”.

Da mesma forma, ainda que de fato se pudesse considerar, como consta do “Termo de Constatação Fiscal”, que houve interposição fraudulenta de terceiro no quadro societário da “RedeSeg”, para fins de caracterização de fraude e/ou conluio (arts. 72 e 73 da Lei n. 4.502/64), esta prática não guarda qualquer relação com a omissão de receita de que ora se trata e, ou, com os Impugnantes e, no mesmo sentido, não é suficiente para a comprovação do “dolo” em relação à omissão de receita especificamente considerada.

Com efeito, de que forma a “interposição de pessoa”, único elemento destacado no “Termo de Constatação Fiscal” para o agravamento da multa no caso concreto, se relaciona com a omissão de receita pra fins de incidência de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins?

Qual a relação de causa e efeito entre as duas condutas? Nenhuma.

Neste mesmo sentido, destaque-se ainda que é entendimento já bastante consolidado nos Tribunais, inclusive no CARF, que a comprovação do “dolo” é elemento essencial para a qualificação da multa a 150% e que a mera omissão de receitas não é suficiente para esta qualificação.

Confira-se a respeito os v. Acórdãos cujas ementas são transcritas a seguir:

(...)

Note-se por fim que o acima exposto acerca da inocorrência de dolo, fraude ou simulação, para fins de agravamento da multa para 150%, aplica-se também ao afastamento, pelo mesmo motivo, da aplicação do art. 173, inc. I, do CTN ao presente caso, no que diz respeito ao prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, tema já tratado no tópico, acima.

Já foi mencionado no mesmo tópico que o afastamento do art. 173, inc. I, para fins de contagem do prazo decadencial, decorre, em princípio, do fato de que, havendo pagamentos ao longo do ano-calendário, o dispositivo aplicável para fins de contagem do prazo decadencial é o art. 150, parágrafo 4, do CTN. Caso não houvessem pagamentos, só então o dispositivo aplicável seria o referido art. 173, inc. I.

A segunda hipótese de atração do art. 173, inc. I ao presente caso seria, justamente, a de ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Afastadas estas situações, nos termos acima expostos, o dispositivo referido, também por este motivo, resta descartado.

II.3.2 O limite de aplicação da multa é de 100%.

Ainda que assim não fosse, ou seja, ainda que fosse possível agravar a referida multa de 75%, o limite para tal agravamento é o de 100% do tributo devido, sob pena de caracterização de confisco.

Os Tribunais pátrios já decidiram que toda e qualquer multa relativa a infrações de natureza fiscal, por mais grave que seja a infração cometida, não pode exceder o montante principal do tributo devido.

(...)

Improcedente, portanto, qualquer agravamento da multa a percentual superior a 100%, independentemente, inclusive, de qualquer aspecto da conduta do contribuinte infrator.

3. A produção de prova.

Os Impugnantes requerem a produção de todos os meios de prova admitidos em direito, notadamente a juntada de documentos que se fizerem necessários à comprovação de suas afirmações e a produção de prova pericial capaz, também, de afirmar todo o exposto acima.

4. Os pedidos.

Por todo o exposto, os Impugnantes se servem da presente para requerer:

- i. o cancelamento integral do AI, por todos os motivos acima expostos;*
- ii. **subsidiariamente**, caso o AI seja mantido total ou parcialmente, a exclusão dos Impugnantes Graftec, Rodrigo e Rogério como responsáveis solidários;*
- iii. **subsidiariamente**, a exclusão dos valores do IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins, supostamente incidentes sobre as receitas omitidas ao longo do ano calendário de 2013, haja vista terem sido atingidos, estes, pelo instituto da decadência que extingue o crédito tributário, nos termos do art. 156, inc. V, do CTN e, também, porque a apuração da suposta omissão de receitas nesse período não condiz com as diferenças apuradas nos cruzamentos de dados realizados pela fiscalização;*
- iv. **também subsidiariamente**, que sejam refeitos os cálculos do IRPJ e da CSLL para que suas respectivas bases de cálculo, apuradas de acordo com o regime de lucro presumido, sejam compostas de acordo com os coeficientes aplicáveis às vendas de bens;*
- v. **também subsidiariamente**, caso o AI seja mantido total ou parcialmente, com a aplicação de multa sobreposta ao débito principal, esta deverá ser*

fixada em 75%, eis que não há prova da prática de sonegação, fraude ou conluio, que justifique a aplicação do percentual qualificado de 150%;

- vi. **também subsidiariamente**, caso o AI seja mantido total ou parcialmente e entenda-se por bem a aplicação de uma multa qualificada, esta deverá ser limitada a 100% respeitando-se os parâmetros impostos pelo STF de que em hipótese alguma o valor da penalidade pode exceder o do débito principal.” (Os destaques são do original.)

Arrematando, impende registrar que deixou de apresentar contestação o Responsável Tributário RGB MÍDIA & GRÁFICA EIRELI, embora cientificado, em 17 e 18/12/2018, às fls. 2976/2977 e 2980/2981, dos lançamentos, do Termo de Verificação Fiscal e do correspondente Termo de Sujeição Passiva Solidária.

Da Decisão Recorrida

Após apreciar os Autos de Infração, às fls. 812/897, o Termo de Verificação Fiscal – TVF, às fls. 898/1029, e a Impugnação apresentada, em peça única, pela Contribuinte e Responsáveis, às fls. 2.997/3.026, a 1ª Turma da DRJ/BEL exarou o Acórdão nº 01-36.820, em 28 de junho de 2019, às fls. 3.484/3.586, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário em litígio e as responsabilidades tributárias imputadas. O acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013, 2014

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento da impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013, 2014

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

A regra contida no § 4º do art. 150 do CTN é excepcionada nos casos em que se comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, passando a prevalecer o prazo previsto no inciso I do art. 173, que se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO. INAPLICABILIDADE PARA O FISCO. MULTA EXIGIDA CONFORME A LEI.

O princípio da vedação da utilização do tributo como instrumento confiscatório é dirigido ao legislador e, eventualmente, ao poder judiciário, no controle de constitucionalidade. Ao Fisco incumbe aplicar a lei, efetuando o lançamento tributário, de forma vinculada e sem emitir juízo valorativo sobre a sua conveniência, estando, assim, impedido de examinar a questão em apreço.

A multa de ofício tem caráter de penalidade e não de tributo, não lhe sendo aplicável a vedação constitucional de utilização de tributo com efeito de confisco.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação e daquelas objeto de súmula vinculante, e as decisões administrativas não se constituem em normas complementares da legislação tributária, razão porque seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

ENTENDIMENTOS DOUTRINÁRIOS. EFEITOS.

Entendimentos doutrinários não se sobrepõem ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Caracterizam omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADE GRÁFICA.

A receita obtida pela impressão gráfica, por encomenda de terceiros, sujeita-se ao percentual de 32% para apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL pela sistemática do lucro presumido, quando produzida sob encomenda direta do consumidor ou usuário, em oficina ou residência, com no máximo cinco empregados, não dispuser de potência superior a cinco quilowatts (caso utilize força motriz), e desde que o trabalho profissional represente no mínimo 60% na composição de seu valor.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE. CABIMENTO.

A constatação de ação dolosa visando modificar características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal (fraude), mediante a interposição de terceiro, de modo a suprimir ou reduzir o montante do imposto devido, dá causa à qualificação da multa de ofício cominada.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONLUÍO. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa de ofício qualificada de 150% quando evidenciado o conluio entre as partes, ou seja, o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas visando o efeito referido no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, que define a fraude.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. ATOS ILÍCITOS. GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR. ATOS QUE CONFIGURAM CRIMES.

A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou.

São atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária, entre outros, (i) o abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única (grupo econômico irregular), e (ii) aqueles que acarretam uma sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, a exemplo das condutas de sonegação, fraude e conluio.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS.

Consoante o disposto no art. 135, inciso III, do CTN, os diretores, gerentes, administradores ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2013, 2014

CSLL. COFINS. PIS/PASEP. LANÇAMENTOS DECORRENTES DOS MESMOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS.

Em se tratando de lançamentos decorrentes dos mesmos pressupostos fáticos dos que serviram de base para o lançamento do IRPJ, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento aos relativos à CSLL, Cofins e PIS/Pasep, em razão da relação de causa e efeito.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A RED SEG tomou ciência da sobredita decisão em **24/07/2019**, através de Aviso de Recebimento - AR, às fls. 3.617. Já os Responsáveis Tributários foram cientificados nas seguintes

datas: GRAFTEC GRÁFICA E EDITORA LTDA, em **24/07/2019**, através de Aviso de Recebimento - AR, às fls. 3.618; ROGERIO ZANARDO, em **23/08/2019**, por meio de Edital Eletrônico nº 006211850, às fls. 3.623; RODRIGO ZANARDO, em **24/07/2019**, através de Aviso de Recebimento - AR, às fls. 3.627; e R G B MIDIA & GRAFICA EIRELI (CNPJ Nº 08.350.394/0001-10 BAIXADA), aos cuidados do seu sócio administrador, o Sr. RODRIGO ZANARDO, em **23/08/2019**, por meio de Edital Eletrônico nº 006211850, às fls. 3.619.

Irresignados a Recorrente e os Responsáveis Tributários (GRAFTEC, ROGERIO ZANARDO e RODRIGO ZANARDO) apresentaram, em peça única, Recurso Voluntário, em **23/08/2019**, às fls.3.630/3.664, e, além da tempestividade, citando jurisprudências administrativas, requereu a reforma do acórdão atacado apresentando os seguintes pedidos e causa de pedir sintetizados:

a) **DO MÉRITO:**

i. **Da Prejudicial de Decadência**

ii. **Da Apuração das Receitas Supostamente Omitidas**

- Do Descabimento das Receitas Omitidas
- Da Consideração dos Mútuos na Apuração das Receitas Omitidas

iii. **Da Majoração Indevida da Base de Cálculo do IRPJ e CSLL**

iv. **Da Qualificação da Multa de Ofício – Da Limitação em 100% e da Vedação ao Confisco**

v. **Da Inexistência de Formação de Grupo Econômico e de Responsabilidade Solidária no Caso Concreto**

vi. **Do Pedido de Diligência**

Por derradeiro, similar a fase impugnatória, a Responsável Tributária RGB MÍDIA & GRÁFICA EIRELI, apesar de cientificada da decisão atacada, não protocolou peça recursal.

É o Relatório

VOTO

Conselheiro **Raimundo Pires de Santana Filho**, Relator

1 ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Neste ponto, impende registrar que, similar ao ocorrido na instância anterior, a Responsável Tributária RGB MÍDIA & GRÁFICA EIRELI, apesar de regularmente cientificada da decisão atacada, não protocolou peça recursal.

Em outras palavras, operou-se a **preclusão temporal**. Explico.

Na forma do disposto no PAF (Decreto nº 70.235, de 1972), os recursos contra as decisões exaradas pelas Autoridades Julgadoras de primeira instância deverão ser interpostos em até trinta dias após a ciência do Acórdão recorrido, conforme expresso dizer do art. 33¹.

Pois bem, como se observa nos autos, a ciência do Acórdão recorrido deu-se, por Edital (a tentativa de ciência por via postal foi improfícua, pois o AR foi devolvido, às fls. 3.621/3.622), em 23/08/2019, às fls. 3.619, e NÃO houve interposição de Recurso Voluntário por parte do apontado responsabilizado.

Nessa toada, tendo em vista o disposto no art. 17, do Decreto 70235/72², considero definitiva a responsabilidade não contestada, **restando caracterizada a preclusão temporal**.

Entretanto, em virtude de a RED SEG, juntamente com os demais Responsáveis Tributárias, ter recorrido combatendo os valores lançados de ofício, nos termos do art. 5º, caput e § 4º, da Instrução Normativa RFB nº 1.862/2018³, a exigibilidade do crédito tributário em questão encontra-se suspensa em relação a todos responsabilizados, uma vez que a renúncia apontada não implica em desistência dos recursos interpostos pelos demais.

2 DA DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA

¹ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

² Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

³ Art. 5º A impugnação tempestiva apresentada por um dos autuados suspende a exigibilidade do crédito tributário em relação aos demais.

(...)

§ 4º A desistência de impugnação ou de recurso por um autuado não implica a desistência das impugnações e dos recursos interpostos pelos demais autuados.

Inicialmente, cumpre esclarecer que os acórdãos das instâncias administrativas, bem como decisões judiciais e posicionamentos doutrinários, embora de inestimável valor como fonte de consulta, servem apenas como forma de ilustrar e reforçar a argumentação dos litigantes, dado que não têm o condão de alterar determinações expressas na legislação.

Ademais, no que diz respeito às decisões judiciais, além de não se constituírem em normas complementares do direito tributário nos termos do art. 100, do CTN, devem ser respeitadas as limitações impostas pelo Decreto nº 2.346/1997, e as determinações contidas no art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002. Quanto às citações doutrinárias que a defendente traz lume em seu petítório, em diversos tópicos da peça recursal, ressalva-se que a doutrina não integra a legislação tributária, conforme define o art. 96, do Código Tributário Nacional – CTN.

Também as decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e mesmo pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, ainda que reiteradas sobre determinada questão, não se fazem oponíveis à autoridade administrativa de Julgamento, ressalvada a hipótese de edição de súmula administrativa, na forma do art. 26 A, do Decreto nº 70.235/1972, incluído pela Lei 11.196/2005. Veja-se também a conclusão do Parecer Normativo Cosit nº 23, publicado no DOU de 9 de setembro de 2013, que se presta a bem elucidar o tema:

Diante do exposto, conclui-se que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo.

3 DA PRELIMINAR DE NULIDADE

A Recorrente e os Responsáveis Tributários pleitearam o cancelamento da autuação em razão da majoração indevida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Por estar relacionado a suposto vício material da autuação, acatamos como **preliminar de nulidade**.

Inicialmente, antes de aprofundarmos a análise individualizada do apontado questionamento, é salutar esclarecer que em homenagem aos princípios do contraditório e da ampla defesa esculpidos no inciso LV, art. 5º, da Constituição Federal⁴, tem-se como dispositivo legal aplicável no âmbito da Administração Tributária o Decreto nº 70.235, de 1972, que versa a

⁴ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

respeito do processo administrativo fiscal e do julgamento do contencioso (PAF), por conseguinte, no tema, não demanda aplicação subsidiária de outros dispositivos da lei geral do processo administrativo federal (Lei nº 9.784/1999).

A par disso, observa-se que consoante o art. 14, do Decreto nº 70.235, de 1972⁵, a fase processual da relação fisco-contribuinte inicia-se com a impugnação tempestiva da exigência e se caracteriza pelo conflito de interesses submetido à Administração Tributária. Neste ponto, merece citação a Súmula CARF nº 162⁶, estabelecida nos termos do art. 123, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, através da qual se denota que **só a partir do protocolo da impugnação se instaura o direito ao contraditório e a ampla defesa**.

Ainda, nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972⁷, somente se pode cogitar de declaração de nulidade do ato administrativo de lançamento quando o ato tiver sido lavrado por agente incompetente (art. 59, inciso I) ou, quando a preterição do direito de defesa se der em uma fase posterior à lavratura do ato pela autoridade fazendária (art. 59, inciso II). Veja-se que as demais irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade, sendo sanadas quando resultarem em prejuízo ao sujeito passivo, salvo se por este ocasionadas, ou se não influírem na solução do litígio, conforme o art. 60, do assinalado dispositivo.

Feita a introdução, *a priori*, é salutar ressaltar que, nesse momento, vamos nos ater exclusivamente a apreciação da questão sob o prisma preliminar, por se tratar de suscitação de suposto vício material. Destarte, quando da análise do mérito, retomaremos.

Nessa toada, os Recorrentes defendem o cancelamento dos lançamentos de IRPJ e CSLL sob o fundamento de que a Fiscalização aplicou indevidamente o coeficiente do Lucro Presumido de 32% sobre a totalidade das suas receitas, sem distinguir aquelas oriundas de atividades mercantis das decorrentes de prestação de serviços. Sustentam que a RED SEG exercia atividade mista, com predominância das operações comerciais, circunstância que exigiria a aplicação dos percentuais específicos do lucro presumido (8% para o IRPJ e 12% para a CSLL) sobre as respectivas receitas mercantis. Assim, a utilização indiscriminada do percentual de 32% teria

⁵ Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

⁶ **Súmula CARF nº 162:** O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (**Vinculante**, conforme **Portaria ME nº 12.975**, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

⁷ Das Nulidades

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. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

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

majorado artificialmente as bases de cálculo dos tributos, comprometendo a correta quantificação do crédito tributário e a validade do lançamento.

Entendo que não assiste razão aos Recorrentes, pois o fulcro da questão, mesmo que confirmada no âmbito meritório, circunda em erro de fato, que não macula a validade do auto de infração, mormente se não há prejuízo à defesa. Vejamos.

Nessa trilha cognitiva, no primeiro momento, importa destacar que, enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública, a revisão de ofício de lançamento quando há **ERRO DE FATO** é autorizada pelos arts. 145, III, c/c o art. 149, IV, ambos do CTN⁸.

Aqui, merece registro que embora a autorização legal de revisão do lançamento quanto ao erro de fato, o Código Tributário Nacional não autoriza a revisão do lançamento quando há – se o caso – **erro de direito**. A esse respeito, são as primorosas considerações de Humberto Ávila:

A mudança de orientação da Administração quer com relação à prática até então adotada, quer com referência aos atos de lançamento já efetuados, só pode dizer respeito a erros de fato, nunca erros de direito. Com efeito, se a Administração, por algum motivo, entende que a legislação foi mal-aplicada, só pode mudar a orientação para o futuro, não para o passado, inclusive por determinação do art. 146 do Código Tributário Nacional. (Segurança Jurídica – Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário, Malheiros, 2011, p. 458)

Como também entende Ricardo Lobo Torres, reiterando a impossibilidade de revisão de lançamento por erro de direito:

Enquanto o artigo 149 exclui o erro de direito dentre as causas que permitem a revisão do lançamento anterior feito contra o mesmo contribuinte, o artigo 146 proíbe a alteração do critério jurídico geral da Administração aplicável ao mesmo sujeito passivo com eficácia para os fatos pretéritos (O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte, RFDT 06/09, dez/03)

Também os assinalados normativos não legitimam tal alteração pela autoridade julgadora administrativa. Em suma, representa o julgamento de processos administrativos uma forma de se controlar a legalidade do lançamento de ofício, carecendo as autoridades julgadoras de competência para refazer o lançamento.

⁸ Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:
(...)

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

(...)

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

(...)

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

Entretanto, no que tange ao **erro de fato**, de pronto, segundo o art. 60, do Decreto nº 70.235/1972, já transcrito neste voto, no âmbito do contencioso administrativo, não importarão em nulidade as demais irregularidades, incorreções e omissões, as quais devem ser sanadas quando resultarem em prejuízo ao sujeito passivo, salvo se por este ocasionadas, ou se não influírem na solução do litígio. Já o § 3º, do art. 18, do mesmo decreto⁹, em respeito aos princípios do contraditório e ao da ampla defesa, garante ao Sujeito Passivo o direito de nova impugnação administrativa quando detectadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência.

O art. 41, do Decreto nº 7.574/2011¹⁰, se alinha a tal diretriz legal, explicitando a possibilidade de alteração de lançamento e a necessária oportunização de contencioso desde impugnação administrativa. Inclusive, tal dispositivo também dispõe sobre **erro de fato**, ao possibilitar tal alteração do lançamento por: (a) apuração incorreta da base de cálculo (inciso I, alínea a), (b) não inclusão de matéria devidamente identificada no crédito tributário (inciso I,

⁹ Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (...)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

¹⁰ Art. 41. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 18, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º).

§ 1º O lançamento complementar será formalizado nos casos:

I - em que seja aferível, a partir da descrição dos fatos e dos demais documentos produzidos na ação fiscal, que o autuante, no momento da formalização da exigência:

a) **apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário;** ou
b) **não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada;** ou

II - em que forem constatados fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial.

§ 2º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput terá o objetivo de:

I - complementar o lançamento original; ou

II - substituir, total ou parcialmente, o lançamento original nos casos em que a apuração do quantum devido, em face da legislação tributária aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada.

§ 3º Será concedido prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência complementar, para a apresentação de impugnação apenas no concernente à matéria modificada.

§ 4º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput devem ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração ou a notificação de lançamento complementados.

§ 5º O julgamento dos litígios instaurados no âmbito do processo referido no § 4º será objeto de um único acórdão. (g.n.)

alínea b) ou (c) fatos novos, desconhecidos pela autoridade lançadora original (inciso II). Ou seja, está devidamente engajado às diretrizes do Código Tributário Nacional.

Enfim, se o Codex Fiscal e demais normas que disciplinam o processo administrativo fiscal admitem a reparação de eventuais erros de fato, notadamente caso seja comprovada a **apuração incorreta da base de cálculo do crédito tributário**, cometidos pela Autoridade Autuante, inclusive quando resultem em agravamento da exigência inicial, cuja correção se perfaz mediante concretização de lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar, **indiscutivelmente não há qualquer óbice em corrigir tal equívoco de fato que se reverta em exoneração**, até porque representa uma típica situação abarcada pelo princípio “quem pode o mais, pode o menos”.

Para sedimentar as considerações feitas no presente voto, traz-se à colação o entendimento expresso nas seguintes ementas extraídas de acórdãos desse Egrégio Conselho Administrativo:

AUTO DE INFRAÇÃO. INCORREÇÃO NA BASE DE CÁLCULO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Eventual incorreção na apuração da base de cálculo não macula a validade do auto de infração, mormente se a apontada imprecisão resta incomprovada. (Acórdão nº 3401-004.376 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 01/02/2018)

ERRO DE FATO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. (Acórdão nº 2001-004.222 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária. Sessão de 28/04/2021)

ERRO DE FATO. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO À DEFESA.

Não havendo prejuízo à defesa, não há que se declarar a nulidade do lançamento por erro de fato. (Acórdão nº 2101-002.336 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 17/10/2013)

Face ao exposto, **rejeito a proposição de nulidade afirmada pelos Recorrentes.**

4 DO MÉRITO

4.1 DA PREJUDICIAL DE DECADÊNCIA

Neste tópico, a Recorrente sustenta que, na espécie, não há prova de dolo, fraude ou simulação na constituição dos créditos tributários exigidos, circunstância, sob a sua ótica, reconhecida pela própria decisão recorrida.

As condutas apontadas pela Fiscalização referem-se exclusivamente à utilização de interposta pessoa e à caracterização de grupo econômico para fins de responsabilização de terceiros, sem qualquer demonstração de que tenham influenciado a apuração do IRPJ, da CSLL, do PIS ou da Cofins. Assim, não estão presentes os requisitos que autorizariam a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, devendo prevalecer a regra do art. 150, § 4º.

Desse modo, tratando-se de tributos sujeitos ao lançamento por homologação e havendo recolhimentos realizados ao longo do ano-calendário de 2013, o prazo decadencial deve ser contado a partir da ocorrência dos respectivos fatos geradores, conforme entendimento consolidado do STJ. Dessa forma, considerando que a ciência da autuação ocorreu em 18/12/2018, encontram-se alcançados pela decadência os créditos tributários relativos aos fatos geradores anteriores a 18/12/2013, uma vez que já transcorrido o prazo de cinco anos para sua constituição.

Ao apreciar o questionamento, a decisão de primeira instância não acatou a prejudicial à epígrafe, em razão de ter mantido a multa de ofício majorada, o que atraiu a contagem do prazo decadencial, nos termos do art. 173, I, do CTN. Dessarte, considerando que o fato gerador mais antigo das Contribuições para o PIS e a COFINS era 07/01/2013, o prazo para concretização dos lançamentos de ofício findaria em 31/12/2018. Como a ciência da autuação se concretizou em 18/12/2018, não restou evidenciada qualquer caducidade.

A princípio, é mister registrar que a DECADÊNCIA se trata de um tema de direito material, portanto de mérito ou, melhor dizendo, **prejudicial do mérito**. Essa acepção é ratificada pelo disposto no art. 487, do Código Processual Civil - CPC (Lei nº 13.105/2015)¹¹.

Feita a ressalva, no que diz respeito a este tópico, em razão da relação umbilical com o questionamento: “Da Multa de Ofício Majorada”, **apreciaremos após análise deste**.

4.2 DOS FATOS

De acordo com o exaurido, em brevíssima síntese, a autuação sob julgo adveio da constatação, por parte da Autoridade Fiscal, da ocorrência de omissão de receitas de depósito bancário de origem não comprovada, nos termos da previsão legal preceituada no art. 42, da Lei nº 9.430/96.

¹¹ Art. 487. Haverá resolução de mérito quando o juiz:

(...)

II - decidir, de ofício ou a requerimento, sobre a ocorrência de decadência ou prescrição;(g.n.)

Na espécie, segundo TVF, às fls. 898/1029, a Fiscalizada comprovou a origem de somente uma pequena parte dos recursos depositados nas contas de sua titularidade em instituições financeiras, motivo pelo qual a Autoridade Tributária presumiu legalmente que os créditos bancários sem comprovação tiveram origem em receitas omitidas, consoante as Tabelas 1 e 2, parte integrante dos Autos de Infração, às fls. 999/1002.

Nessa toada, foram efetivados lançamentos de ofício de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, com base na sistemática de apuração do Lucro Presumido em relação aos anos-calendário de 2013 e 2014.

Indignada, a Recorrente impugnou, mas o Aresto combatido manteve integralmente o crédito tributário em litígio, por entender que restou configurada a omissão de receita em comento, fundada nas seguintes motivações:

a) **No tocante à omissão de receita por depósito bancário:**

- i. Registrou que **a Autoridade Fiscal cumpriu todas as condições e procedimentos impostos pelo art. 42, da Lei nº 9.430/96**, mas não foram comprovadas as origens dos depósitos bancários;
- ii. **Quanto às argumentações da Defesa, relativas ao AC 2013, de que a receita declarada superou a movimentação bancária**, asseverou que não procedia, uma vez que a autuação decorreu de depósitos de origem não comprovada;
- iii. **No que toca à argumentação de que parte da origem se refere a recebimentos parciais de mútuos**, aduziu que as parcelas supostamente relacionadas a mútuos, além de não terem sido comprovadas, não guardam nenhuma semelhança com as datas, descrições e valores dos créditos bancários e recebimentos indicados nas tabelas 1 e 2;

b) **No que diz respeito ao pleito relativo à majoração indevida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, manteve o percentual de 32%**, aplicado pela Autoridade Autuante, pois:

- i. A Autoridade Autuante, corretamente, cumpriu as determinações da **SC COSIT 45/19**, segundo a qual a impressão gráfica, por encomenda de terceiros, é caracterizada como operação de industrialização, cabendo os percentuais de 8% e 12% para o lucro presumido, **salvo** quando é produzida sob encomenda direta do consumidor ou usuário, em **oficina ou residência**, com no máximo cinco empregados, não dispuser de potência superior a cinco quilowatts (caso utilize força motriz), e desde que o trabalho profissional represente no mínimo 60% na composição de seu valor. Nestes casos, perde-se o caráter de industrial, passando a ser considerada prestação de serviços, sujeita ao percentual de 32%; e
- ii. Há nos autos prova de que o Fisco constatou, em **visita ao endereço da REDE SEG**, que o interessado efetivamente se enquadra na descrição de “oficina”, pois possui apenas uma máquina antiga em funcionamento, menos de cinco funcionários e o

consumo mensal de energia da unidade (média de 6,40 kwh) é compatível com o de uma residência, segundo informações obtidas na eletropaulo, justificando a utilização do percentual de 32%.

Insatisfeita, a Recorrente atravessou peça recursal requerendo a reforma integral do acórdão atacado reprisando os pedidos e causa de pedir esgrimidos na fase contenciosa inicial, complementando-os com os argumentos a seguir epilogados:

a) Da Apuração das Receitas Supostamente Omitidas

i. Do Descabimento das Receitas Omitidas

- Assevera que a acusação de omissão de receitas foi fundamentada exclusivamente no confronto entre a movimentação bancária da Recorrente, obtida por meio de quebra de sigilo bancário, e as receitas declaradas nas DIPJs dos exercícios de 2013 e 2014. Todavia, a Fiscalização desconsiderou que, no regime de lucro presumido, nem todo crédito bancário representa receita tributável, além de não ter demonstrado que os valores não conciliados decorriam efetivamente de operações sujeitas à tributação. Ademais, a escrituração fiscal da empresa não foi desqualificada, circunstância que afasta a aplicação automática da presunção de omissão de receitas; e
- Os próprios dados constantes do Termo de Constatação Fiscal revelam que, no exercício de 2013, as receitas declaradas e tributadas superaram a movimentação financeira em R\$ 195.521,18, evidenciando a inexistência de receitas omitidas naquele período. Assim, ainda que se admitisse a utilização da presunção legal com base nas divergências apuradas, ela não poderia ser aplicada em relação a 2013, sob pena de contrariar a própria lógica adotada pela fiscalização. Diante da ausência de prova de que os ingressos bancários correspondiam a receitas não tributadas, bem como da demonstração de que as receitas declaradas excederam a movimentação financeira, não subsiste fundamento para a exigência fiscal relativa a esse exercício.

ii. Da Consideração dos Mútuos na Apuração das Receitas Omitidas:

- Sustenta que demonstrou a origem dos valores ingressados em suas contas bancárias, comprovando que parcela significativa desses recursos decorreu de operações de mútuo realizadas com empresas e pessoas físicas pertencentes ao mesmo grupo econômico. Entretanto, a Fiscalização rejeitou essa justificativa com base em aspectos meramente formais dos contratos, sem afastar a efetiva ocorrência das operações. Ademais, a própria caracterização do grupo econômico pela Autoridade Fiscal pressupõe a existência de intensa movimentação financeira entre as empresas, circunstância que reforça a plausibilidade e a legitimidade dos empréstimos realizados; e
- Conforme consta dos autos, ingressaram nas contas da RED SEG ao menos R\$ 2.204.300,00 a título de devolução ou pagamento de mútuos, valores que não possuem natureza de receita e, portanto, não poderiam ser tributados como tal. Esse montante, inclusive, supera as divergências identificadas entre a movimentação bancária e as receitas declaradas,

afastando integralmente a presunção de omissão de receitas que fundamenta a autuação. Dessa forma, a desconsideração das operações de mútuo compromete a validade do lançamento fiscal, impondo o cancelamento da exigência.

iii. Da Majoração Indevida da Base de Cálculo do IRPJ e CSLL:

- A Fiscalização majorou indevidamente as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL ao aplicar, de forma indistinta, o coeficiente de 32% sobre a totalidade das receitas presumidas da RED SEG, percentual reservado às atividades de prestação de serviços. Entretanto, o próprio Termo de Constatação Fiscal reconhece que a empresa exerce atividade híbrida, combinando operações mercantis e prestação de serviços. Além disso, a natureza e o volume das operações atribuídas à empresa, bem como o reconhecimento de grupo econômico e operacional pela própria fiscalização, evidenciam que não se trata de atividade exclusivamente prestacional, sendo inadmissível sua tributação integral pelo percentual mais gravoso;
- A própria Fiscalização distinguiu receitas oriundas de operações mercantis e de prestação de serviços, demonstrando que a atividade da RED SEG era preponderantemente mercantil. Os dados constantes dos autos indicam que as operações mercantis representavam aproximadamente 64,35% das atividades em 2013; e 63,17% em 2014, o que impõe a aplicação dos coeficientes próprios do lucro presumido para atividades comerciais (8% para o IRPJ e 12% para a CSLL) sobre a respectiva parcela das receitas. Dessa forma, a utilização indiscriminada do percentual de 32% resultou em evidente excesso de tributação e compromete a legitimidade do lançamento; e
- Dessa forma reitera-se que a majoração do cálculo do IRPJ e da CSLL enseja o cancelamento da autuação ou, quando muito, a retificação dos cálculos, de maneira a refletir o caráter híbrido das atividades da Recorrente.

Nos tópicos seguintes, inicialmente, trataremos dos entendimentos jurídicos, doutrinários e jurisprudenciais sobre o tema: omissão de receitas por presunção legal fundada em depósitos bancários de origem não comprovada. Em seguida, analisaremos a lide propriamente dita, em especial as linhas de argumentação da Defesa.

4.3 DA OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL: DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

4.3.1 Dos Entendimentos Jurídicos, Doutrinários e Jurisprudenciais

Segundo o explanado, o guerreado lançamento trata da presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada. Conforme proposto, é primordial para o deslinde da questão fazermos um breve histórico da legislação que trata do assunto, assim como enaltecer e analisar os pressupostos legais essenciais a configurar a presunção legal em comento, segundo a legislação em vigor à época dos fatos geradores.

Nessa senda, a Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990, foi a primeira norma que autorizou a **utilização de depósitos bancários injustificados** para arbitramento de omissão de rendimentos, e assim dispunha em seu art. 6º e parágrafos:

*Art. 6º O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, **mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.***

*§ 1º **Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.***

§ 2º Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do Imposto de Renda em vigor e do Imposto de Renda pago pelo contribuinte.

*§ 3º **Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, o contribuinte será notificado para o devido procedimento fiscal de arbitramento.***

§ 4º No arbitramento tomar-se-ão como base os preços de mercado vigentes à época da ocorrência dos fatos ou eventos, podendo, para tanto, ser adotados índices ou indicadores econômicos oficiais ou publicações técnicas especializadas.

*§ 5º **O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações.***

§ 6º Qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento, será sempre levada a efeito aquela que mais favorecer o contribuinte. (g.n.)

A susodita positivação permitia o arbitramento dos rendimentos omitidos utilizando-se **depósitos bancários injustificados**, desde que demonstrados os sinais exteriores de riqueza, caracterizados por gastos incompatíveis com a renda disponível, e contanto que este fosse o critério de arbitramento mais benéfico ao contribuinte. É cognoscível que, na vigência da Lei nº 8.021, de 1990, os depósitos bancários não justificados eram mero instrumento de arbitramento, visto que os sinais exteriores de riqueza, que deveriam ser comprovados pela fiscalização, representavam o elemento essencial que possibilitava presumir a renda omitida.

Entretanto, a partir de 01/01/1997, a tributação com base em depósitos bancários passou a ter um disciplinamento diferente daquele previsto na Lei nº 8.021, de 1990, com a publicação da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Preconiza o seu art. 42, com a alteração introduzida pelo art. 4º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, o seguinte:

*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\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais).

§ 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.

(...)

Art. 88. Revogam-se:

(...)

XVIII - o § 5º do art. 6º da Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990; (g.n.)

Da leitura do aludido preceito, deduz-se que o legislador inovou o sistema jurídico nacional introduzindo uma **presunção legal de omissão de rendimentos com base nos depósitos bancários, condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do contribuinte, em instituições financeiras**. Desse modo, passou existir em favor do Fisco a **autorização para considerar ocorrido o fato gerador** quando o contribuinte não logra comprovar a origem dos créditos efetuados **em sua conta bancária**, não havendo o dever de juntar qualquer outra prova.

Neste ponto, merece registro que as presunções são meios de prova previstos no ordenamento jurídico e, **desde que determinadas em lei**, podem ser utilizadas no direito tributário. Tal expediente acaba por exercer papel auxiliador na busca de riqueza (capacidade contributiva) do contribuinte, coibindo práticas e desestimulando condutas que possam implicar abusos ou sonegação.

O efeito prático da presunção consiste em **inverter o ônus da prova**. A regra geral - a de que cabe ao Fisco o ônus de provar o fato constitutivo do seu direito, e ao Contribuinte o de provar o fato impeditivo, modificativo ou extintivo daquele direito - **é invertida**, consoante

estabelecem os arts. 373 e 374, do CPC¹². Assim, quando cabível a hipótese legal deste método excepcional de tributação, cabe ao Fisco demonstrar a existência do fato e requisitos definidos pela lei como necessários e suficientes à subsunção da presunção ao caso concreto, transferindo ao Contribuinte o ônus de provar que o fato presumido pela lei não ocorreu.

No texto abaixo reproduzido, extraído de Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas (Justec, RJ, 1979, pg. 806), José Luiz Bulhões Pedreira, sintetiza com muita clareza o que provoca as presunções legais:

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

A presunção legal estabelecida pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, é da espécie relativa (*juris tantum*), a qual admite a prova em contrário, cabendo, pois, ao contribuinte, a sua produção. **Ao Fisco basta apenas comprovar o fato definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção**, para que fique evidenciada a omissão de receitas.

Não podemos obliterar que muito se questionou acerca da validade dos meios de emprego dessa presunção legal, não somente por envolver matéria constitucional – quebra ou não de sigilo bancário -, mas também porque, na prática, a depender do ramo e tamanho da empresa, a prova em sentido contrário é bastante tormentosa e de complexa produção.

Aqui, é digna de nota a crítica de Hiromi Higuschi¹³, vazada nos seguintes termos:

A tributação com base nos depósitos bancários é muito utilizada pelo fisco porque é a forma cômoda que não exige pesquisas mas é a mais injusta e absurda. Se a fiscalização intimar cem empresas comerciais ou industriais, que vendem muito com cheques, para comprovar a origem dos depósitos, certamente, 99 não conseguirão comprovar, até mesmo pelas empresas que não sonham um centavo de receita.

(...)

Já teve casos de fiscalização intimar para comprovar a origem de todos os depósitos constantes dos extratos bancários do ano-calendário. Muitos dos depósitos eram em dinheiro. O fisco não teve o trabalho nem de fazer relação de

¹² Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

(...)

Art. 374. Não dependem de prova os fatos:

(...)

IV - em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

¹³ Imposto de Renda das Empresas. São Paulo: IR Publicações. 2016. Páginas 661 e 662.

depósitos de maior valor ou suspeitos. A intimação é razoável para justificar depósitos de valores elevados ou suspeitos.

(...)

Das centenas de processos julgados pelo CARF não há provimento de recurso voluntário, a não ser por irregularidade processual como a falta de prévia intimação para comprovar a origem dos recursos. O julgamento desses processos nas Delegacias de Julgamento e no CARF, também, é cômodo por não exigir pesquisas.

Do elucidado, denota-se que a sinalada norma tributária (art. 42, da Lei nº 9.430/96) **norteia os passos que o Fisco deve cumprir** em prol da configuração da omissão de receitas fundada em presunção relativa veiculada por lei, sob pena de não garantir a benesse de inversão do ônus da prova. Nesse sentido deve cumulativamente:

- a) Ter acesso aos recursos creditados/depositados na conta corrente ou de investimento do Sujeito Passivo, cuja prova hábil e idônea reside nos **extratos bancários emitidos pelas instituições financeiras**, ao dispor que é condição *sine qua non* para caracterização da omissão indetificar: ***“os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira;***
- b) **Intimar o titular da conta corrente ou de investimento** para que comprove, através de elementos de natureza probante contábil ou fiscal, a origem dos recursos utilizados nessas operações, ao asseverar que: ***“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”;*** e
- c) Analisar cada crédito/depósito, **individualizadamente**, excluindo os que listou exaustivamente, ao observar que: ***“Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:”.***

Melhor dizendo, para configurar a materialidade da omissão de receita nos termos assentados no preceito legal em questão, a Autoridade Fiscal deve obediência a quatro requisitos expressos na lei:

- a) deve proceder a **identificação, tratamento e relacionamento de todos os recursos creditados/depositados** nas contas corrente ou de investimento de titularidade do contribuinte ou por ele dissimulada em nome de terceiros (“contas em nome de laranjas” ou “pessoas interpostas”, por exemplo). Em favor desse desiderato, deve o Fisco, contudo, tomar como ponto de partida **o próprio extrato bancário**, podendo se valer, caso haja negativa do contribuinte no fornecimento dos extratos, da autorização de acesso aos dados bancários, de acordo com o preceituado no art. 6º, da Lei Complementar (LC) nº

105/2001¹⁴, regulamentado pelo Decreto nº 3.724/2001, por meio de solicitação de Requisição de Movimentação Financeira - RMF diretamente às instituições financeiras;

- b) **após os tratamentos e relacionamentos apontados, deve identificá-los de forma individualizada.** Quer dizer, é imposta ao Fisco a tarefa de, após identificar os créditos bancários nos extratos, selecionar aqueles que devem ser comprovados em uma primeira auditoria, **de forma individual, e não por saldos agrupados, seja por mês, semana, ano ou qualquer outra forma que não um a um;**
- c) **excluir os créditos/depósitos oriundos de transferência ou resgate de contas ou aplicações de mesma titularidade.** Tal passo enseja o cuidado que deve pairar no procedimento fiscalizatório de não tributar um determinado depósito em duplicidade ou de forma indevida, afinal é comum existir nos extratos: créditos bancários de mesma titularidade (caso de transferência entre contas e resgates de aplicações financeiras), devoluções ou estorno de valores. Assim, deve o fisco identificar a exclusão desses depósitos de forma clara e inteligível; e
- d) **intimar o Sujeito Passivo para que comprove ou justifique, através de documentação hábil e idônea, a origem dos créditos/depósitos,** sendo imprescindíveis os seguintes dados: a fonte, o valor, a data e, principalmente, que demonstre, de forma inequívoca, a que título o beneficiário recebeu aquele valor, de modo a poder identificar a natureza da transação, se tributável ou não. Este último requisito visa evitar lançamentos tributários precipitados, assegurando, com um mínimo de razoabilidade, que o uso da presunção não se torne medida punitiva ou oneração indevida do patrimônio.

Cumpridos os suscitados requisitos, **em relação aos depósitos/créditos que o Sujeito Passivo não comprovou**, caracteriza-se a multicitada presunção legal, então deve o Fisco efetivar a autuação fundamentada em omissão de receita de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada.

Outrossim, merece registro que o que se tributa não são os créditos/depósitos bancários, como tais considerados, mas a **omissão de rendimentos** por eles representada. Aqueles são apenas a forma, o sinal de exteriorização de riqueza, pelos quais se manifesta a omissão de rendimentos objeto de tributação.

Destarte, as movimentações financeiras se apresentam, inicialmente, como simples indícios da existência de omissão de rendimentos. Todavia, esses indícios se transformarão em prova da omissão de rendimentos, devido a presunção legal, quando o contribuinte, tendo a

¹⁴ Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

oportunidade de comprovar a origem dos recursos aplicados em tais depósitos, se nega a fazê-lo ou não o faz satisfatoriamente.

Nesse racional, repiso, não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder/dever de considerar os valores depositados como rendimentos tributáveis e omitidos na declaração de ajuste anual, efetuando o lançamento do imposto correspondente. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do princípio da legalidade que rege a administração pública, cabendo ao agente fiscal tão somente a inquestionável observância do diploma legal comentado.

Não obstante, conforme exaurimos, o caminho trilhado pela Fiscalização ao longo do procedimento fiscalizatório, deve respeitar os pressupostos legais evidenciados para o uso da presunção em testilha, **sob pena de macular de vícios a correspondente autuação**.

É substancial em benefício de demonstrar a correção dos entendimentos expressados até este ponto, trazer à colação jurisprudências do CARF, com nossos grifos, onde resta hialino que a prova da movimentação financeira são **os extratos emitidos pelos bancos e demais instituições financeiras**:

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. LANÇAMENTO.

Após intimar o contribuinte a apresentar a contabilidade, não o fazendo, e verificando a autoridade fiscal relevante disparidade entre os valores declarados e a movimentação financeira, é regular o procedimento de efetuar o lançamento tributário pelos créditos espelhados nos extratos bancários, não justificados, por consistir em presunção de receita omitida, com fulcro nº artigo 42 da Lei nº 9.430/96. (Acórdão nº 1801-00,143 – 1ª Turma Especial. Sessão de 04/11/2009)

AUTO DE INFRAÇÃO. EXIGÊNCIA DE IRPJ, CSLL E CONTRIBUIÇÕES REFLEXAS. LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

A juntada da movimentação financeira requisitada perante instituições bancárias, constitui prova indispensável ao auto de infração que arbitrou o lucro do contribuinte com base em sua movimentação financeira. Igualmente, a prova da respectiva movimentação é necessária para que o contribuinte possa exercer, de forma regular, sua ampla defesa, inclusive para demonstrar que não houve omissão de receita. A ausência dessa prova torna nulo o auto de infração. (Acórdão nº 1302-005.890 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 21/10/2021)

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS PRESUNÇÃO LEGAL.

Caracterizam como omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA. ACESSO PELO FISCO. SIGILO BANCÁRIO. VIOLAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

É legítimo o lançamento efetuado com base em extratos bancários fornecidos pelo próprio contribuinte, titular da conta mantida em instituição financeira, após regularmente intimado pela autoridade fiscal. (Acórdão nº 1302-005.770 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 17/09/2021)

EXTRATOS BANCÁRIOS. PROVA NECESSÁRIA A APLICAÇÃO DA PRESUNÇÃO DO ART. 42 DA LEI 9430. DEGRAVAÇÃO DE ARQUIVOS ELETRÔNICOS Para a aplicação da presunção de omissão de receita prevista no art. 42 da lei nº 9.430, é essencial que os extratos bancários fornecidos pelas instituições financeiras sejam parte do conjunto probatório que fundamenta o auto de infração, como pressuposto de fato necessário à aplicação da presunção. No caso de arquivos eletrônicos, são válidas as degravações feitas pela Autoridade Fiscal, mediante a transcrição e assinatura daquele que tem fé pública. (Acórdão nº 1401-001.015 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 06/08/2013)

Nessa mesma toada, também é engrandecedor transcrever ementas de decisões exaradas por este Tribunal, com nossos grifos, no que toca à **necessidade de intimação individualizada acerca dos depósitos bancários identificados**, em prol de permitir a materialização da multicitada presunção legal de omissão de receitas:

AUSÊNCIA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS. INEXISTÊNCIA DE PROVAS DA MATERIALIDADE DA OMISSÃO DE RECEITA.

Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, mercê da aplicação do § 3º do art.42 da Lei nº 9.430/96, sendo improcedente o lançamento que apresente resultado totalizador dos créditos sem apontar individualmente a origem dos mesmos.

O lançamento tributário que não comprove, a desdúvidas, a materialização da ocorrência do fato gerador não se presta à formalização da exigência da obrigação tributária a ele referível, nem autoriza a aplicação da respectiva penalidade, porquanto o requisito da certeza do crédito tributário decorre de elementos de prova que acompanhem o auto de infração.

É da autoridade lançadora o ônus de cumprir o dever instrumental de produzir provas dos fatos que ensejam o dever de pagar tributos ou que autorizem a aplicação de penalidade por infração à legislação tributária. (Acórdão nº 1201-004.838 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 18/05/2021)

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITA. ÔNUS DA PROVA.

Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos. Para essa

finalidade, os créditos devem ser analisados individualizadamente e a comprovação da origem/natureza dos recursos deve ser feita por meio de documentação hábil e idônea. (Acórdão nº 1402-004.206 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 11/11/2019)

FALTA DE IDENTIFICAÇÃO E INDIVIDUALIZAÇÃO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

A ausência de identificação e individualização dos créditos bancários com base nos extratos emitidos pelas instituições financeiras e entregues pelo contribuinte, somada à falta de intimação para que o contribuinte comprove sua origem com o mínimo de razoabilidade, caracterizam vícios que comprometem o uso da presunção legal de omissão de receitas, maculando o lançamento. (Acórdão nº 1201-003.601 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 13/02/2020)

Esclarecidos os enfoques jurídicos, doutrinários e jurisprudenciais sobre o tema, abalizados nestes analisaremos o caso concreto.

4.3.2 Da Análise do Caso Concreto

Alicerçado no racional extraído dos entendimentos jurídicos, doutrinários e jurisprudenciais expostos, e após cotejo entre todos os elementos colacionados aos autos e as argumentações apresentadas pelas partes no tocante à infração omissão de receita com base em depósitos bancários cujas origens não foram comprovadas, **entendo irretocável o Acórdão contestado pelos seguintes motivos.**

Inicialmente, impende transcrever excertos da decisão combatida, às fls. 3.484/3.586, nos quais serão identificados os fundamentos fáticos, com nossos grifos, essenciais a subsidiar nossa acepção:

(...)

*19. Ao Fisco cabe apenas demonstrar a existência de depósitos bancários sem origem comprovada, para satisfazer o onus probandi a seu cargo. **De acordo com o Termo de Intimação Fiscal nº 13 (fls. 770/775) e os correspondentes Anexos 1 e 2 (fls. 776/810) – que individualizam os depósitos bancários a serem justificados –, o interessado foi intimado (fl. 811) a comprovar, mediante a apresentação da respectiva documentação fiscal, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito mantida junto ao Banco Bradesco, nos anos calendário de 2013 e 2014.***

*20. Por sua vez, compete à pessoa jurídica entregar os documentos hábeis e idôneos que demonstrem a origem dos valores depositados em suas contas bancárias. **Segundo informado no item V.1.2 do Termo de Verificação Fiscal, a***

REDE SEG comprovou a origem de somente uma pequena parte dos recursos utilizados nos depósitos, motivo pelo qual a autoridade tributária concluiu que os créditos bancários sem comprovação tiveram origem em receitas omitidas, consoante as Tabelas 1 e 2 integrantes desse relatório (fls. 999/1002), reproduzidas a seguir:

(...)

(g.n.)

Observa-se, na espécie, de imediato, que a Autoridade Fiscal seguiu piamente todos os passos, definidos pelo art. 42, da Lei nº 9.430/96, essenciais à configuração da omissão de receita alicerçada na multicitada presunção relativa veiculada por lei, o que lhe garantiu a benesse de **inversão do ônus da prova**, dos quais merecem destaque (vide item V.1.2 do TVF, precisamente às fls. 997/1002):

- a) **Acessou os extratos bancários** das contas da REDE SEG no Banco do Brasil e no Bradesco. Após compulsá-los, **procedeu a identificação, o tratamento e o relacionamento de todos os recursos creditados/depositados;**
- b) **Excluiu todas as transferências** entre contas da REDE SEG, bem como **os valores que representavam estornos, cheques devolvidos, devoluções de DOC, etc.;**
- c) **Selecionou aqueles que deveriam ser comprovados de forma individualizada;** e
- d) **Por fim, intimou** o Sujeito Passivo para que comprovasse ou justificasse, através de documentação hábil e idônea, a origem dos créditos/depósitos individualizados.

Destarte, partindo da premissa que, *in casu*, cabe a Recorrente comprovar a origem dos depósitos bancários através de documentação hábil e idônea, é inconteste que para pouquíssimas operações (apenas sete) a origem dos recursos foi comprovada, através de elementos de natureza probante contábil ou fiscal. Inclusive, quanto as demais, **a RED SEG admitiu que os documentos não foram localizados** e certamente não os tem, uma vez que, posteriormente, mais nada foi carreado aos autos.

Em resumo, os valores considerados como receitas omitidas por presunção legal foram os créditos não justificados, extraídos dos extratos bancários fornecidos pelo Banco BRADESCO, listados nas tabelas 1 e 2 do TVF. É importante ressaltar que não constam nas planilhas, os valores referentes às notas fiscais emitidas pela Recorrente, confirmadas pela empresa quando da entrega do batimento solicitado pelo Fisco, já que os mesmos compuseram a receita declarada nas DIPJ exercício 2014, AC 2013, e ECF 2014.

In terminis, em que pese na espécie ter restado hialina a omissão de receita à epígrafe, por amor ao debate, é oportuno sinalar que a Defesa buscou infirmar o constatado através de duas vertentes: a) Do descabimento das receitas omitidas; e b) Da desconsideração dos mútuos na apuração das receitas omitidas. Seguem as análises.

4.3.2.1 Do Descabimento das Receitas Omitidas

Em brevíssima síntese, através da primeira vertente, a Recorrente sustenta que a acusação de omissão de receitas baseou-se apenas na comparação entre movimentação bancária e receitas declaradas nas DIPJ da Recorrente, sem comprovação de que os valores divergentes correspondiam a receitas tributáveis. Ressalta, ainda, que a sua escrituração contábil e fiscal não foi desqualificada e que, segundo o próprio TVF, as receitas declaradas em 2013 superaram a movimentação financeira em R\$ 195.521,18, afastando qualquer presunção de omissão de receitas nesse exercício.

Com todas as vênias, trata-se de um grande equívoco cognitivo, pois, segundo exaurimos neste voto, a presunção legal de omissão de rendimentos baseada em depósitos bancários consiste em **mecanismo probatório que autoriza o Fisco a considerar como renda ou receita tributável os valores creditados em contas bancárias cuja origem não seja devidamente comprovada pelo contribuinte**.

Nessa hipótese, demonstrada pela Fiscalização a existência dos depósitos e o preenchimento dos requisitos legais, **opera-se a inversão do ônus da prova**, cabendo ao contribuinte afastar a presunção mediante comprovação idônea da procedência dos recursos, sem que seja exigida da Autoridade Fiscal a produção de outras provas acerca da ocorrência do fato gerador.

Trata-se, portanto, de instrumento legal destinado a identificar **capacidade contributiva não declarada** e a coibir práticas de evasão fiscal.

Outrossim, partindo da premissa que os fatos geradores da omissão de receitas em comento cingem-se aos recebimentos bancários para os quais, após intimações, não houve comprovação, mediante documentos hábeis e idôneos, da origem desses recursos, a teor do previsto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, na espécie, **NÃO HÁ** como minimamente considerar as receitas declaradas na exação, posto que, em conformidade com o pontuado pela Autoridade Autuante, não constam das planilhas, os valores referentes às notas fiscais emitidas pela Recorrente, as quais foram confirmadas quando da entrega do batimento solicitado pelo Fisco, compuseram a receita declarada nas DIPJ exercício 2014, AC 2013, e ECF 2014.

De forma sucinta, diametralmente oposto ao que aduz a Defesa, **definitivamente é totalmente despiciendo para materialização da presunção em comento**: i) o cotejo da movimentação financeira com as receitas declaradas em DIPJ; ii) se as receitas declaradas superam a receita oriunda de movimentação financeira não comprovada; iii) a regularidade da escrituração contábil e fiscal; ou iv) a demonstração, por parte do Agente Fiscal, de que os depósitos bancários, cuja origem não foi comprovada, decorrem de operações sujeitas à tributação.

4.3.2.2 Da Desconsideração dos Mútuos na Apuração das Receitas Omitidas

Já por meio da segunda vertente, estriba-se no argumento de que comprovou a origem de parcela relevante dos valores creditados em suas contas bancárias mediante a juntada de contratos, às fls. 259/400, que lastreiam operações de mútuo realizadas com empresas e pessoas físicas do mesmo grupo econômico, evidenciando a origem dos recursos e afastando a presunção de omissão de receitas. Nessa quadra, embora a Fiscalização as tenha rejeitado calcada basicamente em aspectos formais dos contratos, não desconstituiu a efetiva ocorrência das operações, cuja plausibilidade é reforçada pela própria caracterização de grupo econômico e pela habitual circulação de recursos entre seus integrantes.

Ademais, aduz que demonstrou nos autos o ingresso de pelo menos R\$ 2.204.300,00 a título de devolução ou pagamento de mútuos, valores sem natureza de receita e que superam as divergências apuradas pela Fiscalização, circunstância que afasta integralmente o fundamento da autuação e compromete a validade do lançamento fiscal.

Com as repetidas vênias, **consiste em mais um equívoco da Defesa**. A saber.

Inicialmente, observa-se que as parcelas que compõem a sinalada quantia, apontada pela Recorrente como decorrentes de pagamentos de mútuo, não guardam qualquer correspondência com as datas, descrições e valores dos créditos bancários e recebimentos relacionados nas Tabelas 1 e 2 - nota-se que há depósitos efetuados por pessoas físicas, por campanhas políticas e por sindicatos, dentre outros -, utilizadas pela Fiscalização para demonstrar as receitas presumidamente omitidas.

Além disso, os valores alegadamente vinculados aos mútuos chegam a superar o total dos créditos considerados na apuração fiscal, circunstância que evidencia a ausência de correlação objetiva entre os montantes apresentados e os ingressos bancários questionados.

Também, não obstante a multicitada inversão do ônus da prova, a Recorrente não apresentou qualquer demonstração concreta de vínculo entre os supostos pagamentos de mútuo e os créditos bancários tidos por injustificados, repiso, inexistindo prova de coincidência entre datas, valores ou demais elementos identificadores das operações.

Soma-se a isso o fato de que, no processo nº 19515.720939/2018-50, igualmente julgado nesta sessão, os defendentes não lograram comprovar a efetiva realização dos contratos de mútuo, deixando de apresentar documentação hábil e idônea apta a demonstrar que os pagamentos sem causa identificados pela Autoridade Fiscal correspondiam, de fato e de direito, a empréstimos celebrados com as pessoas físicas e jurídicas indicadas.

4.3.2.3 Da Conclusão

De maneira sucinta, o resumo da opera é que não há suporte documental hábil e idôneo a comprovar a origem dos depósitos bancários em questão.

Diante de tudo exposto, neste tópico, **irretocável o Acórdão Recorrido** visto que, na espécie, restou configurada a omissão de receita legalmente presumida.

4.4 LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADE GRÁFICA. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO

Neste tópico a Recorrente combate a materialidade do lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL pela sistemática do Lucro Presumido, sob o argumento de que a Fiscalização majorou indevidamente as bases de cálculo ao aplicar o percentual de 32% sobre a totalidade das receitas presumidas da RED SEG, malgrado reconheça no TVF que exercia atividade híbrida, combinando operações mercantis e prestação de serviços.

Acrescenta que nos autos há clarividente demonstração de predominância da atividade mercantil em ambos os anos-calendários fiscalizados, o que impõe a aplicação dos coeficientes próprios do lucro presumido para atividades comerciais sobre essa parcela das receitas (8% para o IRPJ e 12% para CSLL).

Dessa forma, a utilização indistinta do percentual mais gravoso teria gerado excesso de tributação, comprometendo a legitimidade do lançamento, justificando o cancelamento da autuação ou, subsidiariamente, a retificação dos cálculos para refletir a efetiva natureza das atividades desenvolvidas pela Recorrente.

Ab initio, impende registrar que já rejeitamos neste voto o pleito relativo ao cancelamento da autuação em sede preliminar, posto que, caso verificado, se trata de erro de fato que não importa em nulidade da autuação, cabendo esta instância de julgamento sanar se restar demonstrado prejuízo ao sujeito passivo, nos termos do art. 60, do PAF.

Prosseguindo, na espécie, verifica-se que a Autoridade Autuante, em favor de levantar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL pela sistemática do Lucro Presumido, aplicou sobre os valores considerados como receitas omitidas por presunção, agrupados por trimestre, o coeficiente correspondente a prestação de serviços, qual seja, 32% (trinta e dois por cento). Justificou o uso deste percentual, pelo fato da Recorrente, intimada, não ter esclarecido a natureza dos créditos bancários, não afastando, assim, a hipótese de prestação de serviços.

A aplicação do apontado percentual foi calcada também na acepção de que os serviços prestados pela REDE SEG não poderiam ser classificados como industriais, sujeitos ao coeficiente de 8% (oito por cento) na determinação do lucro presumido, por não atendimento das condições estabelecidas na Solução de Consulta COSIT nº 45, de 19/02/2014.

Corretos a Autoridade Autuante pela adoção do percentual de 32%, por ambas as razões, e o Aresto Atacado por ter ratificado. Vejamos.

De imediato, é translúcido que a interpretação adotada pela Fiscalização encontra amparo nos arts. 288 e 528, do RIR/1999¹⁵, vigentes à época dos fatos geradores.

Tais preceptivos determinam, de forma hialina, que o IRPJ e a CSLL decorrentes de receitas omitidas sejam apurados segundo o regime de tributação ao qual a pessoa jurídica estava submetida no respectivo período-base. Além disso, tratando-se de pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido e com atividades diversificadas – como na espécie –, estabelecem que, quando não for possível identificar a atividade à qual se refere a receita omitida, **deve ser aplicado o percentual de presunção mais elevado**.

Dessarte, no presente caso, diante da impossibilidade de vincular as receitas presumidamente omitidas a uma atividade específica, **revela-se legítima a adoção do coeficiente de 32% para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, em conformidade com a legislação de regência**.

Inclusivamente, a trilha cognitiva adotada pelo Fisco também encontra albergue na Solução de Consulta nº 45/14, consoante muito bem explanado pela Decisão de primeira instância, cujos seguintes excertos destacamos:

(...)

28. Não podem prosperar os argumentos oferecidos.

Elucidando a questão, a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), órgão integrante da estrutura da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) – ao apreciar indagação formulada por determinado contribuinte, relativa à alíquota a ser aplicada ao ramo gráfico no que concerne ao IRPJ e à CSLL apurados com base no lucro presumido –, prestou os esclarecimentos solicitados por meio da Solução de Consulta Cosit nº 45, de 19 de fevereiro de 2014 (publicada no DOU de 31/03/2014 e disponível no sítio da RFB em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=51154>), cujos excertos abaixo se transcrevem:

“Fundamentos

(...)

14 Ao se examinar as exceções a essa regra geral, arroladas no art. 5º do Ripi/2010, percebe-se que a impressão, sob encomenda, somente deixará de ser considerada operação de industrialização caso se enquadre na hipótese do inciso V:

¹⁵ Art. 288. Verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24).

(...)

Art. 528. Verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente, observado o disposto no art. 519 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24).

Parágrafo único. No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela que corresponder o percentual mais elevado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, § 1º). (g.n.)

“Art. 5º Não se considera industrialização:

(...)

V - o preparo de produto, por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional;”

15 O alcance desse dispositivo legal é esclarecido pelo art. 7º, inciso II, do Ripi/2010:

“Art. 7º Para os efeitos do art. 5º:

(...)

II - nos casos dos seus incisos IV e V:

*a) oficina é o estabelecimento que **empregar, no máximo, cinco operários e, caso utilize força motriz, não dispuser de potência superior a cinco quilowatts;** e*

*b) **trabalho preponderante é o que contribuir no preparo do produto, para formação de seu valor, a título de mão-de-obra, no mínimo com sessenta por cento.**”*

*16 Assim, a interessada será considerada prestadora de serviços (e não executora de operações industriais) se satisfizer simultaneamente três condições: a) **empregar, no máximo, cinco operários;** b) **possuir, no máximo, cinco quilowatts de potência total instalada;** e c) **confeccionar, por encomenda direta do consumidor ou do usuário, produtos nos quais o valor da mão-de-obra represente pelo menos sessenta por cento do valor total.***

(...)

Conclusão

Por tudo relatado, propõe-se que se responda à consultante que a receita obtida pela impressão gráfica, sob encomenda de terceiros, sujeita-se ao percentual 8% (oito por cento) para apuração da base de cálculo do IRPJ e de 12% (doze por cento) para a apuração da base de cálculo da CSLL pela sistemática do lucro presumido, salvo se produzidos sob encomenda direta do consumidor ou usuário, em oficina ou residência, com no máximo cinco empregados, não dispuser de potência superior a cinco quilowatts (caso utilize força motriz), e desde que o trabalho profissional represente no mínimo sessenta por cento na composição de seu valor, caso em que o percentual para apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL será de 32% (trinta e dois por cento).” [Os destaques são do original.]

(...)

30. De acordo com a Solução de Consulta em pauta, a impressão gráfica, por encomenda de terceiros, é caracterizada como operação de industrialização, com as receitas dela obtidas se submetendo aos percentuais de 8% e 12% para apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL pela sistemática do lucro presumido, respectivamente.

*30.1. Todavia, quando a impressão gráfica é produzida sob encomenda direta do consumidor ou usuário, **em oficina ou residência**, com no máximo cinco empregados, não dispuser de potência superior a cinco quilowatts (caso utilize*

força motriz), e desde que o trabalho profissional represente no mínimo 60% na composição de seu valor, perde o caráter de industrial, passando a ser considerada prestação de serviços, sujeita ao percentual de 32% para apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

31. No Termo de Verificação Fiscal (item VI.1), a autora do feito informa que sobre os valores considerados como receitas omitidas por presunção, agrupados por trimestre, foi aplicado o coeficiente de 32%, pertinente aos prestadores de serviços, pelo fato de (i) a REDE SEG, intimada, não ter esclarecido a natureza dos créditos bancários relacionados nas citadas Tabelas 1 e 2, deixando de afastar, assim, a hipótese de prestação de serviços, e (ii) as atividades exercidas pela empresa não se classificarem como industriais, sujeitas ao coeficiente de 8% na determinação do lucro presumido, ex vi da Solução de Consulta Cosit nº 45, de 2014.

31.1. Continuando, relata ter constatado, em visita ao endereço da REDE SEG, que o interessado efetivamente se enquadra na descrição de “oficina”, pois possui apenas uma máquina antiga em funcionamento, menos de cinco funcionários e o consumo mensal de energia da unidade (média de 6,40 kWh) é compatível com o de uma residência, segundo informações obtidas na Eletropaulo, justificando a utilização do percentual de 32%. Vejam-se os trechos pertinentes do Termo de Verificação Fiscal (item IV, subitem e.2):

Adicionalmente, efetuada visita ao endereço da REDE SEG em 02/05/2017, em que se constatou que a empresa continuava a funcionar no andar térreo do imóvel à Avenida Octaviano de Freitas Costa, 519, mantendo, inclusive uma funcionária no imóvel. No espaço são guardados alguns insumos (tinta, papel, etc.) e existe uma máquina antiga em funcionamento. Após a realização desta visita, os demais termos de intimação passaram a ser recebidos normalmente.

Em maio/2018 a empresa alterou seu domicílio tributário, passando a funcionar no endereço consignado no cabeçalho deste relatório (Anexo 8 – “Consulta Cadastro mudança endereço”).

As contas foram planilhadas (Anexo 85 – “Planilha contas Eletropaulo”), e então extraídas as informações abaixo, incluindo a média de consumo da unidade. Nas unidades de 1 a 9, todas elas pertencentes ao número 519, a responsabilidade pelas contas de luz foi a seguinte:

Nome do Cliente	CNPJ/CPF	Endereço	Período	Média de consumo
Edson Zanardo	337.179.828-34	AV CEL OCTAV DE FREITAS COSTA 519 - 1	Jan/12 a Jun/14	23,30
REDE SEG Gráfica	13.288.025/0001-84	AV CEL OCTAV DE FREITAS COSTA 519 - 1	Jul/14 a Dez/16	6,40

Outro detalhe importante é a média de consumo das salas. Na tabela acima, todas as contas refletem um consumo considerado residencial, como o próprio formato da conta revela. Já nas unidades à Rua João de Paula Franco, o consumo médio é de mais de 40.000 kWh, e o formato da conta é empresarial.

32. Consequentemente, é forçoso concluir que não merece quaisquer reparos o procedimento fiscal no tocante aos aspectos ora examinados, não havendo que se falar em majoração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL apuradas pelo regime do lucro presumido, razão porque deve ser mantida a aplicação do coeficiente de 32%, destinado às receitas de prestação de serviços, tendo em conta o entendimento firmado na aludida Solução de Consulta Cosit nº 45, de 2014, plenamente justificável sob os prismas legal, fático e material os

lançamentos combatidos, por conseguinte, oriento meu voto no sentido de manter integralmente a autuação tanto em relação ao IRPJ quanto à CSLL, PIS e COFINS, dada a relação de causa e efeito.

Diante de tudo exposto, plenamente justificável sob os prismas legal, fático e material os lançamentos combatidos, por conseguinte, **oriento meu voto no sentido de manter integralmente a autuação tanto em relação ao IRPJ quanto à CSLL, PIS e COFINS, dada a relação de causa e efeito.**

5 DA MULTA DE OFÍCIO MAJORADA

5.1 Da Introdução

Ao compulsarmos o TVF, observa-se que a Autoridade Fazendária aplicou multas de ofício majoradas, no percentual de 150%, sobre todos os créditos tributários de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS constituídos de ofício, e assim justificou:

“A qualificação da multa de ofício foi aplicada pelos motivos descritos a seguir:

- Recebimento de diversos recursos, por meio de sua conta junto ao Banco Bradesco, em relação aos quais a fiscalizada não logrou comprovar, por meio de documentação hábil e idônea, não se tratar de receitas. Caracterizada a prática prevista no inciso I do artigo 71 supracitado (sonegação).

- Ao realizarem a interposição fraudulenta de pessoas no quadro societário da REDE

SEG, seus proprietários praticaram o descrito no artigo 72 supracitado.

- Por terem atuado em conjunto quando da sonegação de tributos e do "alaranjamento" do quadro societário da REDE SEG, praticaram a conduta descrita no artigo 73 supracitado.

Acerca da interposição fraudulenta de pessoas no quadro societário da REDE SEG, vale a pena reforçar alguns aspectos detalhados neste relatório:

- Rogério Zanardo afirmou, de acordo com a citada reportagem da Folha de São Paulo, que Vivaldo Dias da Silva não era o proprietário da REDE SEG;

- O próprio Vivaldo, em juízo (TRE) e acompanhado de seu advogado, afirmou que não é o proprietário da REDE SEG, tendo apontado Rodrigo Zanardo como tal;

- Todas as informações econômicas e fiscais de Vivaldo apontam para sua incapacidade financeira de possuir empresa com faturamento de milhões de reais em 2014;

- Ainda assim, perante esta fiscalização, a empresa agiu como se Vivaldo fosse seu proprietário, tendo sido todos os documentos solicitados assinados por ele.

Assim, a multa foi qualificada devido à constatação das condutas de sonegação, fraude (utilização de interposição fraudulenta de pessoas em seu quadro societário) e conluio, por parte do contribuinte, conforme detalhado ao longo deste relatório. Foi aplicada, portanto, a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento)."

Insatisfeita, a Recorrente impugnou, mas o Acórdão recorrido as manteve integralmente balizado nos seguintes argumentos:

- a) **Afastou a acusação de sonegação** (art. 71, da Lei nº 4.502/64) alicerçada na conduta da RED SEG de não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos bancários recebidos, caracterizaria o ilícito tributário citado, por se subsumir ao enunciado da Súmula CARF nº 25;
- b) Corroborou com o entendimento da Autoridade Autuante tocante à **ocorrência de fraude** (art. 72, da Lei nº 4.502/64), por acreditar que restou demonstrada a prática dessa ação dolosa, que consistiu na **interposição fraudulenta de terceiro** no quadro societário da REDE SEG. Em outras palavras, tal conduta fraudulenta implicou na modificação de característica essencial dos fatos geradores do IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins, consistente na alteração do sujeito passivo (responsável solidário) dessas obrigações tributárias que, em conjunto com o sujeito ativo, constituem o elemento subjetivo do fato gerador, restando justificada a majoração da multa de ofício;
- c) No que tange à **ocorrência de conluio** (art. 73, da Lei nº 4.502/64), também concluiu que restou evidente pelo fato do proprietário e gestor de fato da empresa, Sr. RODRIGO ZANARDO, e a própria REDE SEG igualmente terem tomado parte da prática do sinalado ato ilícito. Quer dizer, tais agentes agiram em conluio em prol de cometimento da infração objeto dos lançamentos tributários, justificando a majoração da multa de ofício imposta.

Irresignada, a RED SEG atravessou peça recursal onde reprisa as razões apontadas na fase impugnatória, complementando-as com os seguintes pedidos e causa de pedir abaixo sintetizados:

- a) A própria decisão recorrida reconheceu a inexistência de dolo na suposta omissão de receitas, não havendo também qualquer prova de fraude relacionada à apuração ou ao cálculo dos tributos exigidos. A alegada fraude identificada pela fiscalização refere-se exclusivamente à utilização de interposta pessoa no quadro societário e à formação de grupo econômico, circunstâncias utilizadas para fins de responsabilização de terceiros, sem qualquer vínculo com a suposta omissão de receitas que fundamenta o lançamento. Assim, a conduta apontada não incidiu sobre a regra-matriz de incidência tributária nem influenciou a constituição do crédito tributário;
- b) Nessas condições, não se encontram preenchidos os requisitos legais para a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, c/c o art. 72 da

Lei nº 4.502/1964. A qualificação da penalidade exige a comprovação do evidente intuito de fraude na prática que deu origem ao crédito tributário, o que não ocorreu no presente caso. Ademais, a autuação está fundamentada em presunção de omissão de receitas, situação que, por si só, não autoriza a imposição da penalidade agravada, conforme entendimento consolidado na Súmula nº 14 do CARF;

- c) Ainda que se admitisse, apenas para argumentar, a existência de fraude na composição societária da empresa, tal fato não guarda relação direta com a suposta omissão de receitas objeto da autuação. Por essa razão, deve ser afastada a multa qualificada, com a sua redução à penalidade ordinária; e
- d) Subsidiariamente, defendeu a limitação da multa ao patamar de 100% do tributo exigido, em razão da observância da vedação ao confisco.

Antes de avaliarmos as razões da combatida majoração (ex-qualificação) da multa de ofício, é salutar trazer a este voto entendimentos jurídicos, doutrinários e jurisprudenciais sobre o tema.

5.2 Dos Entendimentos Jurídicos, Doutrinários e Jurisprudências sobre o Tema

Ab initio, importa registrar que a multa qualificada encontra-se regulada pelo art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, cuja redação foi recentemente alterada pela Lei nº 14.689/23¹⁶,

¹⁶ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

(...)

§ 1º **O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

VI – **100% (cem por cento)** sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – **150% (cento e cinquenta por cento)** sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, **nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo**. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a **reincidência** prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, **no prazo de 2 (dois) anos**, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, **ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões**. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – **não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem** os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

II – **houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo**; e (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

a qual modificou o cenário anterior e instituiu a multa majorada (gênero) com duas espécies de multa qualificada de acordo com a conduta praticada: i) conduta qualificada (sonegação, fraude ou conluio), multa de 100%; e ii) conduta qualificada com reincidência do Sujeito Passivo no prazo de dois anos, multa de 150%.

Neste ponto é importante destacar duas inovações. A primeira, refere-se à redução do percentual da multa qualificada de 150% para 100%, consoante §1º, VI, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, cuja aplicação, por estabelecer penalidade mais branda, deve retroagir para alcançar situações ocorridas anteriormente, independe de requerimento do Sujeito Passivo – pode ser arguida de ofício - desde que ainda não haja decisão definitiva no processo, por força do disposto no art. 106, II, “c”, do CTN¹⁷, segundo o qual a lei posterior que prevê sanção menos severa deve beneficiar o contribuinte, assegurando a incidência da norma mais favorável mesmo em relação a fatos passados ainda em discussão. Trata-se da **retroatividade benigna**.

A segunda, é alusiva à multa de 150% que passa a ser aplicável apenas em situações de reincidência, ou seja, quando se comprovar que o contribuinte, no prazo de até dois anos contados de lançamento anterior, voltou a praticar conduta caracterizada como sonegação, fraude ou conluio. Desse modo, a legislação criou um requisito específico para a imposição da penalidade agravada, vinculando-a à chamada **reincidência qualificada**. No entanto, por não se tratar de hipótese de redução de penalidade, mas sim de criação de nova condição para aplicação da multa mais severa, **essa regra não se submete à retroatividade prevista no art. 106 do CTN**. Em vista disso, **aplica-se o art. 104 do mesmo diploma**¹⁸, pelo qual a legislação tributária tem incidência imediata apenas sobre fatos geradores futuros.

Em conformidade com o enaltecido, a majoração da multa de ofício deve ser aplicada apenas nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/1964¹⁹, ou seja, o intuito

¹⁷Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - **tratando-se de ato não definitivamente julgado:**

(...)

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

¹⁸Art. 104. **Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte** àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

(...)

II - **que definem novas hipóteses de incidência;**

¹⁹Art. 71. **Sonegação** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

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

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

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

de fraude foi aí aludido em seu sentido amplo, devendo para seu entendimento serem observadas as definições dos indigitados dispositivos.

Desse modo, a majoração da multa proporcional de ofício deve ser concretizada quando e apenas quando a Autoridade Fiscal identificar e comprovar a ocorrência de sonegação e/ou fraude. E apenas pode ser considerado sonegação ou fraude, para essa finalidade, aquilo que esteja em conformidade com o modelo arquetípico estabelecido pelos arts 71 e 72, da Lei nº 4.502/64.

Analizando-se as características textuais das definições empreendidas pelos multicitados dispositivos, a primeira premissa indispensável é a de que sonegação e fraude são **condutas dolosas, elemento subjetivo do tipo**. Isso se depreende da expressão “(...) *toda ação ou omissão dolosa tendente* (...)”, que é repetida em ambos os artigos.

Resumindo, levando-se em conta que sonegação e fraude são condutas dolosas (dolo direto ou eventual), então **para majorar a multa proporcional de ofício**, a Autoridade Fiscal deve identificar e comprovar a ocorrência desta espécie de conduta por parte do Sujeito Passivo, mediante apresentação de conjunto probatório suficiente. Nesse sentido, salienta Marco Aurélio Greco²⁰ com apoio em Cezar Roberto Bitencourt:

*O dolo não se configura pela simples **vontade** de obter um resultado ou atingir uma finalidade. À vontade é indispensável associar a consciência de realizar a conduta descrita no tipo. Como expõe a doutrina mais moderna, o dolo corresponde ao elemento subjetivo do tipo, vale dizer, **para haver dolo não se trata de querer o resultado, é indispensável que se tenha consciência e se queira a conduta definida no tipo legal.***

Como expõe CEZAR ROBERTO BITENCOURT:

*"Dolo é a **consciência** e a **vontade** de realização da conduta descrita em um tipo penal, ou, na expressão de Welzel, 'dolo, em sentido técnico penal, é somente a vontade de ação orientada à realização do tipo de um delito'"*

Ou seja, é preciso querer a ação descrita como tipo infracional descrito na lei. (g.n.)

Cezar Roberto Bitencourt²¹, por sua vez, ao discorrer sobre a consciência e a vontade, elementos imanentes ao dolo, dispõe:

*O dolo, elemento essencial da ação final, compõe o tipo subjetivo. Pela sua definição, constata-se que **o dolo é constituído por dois elementos: um cognitivo,***

Art. 73. **Conluio** é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no artigo 71 e 72. **(g.n)**

²⁰ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 278.

²¹ BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal, 2, parte especial, dos crimes contra pessoa. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 34.

que é o conhecimento do fato constitutivo da ação típica; e um volitivo, que é a vontade de realizá-la.

O primeiro elemento, o conhecimento, é pressuposto do segundo, que é a vontade, que não pode existir sem aquele. Para a configuração do dolo exige-se a consciência daquilo que se pretende praticar. Essa consciência deve ser atual, isto é, deve estar presente no momento da ação, quando ela está sendo realizada. A previsão, isto é, a consciência, deve abranger correta e completamente todos os elementos essenciais do tipo, sejam eles descritivos, normativos ou subjetivos.

(...)

A vontade, por sua vez, deve abranger a ação, o resultado e o nexa causal. A vontade pressupõe a previsão, isto é, a representação, na medida em que é impossível querer conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente, pelo menos, parcialmente. (...) Para Welzel, a vontade e a espinha dorsal da ação final, considerando que a finalidade baseia-se na capacidade de vontade de prever, dentro de certos limites, as consequências de sua intervenção no curso causal e de dirigi-la, por conseguinte, conforme um plano, à consecução de um fim. (g.n.)

A sonegação consiste em conduta típica de natureza criminal, originalmente prevista no art. 1º da Lei nº 4.729/1965 e posteriormente absorvida pelo conceito mais amplo de crime contra a ordem tributária estabelecido pela Lei nº 8.137/1990. Nesse diapasão, conforme muito bem observa Leandro Paulsen²², **a sonegação, além de ensejar o lançamento do tributo com multa de ofício qualificada (majorada), implica responsabilização penal:**

A diferença entre o simples inadimplemento de tributo e a sonegação, é o emprego de fraude. O inadimplemento constitui infração administrativa que não constitui crime e que tem por consequência a cobrança do tributo acrescida de multa e de juros, via execução fiscal. A sonegação, por sua vez, dá ensejo não apenas ao lançamento do tributo e de multa de ofício qualificada, como implica responsabilização penal. (g.n.)

A fraude caracteriza-se por comportamento doloso que, em uma primeira hipótese, busca impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária; em outra, atua após sua ocorrência, com o objetivo de excluir ou alterar suas características essenciais, de modo a evitar, reduzir ou postergar o pagamento do tributo.

Já **o conluio** não chega a ser uma terceira hipótese qualificadora autônoma, pois se refere à possibilidade de a sonegação e/ou a fraude serem orquestradas por meio de ajuste doloso entre duas ou mais pessoas (físicas ou jurídicas).

Trilhando essa linha intelectual, a jurisprudência do CARF pacificou o entendimento de que a imposição da multa majorada depende da demonstração de comportamento específico

²² PAULSEN, Leandro. Crimes federais. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 361.

de sonegação, fraude ou conluio, ou seja, **de uma conduta distinta e adicional àquela que originou o lançamento do tributo – aquele “algo a mais”, “esforço adicional” ou “conduta extra”** -. **Tal conduta não pode ser presumida**, devendo ser comprovada com base em elementos concretos, como uso de documentos inidôneos, interposição de terceiros ou prestação de informações falsas, dentre outros, além de **estar devidamente descrita** no auto de infração ou no Termo de Verificação Fiscal, de modo a garantir o exercício do contraditório e da ampla defesa²³.

Nesse contexto, é certo que a Lei nº 14.689/23 incorporou expressamente esse entendimento ao incluir o §1º-C, no art. 44, da Lei nº 9.430/96, ao estabelecer, textualmente, que a multa majorada (ex qualificada) não deve ser aplicada quando não restar **configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa** caracterizada como sonegação, fraude ou conluio.

Em consonância com a sobredita cognição, as Súmulas CARF nº 14, 25 e 34²⁴ indicam que a mera omissão de receitas ou rendimentos não basta para justificar a majoração (ex qualificação) da multa (atualmente fixada em 100%), sendo necessária a comprovação de conduta qualificada; ademais, para a imposição da multa de 150%, após a nova legislação, exige-se também a demonstração da **reincidência** do contribuinte.

A seguir analisaremos a imputação da multa de ofício qualificada no caso concreto.

5.3 Da Análise do Caso Concreto

Retomando a análise fundamentada na precitada cognição, na espécie, o suporte fático possibilitou a constatação, no âmbito jurídico, de **ocorrência de fraude** (art. 72, da Lei nº 4.502/64), visto que restou demonstrada a **interposição fraudulenta de terceiro** no quadro societário da REDE SEG, bem como **de conluio** (art. 73, da Lei nº 4.502/64), evidenciado pelo fato do proprietário e gestor de fato da empresa, Sr. RODRIGO ZANARDO, e a própria Recorrente igualmente terem tomado parte da prática do sinalado ato ilícito.

²³ Cf. Ag.Reg.RE 608.426. DJe 21.10.2011: “Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em detrimento de qualquer categoria de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc.). [...]”.

²⁴ **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.

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

Súmula CARF nº 34: Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas qual conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

Entretanto, conforme salientado, a Recorrente, por meio da peça recursal, quanto ao tema, não inovou nos pedidos ou causas de pedir, os quais já foram apresentados em sede de impugnação, por conseguinte, nos termos do § 12º, do art. 114, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023²⁵, combinado com o disposto no art. 50, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999²⁶, reproduzo excertos da decisão combatida relacionados ao tema dada sua completude, cujos fundamentos adoto, considerando-os como se aqui transcritos:

(...)

*45. Segundo os trechos colacionados do relatório fiscal, atinentes à prática de **sonegação**, entendeu a autora do feito que a conduta da REDE SEG de não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos bancários recebidos, caracterizaria o ilícito tributário citado, concluindo que a prática dessa infração seria suficiente para cominar a multa qualificada.*

45.1. A existência de depósitos bancários com origem não comprovada constitui hipótese legal de presunção de omissão de receitas (art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996). Porém, tomados por si sós, não se mostram suficientes para demonstrar o elemento subjetivo (dolo) na conduta do interessado, de modo a indicar que este quis atingir os resultados caracterizadores da sonegação, ou mesmo que assumiu o risco de produzi-los.

*45.2. Em outras palavras, embora os depósitos bancários de origem não comprovada caracterizem receitas omitidas, implicando a exigência de ofício do IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins sobre elas incidentes, **não** autorizam inferir, como fez a fiscalização, que a REDE SEG teve a intenção de sonegar o recolhimento desses tributos, de modo a ensejar a aplicação da multa qualificada de 150%.*

45.3. Corroborando esse entendimento, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) editou a Súmula Carf nº 25, para a qual foi atribuído efeito

²⁵ Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida;

²⁶ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

(...)

§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito

vinculante em relação a toda a Administração Tributária Federal, nos termos da Portaria MF nº 383, de 12 de julho de 2010. Confira-se o enunciado da referida súmula:

(...)

45.4. Inaplicável, dessa forma, o comando do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, que define a conduta de sonegação, visto que a autoridade fazendária, por óbvio, não logrou comprovar a sua ocorrência. Assim, quanto a esse ilícito, assiste razão à defesa.

46. Já o mesmo não pode ser dito relativamente à ocorrência de fraude (art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964). Compulsando o processo, observa-se que ficou demonstrada a prática dessa ação dolosa, que consistiu na interposição fraudulenta de terceiro no quadro societário da REDE SEG. Abaixo, detalham-se os fatos caracterizadores e os elementos probatórios da mencionada conduta, apurados pela autoridade tributária e evidenciados no Termo de Verificação Fiscal:

(i) As informações econômicas e fiscais do sócio “laranja” da REDE SEG, Sr. VIVALDO DIAS DA SILVA, indicam a ausência de capacidade financeira para adquirir e manter uma empresa que faturou, em 2013, cerca de R\$ 5.000.000,00, e, em 2014, quase R\$ 18.000.000,00 (item III.1.1 do Termo de Verificação Fiscal);

(ii) Depoimento prestado à Justiça Eleitoral pelo Sr. VIVALDO DA SILVA (disponível em http://www.tse.jus.br/internet/arquivos/aije-2014/depoimento/42-audiencia-de-8.2.2017_vivaldo-dias-silva-fls-6069-6181-vol-21.pdf), na presença de seu advogado, no qual afirmou não ser proprietário da REDE SEG, tendo apontado em várias passagens o impugnante RODRIGO ZANARDO como administrador de fato e proprietário da empresa, declarando, ainda, receber um valor mensal para que seu nome constasse no quadro societário da empresa (item III.1.2 do Termo de Verificação Fiscal);

(iii) Informações fornecidas por prestadores de serviços e clientes indicando a identidade do efetivo gestor da REDE SEG: o responsável solidário RODRIGO ZANARDO (item IV, subitens e.3 e e.4, do Termo de Verificação Fiscal);

(iv) Ausência de quaisquer atos de gestão praticados pelo Sr. VIVALDO DA SILVA perante clientes e fornecedores (item IV, subitens e.3 e e.4, do Termo de Verificação Fiscal);

(v) De acordo com reportagem veiculada pelo jornal Folha de São Paulo (disponível em <https://www1.folha.uol.com.br/poder/2015/07/1662222-grafica-que-recebeu-r-6-mi-do-pt-desperta-suspeita-da-justica-eleitoral.shtml>), o responsável solidário ROGÉRIO ZANARDO admitiu que a REDE SEG pertence a sua família e que o Sr. VIVALDO DA SILVA não é o proprietário, mas funcionário da empresa, atuando apenas como motorista (item III.1.2 do Termo de Verificação Fiscal, in fine); e

(vi) Embora não seja o proprietário da REDE SEG, conforme já demonstrado, durante toda a auditoria fiscal a empresa agiu como se o Sr. VIVALDO DA SILVA assim o fosse, tendo ele assinado diversos documentos requisitados e as

procurações apresentadas, a exemplo das peças às fls. 258/400 (item IV do Termo de Verificação Fiscal).

46.1. Na formação das sociedades comerciais, atualmente, não é incomum encontrarmos interposição de pessoas, sempre com vistas a esconder o verdadeiro interessado no negócio. A interposta pessoa é instituída nos contratos, com ou sem o seu conhecimento, sobrevindo o abuso negocial proposital. Ou seja, terceiras pessoas são inseridas na sociedade como pseudossujeitos das relações jurídicas, em prol de benefícios ilícitos em favor do titular oculto, que faz o aproveitamento econômico do negócio.

46.2. Como houve interposição de terceiro no quadro societário da REDE SEG, a infração apurada – omissão de receitas por depósitos bancários de origem não comprovada – acertadamente foi lançada com multa qualificada, pois tal conduta fraudulenta implicou a modificação de característica essencial dos fatos geradores do IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins, consistente na alteração do sujeito passivo (responsável solidário) dessas obrigações tributárias que, em conjunto com o sujeito ativo, constituem o elemento subjetivo do fato gerador.

46.3. É dizer, mediante a prática desse ilícito, o proprietário e administrador de fato da REDE SEG, Sr. RODRIGO ZANARDO, pretendeu fugir da tributação do IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins, deslocando sua responsabilidade solidária e pessoal para a interposta pessoa, Sr. VIVALDO DA SILVA.

46.4. Estando comprovada a ocorrência de fraude, pela modificação de característica essencial do fato gerador da obrigação tributária principal (interposição de pessoa), impõe-se concluir que restou devidamente fundamentada a exigência da multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

47. A interposição fraudulenta de terceiro no quadro societário do interessado contou com a participação ativa do “laranja” VIVALDO DA SILVA, que sempre esteve ciente de sua inclusão na sociedade, inclusive recebendo “comissão” do Sr. RODRIGO ZANARDO para que seu nome constasse no quadro societário da REDE SEG, consoante o referido depoimento prestado à Justiça Eleitoral.

*47.1. Evidente, também, que o proprietário e gestor de fato da empresa, Sr. RODRIGO ZANARDO, e a própria REDE SEG igualmente tomaram parte da prática desse ato ilícito, donde se pode concluir, com fulcro no art. 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que também ficou caracterizada a conduta de **conluio** entre esses agentes no cometimento da infração objeto dos lançamentos tributários, ensejando, de novo, a qualificação da multa de ofício imposta.*

Adicionalmente, com relação a prescrição da Súmula CARF nº 14, veja-se que o próprio enunciado admite a qualificação da multa quando **reste comprovado o evidente intuito de fraude do sujeito passivo**, em conformidade com o vislumbrado na espécie.

De resto, com o cunho de robustecer nossa apreciação, não há dúvidas de que houve interposição de pessoas no quadro societário com o intuito de ocultar os verdadeiros sócios

da Autuada principal. Restou comprovado, conforme muito bem minudenciado pela Autoridade Autuante e apreciado pela colegiado *a quo*, que **o Sr. RODRIGO ZANARDO era o proprietário e gestor de fato da empresa.**

De outro giro, **o seu motorista** – admitiu em reportagem veiculada pela Folha de São Paulo - **e sócio de direito da RED SEG, Sr. VIVALDO DA SILVA**, jamais exerceu, de fato, as competências que lhe eram devidas de acordo com os instrumentos constitutivos da empresa; ou participava das decisões. Isto é, todas as provas e indícios coletados apontam no sentido de que ele simplesmente emprestava o seu nome para a abertura da Recorrente, deixando para o verdadeiro “dono” (ou sócio de fato) a administração da sociedade, com ilimitados poderes para gerir a empresa.

Melhor dizendo, **o Sr. VIVALDO DA SILVA é em verdade o comumente chamado “TESTA-DE-FERRO”** - que, embora consciente desse encargo, inclusive confessou que recebia para exercê-lo, era totalmente incapaz sob os pontos de vista financeiro e técnico para ser sócio e administrar a RED SEG.

A assinalada percepção já foi albergada neste Tribunal, consoante ementas abaixo transcritas com nossos destaques:

MULTA QUALIFICADA. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS NO QUADRO SOCIETÁRIO. MANUTENÇÃO.

*Deve ser mantida a qualificação da multa quando demonstrado que houve **interposição de pessoas no quadro societária** para encobrir os reais proprietários da pessoa jurídica. (Acórdão nº 1301-007.990 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA. Sessão de 10/12/25)*

MULTA QUALIFICADA. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS. QUADRO SOCIETÁRIO. FRAUDE. CABIMENTO.

*Justifica-se a aplicação na multa qualificada quando demonstrada a intenção de impedir o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, da identidade dos verdadeiros sócios da empresa, mediante a **utilização de interpostas pessoas nos contratos sociais**, denotando objetivo de impedir a responsabilização de seus verdadeiros donos. (Acórdão nº 9202-009.976 – CSRF / 2ª Turma. Sessão de 25/10/21)*

QUALIFICAÇÃO DA MULTA.

***A utilização de interpostas pessoas**, através da fraude na composição societária, criando a figura dos sócios aparentes, os quais são normalmente chamados de **"laranjas" ou "testas de ferro"**, em geral, como verificado no contribuinte fiscalizado, utilizando-se de pessoas, como os atuais sócios formais, indivíduos com reduzida capacidade econômica, demonstra o caráter doloso das ações. (Acórdão nº 1402-002.509 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 17/05/17)*

Arrematando, na espécie, resultou incontestado aquele “algo a mais”, “esforço adicional” ou “conduta extra” que suplanta o ato objetivo descrito no tipo tributário e, por conseguinte, evidencia o dolo específico por parte da Recorrente, justificando a imputação de multa de ofício majorada sobre a exigência dos tributos combatidos, visto que os fatos constatados se amoldam às hipóteses tipificadas nos arts. 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, c/c com o art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, cuja redação foi recentemente alterada pela Lei nº 14.689/23.

Destarte, **pugno em favor da manutenção da majoração da multa de ofício em questão**, devendo repercutir em todos os lançamentos que integram a presente lide.

5.4 Da Retroatividade Benigna

De acordo com o relatado, subsidiariamente, a Recorrente requereu a limitação da multa de ofício imputada ao patamar de 100% do tributo exigido, em razão da observância da vedação ao confisco.

Inicialmente, quanto a ser vedado constitucionalmente a utilização de tributo com **efeito confiscatório**, registro que o **contencioso administrativo não é o foro próprio para examinar questões de tal natureza**, inclusive consiste em orientação sumulada por este Tribunal, de acordo com o enunciado da Súmula Carf nº 2²⁷.

Sem embargo, na espécie, ocorre que após a 1ª Turma da DRJ/BEL, em 28/06/2019, às fls. 3.484/3.586, exarar o Acórdão recorrido, mantendo a majoração (ex-qualificação) da multa de ofício no percentual de 150%, em respeito ao disciplinamento normatizado no § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07, este sofreu modificação pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, e, notadamente o inciso VI, do § 1º, do assinalado normativo, passou a disciplinar a questão da seguinte forma, abaixo *in 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;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

²⁷ **Súmula CARF nº 2:** O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023) (g.n.)

Quer dizer, a alteração mencionada reduziu o percentual da multa de ofício qualificada imputada de 150% para 100%. Dessarte, atrai-se a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, inclusive passível da aplicação de ofício, uma vez que lei nova se aplica a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

Nessa senda, embora no presente caso, decidimos pela manutenção, **indiscutivelmente cabe a redução do percentual da multa de ofício majorada aplicada de 150% para 100% em respeito à retroatividade benigna.**

5.5 Da Decadência do Lançamento de IRPL/CSLL/PIS e COFINS

No item 4.1, discorreremos sobre o pleito da Recorrente alusivo à prejudicial de decadência para os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Em brevíssima síntese, sustenta que, na espécie, deve ser aplicada a regra de contagem decadencial estampada no art. 150, § 4º, do CTN, considerando a existência de pagamentos parciais, bem como, diferente do afirmado no Acórdão recorrido, não foi verificada a existência de dolo, fraude ou simulação, em favor de atrair a regra do art. 173, I, do CTN.

Também no apontado tópico, salientamos que postergaríamos a análise do questionamento para este momento, em razão da hialina dependência com o pleito referente à majoração da multa de ofício.

Nessa linha, considerando que mantivemos o recrudescimento da penalidade de ofício aplicada, em seguida verificaremos, na espécie, as consequências dessa decisão no tocante ao instituto da decadência.

Aqui, impende sinalar que, de acordo com o entendimento consolidado pelo STJ no REsp nº 973.733 - vide ementa abaixo -, julgado sob o rito dos recursos repetitivos, o prazo decadencial nos tributos sujeitos a lançamento por homologação é, em regra, de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, §4º, do CTN²⁸, quando houver

²⁸ 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.

pagamento antecipado, ainda que parcial, sem confissão do débito. Nessa hipótese, a Fazenda dispõe desse prazo para homologar ou revisar o pagamento efetuado pelo contribuinte. Por outro lado, na ausência de qualquer pagamento antecipado ou nos casos em que se verifique a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial do prazo decadencial desloca-se para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado, conforme previsto no art. 173, inciso I, do CTN²⁹, ampliando, portanto, o lapso temporal à disposição do Fisco para constituição do crédito tributário:

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

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005) [REsp nº 973.733, Rel. Ministro Luiz Fux, DJe 18.09.2009] (g.n.)

Em harmonia com a supracitada decisão, este Tribunal sumulou as seguintes jurisprudências:

Súmula CARF nº 72: Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

²⁹ 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;
(...)

Súmula CARF nº 114: *O Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).*

Súmula CARF nº 123: *Imposto de renda retido na fonte relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).*

Súmula CARF nº 135: *A antecipação do recolhimento do IRPJ e da CSLL, por meio de estimativas mensais, caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN.*

Súmula CARF nº 138: *Imposto de renda retido na fonte incidente sobre receitas auferidas por pessoa jurídica, sujeitas a apuração trimestral ou anual, caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).*

Importa ressaltar que as decisões de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em regime de repercussão geral e pelo Superior Tribunal de Justiça sob a sistemática dos recursos repetitivos possuem efeito vinculante no âmbito administrativo, devendo ser obrigatoriamente observadas pelos conselheiros do CARF no julgamento dos recursos, conforme estabelece o art. 99 do Regimento Interno do CARF (RICARF)³⁰, garantindo uniformidade e segurança jurídica nas decisões.

No caso dos autos, segundo salientado, pugnamos no sentido de que o Fisco logrou êxito em comprovar a ocorrência das hipóteses de dolo, fraude ou simulação. Assim, a princípio, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN, ao teor da Súmula CARF nº 72.

Nesse contexto, no que toca ao **fato gerador mais antigo do IRPJ e da CSLL**, apurados pela sistemática do Lucro Presumido, concretizou-se em **31/03/2013**, por conseguinte, o **termo a quo** do prazo quinquenal é **01/01/2014**, e o **ad quem** é **31/12/2018**. Logo, **não operou a decadência desses lançamentos de ofício**, posto que os sujeitos passivos foram cientificados do Auto de Infração em **12, 13, 17 e 18/12/2018**.

A mesma sorte teve os lançamentos do PIS e da COFINS. Utilizando-se de idêntico racional, tendo o fato gerador mais antigo ocorrido em **31/01/2013**, o prazo para os correspondentes lançamentos se extinguiria em **31/12/2018**. Como os sujeitos passivos foram cientificados desses procedimentos de ofício em **12, 13, 17 e 18/12/2018**, também não se operou a caducidade propugnada pelos defendentes.

³⁰ Portaria nº 1.634, de 2023. Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

Diante do exposto, **pugno no sentido de negar provimento ao pleito de decadência.**

6 DA RESPONSABILIDADES TRIBUTÁRIA

6.1 Da Introdução

No presente caso, o Agente Fiscal incluiu no polo passivo as seguintes pessoas físicas e jurídicas: i) Sr. Rodrigo Zanardo, nos termos do art. 124, inciso I e art. 135, inciso III, ambos do CTN; ii) Sr. Rogério Zanardo, nos termos do art. 124, inciso I, do CTN; iii) GRAFTEC Gráfica e Editora Ltda, nos termos do art. 124, inciso I, do CTN; e iv) RGB Mídia & Gráfica EIRELI – EPP, nos termos do art. 124, inciso I, do CTN.

Os Responsáveis tributários Rodrigo e Rogério Zanardo e a GRAFTEC impugnaram – conforme registramos a RGB não apresentou impugnação -, mas o Aresto atacado manteve integralmente as responsabilizações.

Indignados, os responsáveis tributários que impugnaram – a RGB manteve-se revel -, em sede recursal, se insurgiram repisando as razões de fato e de direito suscitadas na primeira instância.

Percorrendo a mesma linha cognitiva dos tópicos anteriores, antes da análise das sujeições passivas combatidas, vamos nos debruçar nos entendimentos jurídicos, doutrinários e jurisprudenciais sobre o tema.

6.2 Dos Entendimentos Jurídicos, Doutrinários e Jurisprudenciais

Em conformidade com o evidenciado na introdução, na espécie, as Sujeições Passivas estão amparadas pelo determinado nos arts. 124, I, e 135, III, ambos do CTN.

Nessa toada, com relação à atribuição de responsabilidade com fundamento no art. 124, do CTN, é salutar pontuar que no Direito Civil, a solidariedade pode se dar tanto entre os devedores como entre os credores, decorrendo de lei ou da vontade das partes, conforme estabelecem os arts. 264 e 265, do Código Civil³¹. Diferentemente, no Direito Tributário a solidariedade decorre sempre de lei e só pode ocorrer no polo passivo.

³¹ Art. 264. Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda.

Art. 265. A solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes.

O artigo 124 do CTN³² cuida das hipóteses de solidariedade, estabelecendo em seu inciso I, a chamada **solidariedade de fato**, para as pessoas que têm interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. O inciso II estabelece a chamada **solidariedade de direito**, que ocorre entre as pessoas expressamente designada em lei, sem que seja necessária a presença do interesse comum.

Nestes casos, a autoridade fiscal constitui o crédito tributário identificando uma relação obrigacional tributária que vincula o sujeito ativo (ente tributante) a dois ou mais sujeitos passivos (contribuinte e responsável). O sujeito passivo solidário é integrante da própria relação jurídico-tributária *ab initio*, de maneira que sua sujeição passiva é congênita ao acontecimento do fato gerador, ou seja, a obrigação tributária já nasce apresentando dois ou mais sujeitos passivos igualmente responsáveis pelo adimplemento da obrigação, em solidariedade.

Na solidariedade passiva existe uma única obrigação e mais de um devedor obrigado por ela como um todo. Não há um devedor “principal” e um responsável “solidário”. Há dois ou mais devedores, que são obrigados por uma única, idêntica e indivisível obrigação. Conforme disposto no parágrafo único do referido art. 124, a solidariedade não admite o chamado “benefício de ordem”, que seria a exigência de o credor primeiro dirigir sua exigência para um devedor e, apenas se insolvente este, impossibilitado de adimplir a obrigação, sucessivamente, direcionar-se ao outro devedor, “solidário”.

Pode então traduzir que a solidariedade não é, *stricto sensu*, um instituto voltado à garantia do adimplemento da obrigação pelo devedor, posto que diz respeito à própria constituição do crédito tributário sobre uma pluralidade de devedores, todos responsáveis pela obrigação como um todo. Os sujeitos passivos tributários estão visceralmente ligados por um vínculo de origem, congênito ao surgimento da obrigação tributária.

Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 17ª ed., São Paulo: Saraiva, 2005, p. 317) ensina que existe solidariedade sempre que houver mais de um devedor na mesma relação jurídica, cada um obrigado ao pagamento da dívida integral:

No direito tributário, o instituto da solidariedade é um expediente jurídico eficaz para atender à comodidade administrativa do Estado, na procura da satisfação dos seus direitos. Sempre que haja mais de um devedor, na mesma relação jurídica, cada um obrigado ao pagamento da dívida integral, dizemos existir solidariedade, na traça do que preceitua o art. 264 do Código Civil brasileiro. (g.n)

Nas palavras de Mizabel Abreu Machado Derzi, atualizadora da obra de Aliomar Baleeiro (BALEIRO, Aliomar, Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed., atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 729), a solidariedade não é forma de inclusão de

³² Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, mas apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo:

A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, estranha ao Capítulo V, referente à responsabilidade. (...)

Quando houver mais de um obrigado no pólo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, um contribuinte e um responsável, ou apenas uma pluralidade de responsáveis), o legislador terá de definir as relações entre os coobrigados. Se são eles solidariamente obrigados, ou subsidiariamente, com benefício de ordem ou não, etc. A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o pólo passivo. (g.n)

Assim, no momento em que a autoridade fiscal detecta que está diante de uma das situações previstas no art. 124, do CTN, é seu dever efetuar o lançamento sobre a pluralidade de sujeitos passivos solidários, constituindo o crédito tributário de maneira a identificar corretamente as pessoas ligadas ao polo ativo solidariamente.

Dando seguimento, importa para este voto o estudo da solidariedade de fato, prevista no art. 124, I, do CTN.

Inicialmente, é essencial esclarecer que o disposto no inciso I, do art. 124, do CTN, é forma de responsabilização tributária autônoma desde que haja interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, conforme explica Marcos Vinicius Neder:

Cumpra observar, nesse passo, que a norma de solidariedade albergada pelo art. 124 do CTN é uma espécie de responsabilidade tributária, apesar de o dispositivo legal estar localizado topograficamente entre as normas gerais previstas no capítulo de Sujeição Passiva e, por conseguinte, fora do capítulo específico que regula a responsabilidade tributária. Decerto a organização dos dispositivos acerca da responsabilidade no Código segue uma orientação lógica, mas as reflexões sobre tal conjunto normativo devem considerar princípios constitucionais que atuam, especificamente, sobre o tema, como o da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.³³

Todavia, qual a definição jurídica do seu signo distintivo: “interesse comum”?

Trata-se de tema bastante controvertido no âmbito da doutrina e da jurisprudência, mormente a administrativa, cujo alcance é imperioso delimitar sob pena dessa responsabilização se conformar de modo indiscriminado. Tal balizamento se torna crucial quando estamos perante um ato ilícito, visto que a responsabilidade em comento não se confunde com a responsabilidade

³³ NEDER, Marcos Vinícius. Solidariedade de Direito e de Fato - Reflexões acerca de seu Conceito in NÉDER, Marcos Vinícius; FARRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. São Paulo: Dialética, 2007, p. 32

tributária de que trata o art. 135 do CTN, não obstante em algumas situações poderem estar presentes os elementos de ambas as responsabilidades.

Nessa toada, sem a pretensão de inovar, sirvo-me da análise constante do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 04/2018, cujos fundamentos adoto:

(...)

Sobre o Interesse Comum

11. A terminologia "interesse comum" é juridicamente indeterminada. A sua delimitação é o principal desafio deste Parecer Normativo. Ao analisá-la, normalmente a doutrina e a jurisprudência dispõem que esse interesse comum é jurídico, e não apenas econômico.

11.1. O interesse econômico aparentemente seria no sentido de que bastaria um proveito econômico para ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN.

11.2. O interesse jurídico, por sua vez, se daria pelo vínculo jurídico entre as partes para a realização em conjunto do fato gerador. Para tanto, as pessoas deveriam estar do mesmo lado da relação jurídica, não podendo estar em lados contrapostos (como comprador e vendedor, por exemplo).

11.3. Ambas as construções doutrinárias são falhas e não devem ser aplicadas no âmbito da RFB, pois tenta-se interpretar um conceito indeterminado com outro conceito indeterminado.

12. Como norma geral à responsabilidade tributária, o responsável deve ter vínculo com o fato gerador ou com o sujeito passivo que o praticou. Segundo Ferragut:

O legislador é livre para eleger qualquer pessoa como responsável, dentre aqueles pertencentes ao conjunto de indivíduos que estejam (i) indiretamente vinculadas ao fato jurídico tributário ou (ii) direta ou indiretamente vinculadas ao sujeito que o praticou. Esses limites fundamentam-se na Constituição e são aplicáveis com a finalidade de assegurar que a cobrança de tributo não seja confiscatória e atenda à capacidade contributiva, pois, se qualquer pessoa pudesse ser obrigada a pagar tributos por conta de fatos praticados por outras, com quem não detivessem qualquer espécie de vínculo (com a pessoa ou com o fato), o tributo teria grandes chances de se tornar confiscatório, já que poderia incidir sobre o patrimônio do obrigado, e não sobre a manifestação de riqueza ínsita ao fato constitucionalmente previsto. Se o vínculo existir, torna-se possível a recuperação e a preservação do direito de propriedade e do não confisco.³⁴

12.1. Exemplificando: na responsabilidade por substituição tributária, o vínculo deve ser com o fato tributário, quando é própria, ou com a pessoa, quando atua como agente de retenção, não obstante na maioria dos casos conter ambos os vínculos. Já na responsabilização cujo antecedente é um ato ilícito, o vínculo com a

³⁴ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002. São Paulo: Noeses, 2013, p. 294

pessoa está sempre presente, como se vê na lista das que podem ser responsabilizadas pelos arts. 134 e 135 do CTN.

13. Voltando-se à responsabilidade solidária, o interesse comum ocorre no fato ou na relação jurídica vinculada ao fato gerador do tributo. É responsável solidário tanto quem atua de forma direta, realizando individual ou conjuntamente com outras pessoas atos que resultam na situação que constitui o fato gerador, como o que esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam. Mesmo nesta última hipótese está configurada a situação que constitui o fato gerador, ainda que de forma indireta.

14. Para se chegar a essa conclusão, deve-se levar em conta que a interpretação do inciso I do art. 124 do CTN não pode estar dissociada do princípio da capacidade contributiva contida no § 1º do art. 145 da Constituição Federal (CF), o qual deve ser aplicado pelo seu duplo aspecto: (i) substantivo, em que a graduação do caráter pessoal do imposto ocorre "segundo a capacidade econômica"; (ii) adjetivo, na medida em que é facultado à administração tributária "identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte".

14.1. Ora, não se pode cogitar que o Fisco, identificando a verdadeira essência do fato jurídico no mundo fenomênico, não responsabilizasse quem tentasse ocultá-lo ou manipulá-lo para escapar de suas obrigações fiscais.

14.2. Na linha aqui adotada, ocorrendo atuação conjunta de diversas pessoas relacionadas a ato, a fato ou a negócio jurídico vinculado a um dos aspectos da regra matriz de incidência tributária (principalmente mediante atuação ilícita), está presente o interesse comum a ensejar a responsabilização tributária solidária, conforme preconizado por Araújo, Conrado e Vergueiro:

Por esse entendimento, haveria uma extensão da interpretação a ser dada ao interesse comum, tomando como presente se houver a realização conjunta do fato jurídico tributário ou na hipótese de comprovação da atuação com fraude ou conluio.

(...)

Sem prejuízo dessas colocações, é preciso admitir: como a expressão "interesse comum" é, em si, vaga (e, por conseguinte, abrangente), seria possível entendê-la a partir de outros critérios - como os que governam, nos termos do art. 50 do Código Civil, a desconsideração da personalidade jurídica; "interesse comum", nesse contexto, poderia decorrer (i) da "identidade de controle na condução dos negócios" (definido pela identidade do corpo diretivo de empresas envolvidas em situação de afirmado "grupo de fato"), (ii) da "confusão patrimonial" (outro elemento de referência comum nos casos de grupo de fato) e (iii) da detecção de

*eventual fraude (derivada, por exemplo, da ocultação ou da simulação de negócios jurídicos).*³⁵

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.

16. Não é qualquer interesse comum que pode ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN. O interesse deve ser no fato ou na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário, como visto acima. Assim, o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária, não obstante ser indício da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito. Transcreve-se elucidativo trecho de julgado do CARF:

O interesse comum de que trata o artigo 124, inciso I, do CTN é sempre jurídico, não devendo ser confundido com "interesse econômico", "sanção", "meio de justiça" etc. O interesse econômico, reconhecemos, até pode servir de indício para a caracterização de interesse comum, mas, isoladamente considerado, não constitui prova suficiente para aplicar a solidariedade. E também não é suficiente que a pessoa tenha tido participação furtiva como interveniente num negócio jurídico, ou mesmo que seja sócio ou administrador da empresa contribuinte, para que a solidariedade seja validamente estabelecida.

*Pelo contrário, a comprovação de que o sujeito tido por solidário teve interesse jurídico, o que se faz com a demonstração cabal da relação direta e pessoal dele com a prática do ato ou atos que deram azo à relação jurídico tributária, é requisito fundamental para fins de aplicação de responsabilidade solidária.*³⁶

17. Ao caracterizar o interesse comum como sendo aquele relacionado com algum vínculo ao fato jurídico tributário, pode-se criar a falsa impressão de que neste parecer se alinharia à tese de que o interesse comum seria o que se denominou interesse jurídico, o que não é verdade.

17.1. Em muitas situações, mormente quando se está diante de cometimento de atos ilícitos, estes se configuram na medida em que a essência do verdadeiro fato jurídico esteve artificialmente escondida ou manipulada por determinadas pessoas.

³⁵ ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. Responsabilidade tributária. São Paulo: Revista dos tribunais, 2017, p. 47 e 173.

³⁶ CARF, Acórdão nº 1201-001.974, Rel. Luis Henrique Marotti Toselli.

Não haveria, assim, propriamente um vínculo jurídico formalizado. Há, isso sim, um vínculo que se torna jurídico, ao menos em âmbito tributário, no momento em que há a imputação de responsabilidade.

17.2. É por isso, ainda, que se é bastante crítico à tese de que o interesse comum seria um interesse jurídico, consubstanciado no fato de as pessoas constituírem do mesmo lado de uma relação jurídica (ambos compradores ou vendedores, por exemplo), não podendo estar em lados contrapostos. Isso seria verdade numa situação normal, ou seja, na ocorrência de um negócio jurídico lícito, cuja forma representa fielmente a sua essência. A partir do momento em que essas partes se reúnem para cometimento de ilícito, é evidente que elas não estão mais em lado contrapostos, mas sim em cooperação para afetar o Fisco numa segunda relação paralela àquela constante do negócio jurídico.

18. Na linha até aqui desenvolvida, deve-se ter o cuidado de avaliar qual ilícito pode ensejar a responsabilização solidária, pois ele deve repercutir em âmbito tributário. Conforme Andréa Darzé:

No que se refere à responsabilidade tributária, o que se nota é que não é qualquer ilícito que poderá ensejar a atribuição de sanção dessa natureza; deve ser fato que representa obstáculo à positivação da regra-matriz de incidência, nos termos inicialmente fixados. Descumprido dever que, direta ou indiretamente, dificulte ou impeça a arrecadação de tributos, irrompe uma relação jurídica de caráter sancionatório, consubstanciada na própria imputação da obrigação que inclui no seu objeto o valor do tributo. Com isso, o ordenamento positivo pune o infrator e desestimula a prática de atos dessa natureza.³⁷

19. Destarte, além do cometimento em conjunto do fato jurídico tributário, pode ensejar a responsabilização solidária a prática de atos ilícitos que englobam: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação fiscal e demais atos deles decorrentes, notadamente quando se configuram crimes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

Nessa linha de raciocínio, o Superior Tribunal de Justiça ratificou tal entendimento ao atestar 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”. Confira-se:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA.

³⁷ DARZÉ, Andréa M. Responsabilidade tributária Solidariedade e Subsidiariedade. São Paulo: Noeses, 2010, p. 96

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 copropriedade lhes é comum.

(...)

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

7. 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 constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas **sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible**. 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.

8. 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**. É 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).

9. 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 imponible (**).**

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 lucro 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).

11. In casu, verifica-se que o Banco Safra S/A não integra o pólo passivo da execução, tão-somente pela presunção de solidariedade decorrente do fato de pertencer ao mesmo grupo econômico da empresa Safra Leasing S/A Arrendamento Mercantil. Há que se considerar, necessariamente, que são pessoas jurídicas distintas e que referido banco não ostenta a condição de contribuinte, uma vez que a prestação de serviço decorrente de operações de leasing deu-se entre o tomador e a empresa arrendadora.

(...)

13. Recurso especial parcialmente provido, para excluir do pólo passivo da execução o Banco Safra S/A.”

(REsp 884.845/SC (2006/02065654), STJ, 1ª Turma, Relator Ministro LUIZ FUX, j. 05/02/2009, Dje 18/02/2009 – grifos nossos)

(*) destaques do original

() destaques acrescidos**

A sobredita acepção está em consonância com a jurisprudência administrativa prevalente do CARF, notadamente da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, conforme ementas transcritas:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. CONFIGURAÇÃO.

Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 124, I, do CTN, quando demonstrado que os responsabilizados não apenas ostentavam a condição de sócios de fato da atuada, como foram os responsáveis pelas operações societárias que resultaram na atuação.

Comprovado nos autos que as pessoas físicas e jurídicas classificadas pela fiscalização como sujeitos passivos solidários atuaram de maneira ativa, individual e unida com a fiscalizada, assumindo reciprocamente direitos e obrigações que circunscreveram os fatos jurídicos que dão essência à obrigação tributária, resta configurado o interesse comum na situação que constitui o fato gerador. (Acórdão nº 9101-003.889 – CSRF/1ª Turma. Sessão de 07/11/2018)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Exercício: 2003, 2004 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, I, DO CTN. INTERESSE COMUM. CABIMENTO.

Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 124, I, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados não apenas ostentavam a condição de sócios de fato da autuada, como estabeleceram entre ela e outras empresas de sua titularidade atuação negocial conjunta. (Acórdão nº 9101-002.349 – CSRF/1ª Turma. Sessão de 14/06/2016)

No que tange à responsabilidade tributária de terceiros, nos termos do art. 135, III, do CTN, ressaltamos que é plenamente possível os sócios administradores responderem pessoalmente, perante a sociedade e terceiros prejudicados (Fazenda Pública, inclusive), por culpa no desempenho de suas funções, ou seja, pelos fatos decorrentes de sua má gestão, consoante disposto no artigo 1.016 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil)³⁸.

Todavia é imperioso que, para aplicação do mencionado preceito, a Autoridade Fazendária comprove, para além de qualquer dúvida, que os administradores agiram com excesso de poderes ou infração à lei.

O ato ilícito ensejador da responsabilidade tributária do administrador pode ser tanto culposos quanto doloso, mas tanto um quanto o outro satisfaz a hipótese do artigo 135 do CTN. Sobre o assunto, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009 assim se manifestou:

*59. A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ **exige tão-só a presença de 'infração de lei'** (= ato ilícito), **a qual**, pela teoria geral do Direito, **pode ser tanto decorrente de ato culposos como de ato doloso** (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa). Logo, **se a lei e a jurisprudência não separaram as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfaz a hipótese do art. 135 do CTN**. Em verdade, o Direito Tributário preocupa-se com a externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a persecução do dolo; basta a culpa.*

*60. Podemos enumerar aqui as **conclusões gerais decorrentes da doutrina da responsabilidade subjetiva dos administradores**, na forma da jurisprudência hoje pacificada do Superior Tribunal de Justiça:*

³⁸ Art. 1.016. Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções.

a) O sócio que não possui poderes de gerência não responde pelas obrigações tributárias da sociedade;

b) O administrador não responde pelas obrigações tributárias surgidas em período em que não detinha os poderes de gerência;

c) A mera ausência de recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica não pode ser atribuída ao administrador, não respondendo este em razão desse mero inadimplemento da sociedade;

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

e) O ato ilícito ensejador de responsabilidade tributária pode ser tanto culposos quanto doloso;

f) A prova da prática de ato ilícito por parte do administrador compete à Fazenda Pública (salvo normas especiais probatórias, como a relativa à CDA).

61. De tudo isso, é importante guardar que o ‘sócio-gerente’, de acordo com a jurisprudência hoje aceita pelo STJ, **torna-se responsável não por ser ‘sócio’, mas por ter cometido ato ilícito enquanto ‘gerente’**. Em verdade, a condição de sócio é irrelevante. **Dois são os elementos verdadeiramente relevantes para sua responsabilização: (a) ser administrador e (b) ter cometido ato ilícito nessa posição**. Por ser administrador e ter cometido infração à lei, pode o terceiro ser responsabilizado; não por ser sócio. Destarte, podemos afirmar com segurança que, segundo o entendimento firmado no STJ, o administrador é chamado a pagar o crédito tributário da pessoa jurídica administrada em forma de responsabilidade por ato ilícito. **(g.n)**

Destarte, é relevante ressaltar ilações relativas à responsabilidade solidária prevista no art. 135, inciso III, do CTN, que contribuem para sua caracterização, corroboradas pelo Parecer supra.

A primeira refere-se a natureza da pessoa jurídica. Trata-se de uma ficção da lei, não sendo capaz, portanto, de implementar suas ações por si própria, mas sim por meio da atuação dos seus diretores, gerentes e representantes ou dos seus mandatários, prepostos e empregados, quem demonstra capacidade de expressar vontade, **elemento subjetivo necessário para caracterizar o ato ilícito**, do qual resulta a responsabilidade.

Nesse racional, é crucial restar clarividente os **fundamentos jurídicos e fáticos específicos para cada responsabilizado, não cabendo presunção**, visto que a responsabilização tributária pessoal em comento **não decorre automaticamente do fato gerador**, bem como Contribuinte e Responsável participam de **relações jurídicas distintas**, à vista disso, há necessidade de restar clarividente tais elementos, **em respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa**.

A segunda diz respeito a interpretação do capitulo no inciso III, do art. 135, do CTN, uma vez que o malefício que decorre da norma **não se corporifica** com uma simples participação como sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente nos atos da empresa que determina a responsabilização tributária pessoal. **Há que se reconhecer a existência do excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos**, ou seja, **só se configura com a junção dos dois fatores**.

Considerando o até aqui exposto e afirmado, repisamos que é plenamente possível a imputação concomitante da responsabilidade solidária prevista no art. 124, com a pessoal determinada no art. 135, inciso III, ambos do CTN, em desfavor de um ou vários dirigentes de uma Pessoa Jurídica, entretanto, é imperioso que a Autoridade Fazendária comprove que os atos envolvidos na autuação foram praticados, no caso, com excesso de poderes ou infração à lei ou ao estatuto. Tal entendimento decorre da possibilidade dos diretores responderem pessoalmente, perante a sociedade e terceiros prejudicados (Fazenda Pública, inclusive), por culpa no desempenho de suas funções, ou seja, pelos fatos decorrentes de sua má gestão, consoante disposto no artigo 1.016, do CC.

Feitas as considerações, passa-se a analisar o caso em concreto.

6.3 Da Análise das Responsabilidades Solidárias Imputadas – Art. 124, I, do CTN

A princípio, merece registro que nossa análise se restringirá à participação dos Interessados nos fatos e condutas apurados e demonstrados pela Fiscalização - confirmados pela colegiado de primeira instância -, nos estritos limites dos autos, dos entendimentos expostos e da competência deste Conselho.

Nessa senda, no tocante à responsabilização tributária à epígrafe, a Autoridade Autuante, com a corroboração do colegiado *a quo*, concluiu que a Recorrente integra grupo econômico de fato formado por diversas empresas do setor gráfico - GRAFTEC, RGB, RKR, ARTÉCNICA, QUALITY FINE, entre outras -, vinculadas aos membros da família ZANARDO. Tal conclusão decorreu de diligências realizadas e informações obtidas junto a prestadores e tomadores de serviços, que evidenciaram forte integração empresarial, atuação coordenada e interesse comum na condução dos negócios, além de indícios de confusão patrimonial, operacional, administrativa e financeira, circunstâncias que fundamentaram o reconhecimento da solidariedade tributária entre as empresas do grupo – GRAFTEC e RGB - e os integrantes envolvidos da citada família – RODRIGO e ROGÉRIO -.

Os Responsabilizados GRAFTEC, RODRIGO e ROGÉRIO ZANARDO atravessaram peça recursal única, através da qual contestaram a imputação em comento calcados nos seguintes fundamentos:

- a) A responsabilidade solidária prevista no art. 124, I, do CTN não decorre de mero interesse social, moral ou econômico, mas exige a existência de **interesse jurídico comum na realização do fato gerador**. A jurisprudência consolidada do STJ afasta a aplicação da solidariedade tributária quando há apenas vínculo societário, interesse econômico ou identidade de objeto social entre empresas, exigindo a efetiva participação conjunta dos envolvidos na ocorrência do fato gerador que deu origem à obrigação tributária;
- b) O simples fato de existirem sócios em comum, atuação em ramo semelhante ou alegações de grupo econômico em outros processos não é suficiente para caracterizar grupo econômico para fins tributários. A sua configuração demanda prova concreta de unidade gerencial, laboral e patrimonial, além de elementos como confusão patrimonial, fraude, abuso de direito ou atuação conjunta na prática dos fatos geradores. Ausentes tais requisitos, não se pode atribuir responsabilidade tributária a terceiros que não participaram direta ou indiretamente da obrigação tributária discutida;
- c) Não restou demonstrado nos autos que os recorrentes tenham participado da ocorrência dos fatos geradores relacionados ao IRPJ, CSLL, PIS e Cofins atribuídos à empresa RED SEG, tampouco que tenham obtido qualquer benefício decorrente dessas operações; e
- d) A inclusão das empresas e de seus administradores no polo passivo da obrigação tributária é indevida, pois não há comprovação de interesse jurídico comum no fato gerador, nem elementos capazes de caracterizar grupo econômico, confusão patrimonial ou prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei. Assim, ausentes os pressupostos legais do arts. 124, I, do CTN, não se justifica a responsabilização solidária dos recorrentes.

Entendo que as argumentações dos Responsabilizados **não merecem prosperar**. A saber.

Inicialmente, é salutar repisar que a solidariedade prevista no art. 124, I, do CTN não constitui modalidade de responsabilidade tributária de caráter subsidiário ou acessório, mas hipótese de sujeição passiva decorrente da existência de interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária. Nessa quadra, a obrigação já nasce vinculando uma pluralidade de sujeitos passivos, todos obrigados ao cumprimento integral do crédito tributário, inexistindo benefício de ordem entre eles.

Também é essencial para resolução da contenda ter em mente que tal interesse comum, conforme assentado pela doutrina e pela jurisprudência, deve possuir natureza jurídica e não meramente econômica, exigindo a demonstração de atuação conjunta ou compartilhada na situação que deu origem aos fatos geradores.

Nessa trilha cognitiva, na espécie, a Fiscalização demonstrou, mediante extenso conjunto probatório detalhado no Termo de Verificação Fiscal, que a Recorrente integrava um complexo empresarial formado por diversas sociedades atuantes no setor gráfico, todas vinculadas aos membros da família ZANARDO.

Conforme evidenciamos, as diligências realizadas evidenciaram a existência de uma estrutura operacional única, com identidade de gestão e atuação coordenada entre as empresas, circunstâncias incompatíveis com a alegada autonomia patrimonial e decisória de cada pessoa jurídica.

Os elementos colhidos pela Fiscalização revelaram situação que vai muito além da mera vinculação societária ou da participação em um mesmo grupo econômico formal. Restou robustamente comprovado nos autos diversas situações envolvendo as empresas do multicitado grupo econômico, tais como: compartilhamento de empregados sem a correspondente contraprestação financeira; a transferência informal de funcionários; a utilização comum de instalações e equipamentos; o pagamento cruzado de despesas; o compartilhamento de insumos produtivos; e a realização de movimentações financeiras desprovidas de justificativa negocial idônea.

Dito de outro modo, essas circunstâncias indubitavelmente evidenciam a **inexistência de separação patrimonial e operacional efetiva entre as sociedades envolvidas**.

Nesse cenário, conforme muito bem pontuado pelo Acórdão recorrido, verifica-se a presença dos requisitos apontados pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 4/2018 para caracterização do chamado **grupo econômico irregular**, situação marcada pela unidade de direção e pela confusão patrimonial entre pessoas jurídicas formalmente distintas, de acordo com os excertos transcritos:

Grupo econômico irregular

20. O primeiro questionamento da consulta interna que ensejou o presente Parecer Normativo foi: "o art. 124, do CTN, admite a responsabilização solidária por débitos tributários entre componentes do mesmo grupo econômico quando restar comprovada a existência de liame inequívoco entre as atividades desempenhadas por seus integrantes mediante comprovação de confusão patrimonial ou de outro ato ilícito contrário às regras societárias?"

20.1. Na jurisprudência e na doutrina, a hipótese mais tratada para a responsabilização solidária é para o que se denominou "grupo econômico", especificamente quando há abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única.

20.2. Todavia, a terminologia "grupo econômico" deve ser lida com cuidado, pois é plurívoca. O seu conceito não pode ser dado de forma aleatória, genérica, para qualquer situação. É a regra-matriz específica que determina o antecedente jurídico que gera uma sanção como conseqüente jurídico. Pode ocorrer de em uma determinada situação os requisitos para a configuração do que se denomina "grupo econômico" sejam mais restritos, ou mesmo distintos, do que em outra.

21. Já se adianta que os grupos econômicos formados de acordo com os Capítulos XX e XXI da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, em que há pleno respeito à

personalidade jurídica de seus integrantes (mantendo-se a autonomia patrimonial e operacional de cada um deles), não podem sofrer a responsabilização solidária, salvo cometimento em conjunto do próprio fato gerador. Vide o seguinte julgado do STJ:

(...)

22. Desta feita, não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica de pessoa jurídica, a qual existe apenas formalmente, uma vez que inexistente autonomia patrimonial e operacional. Nesta hipótese, a divisão de uma empresa em diversas pessoas jurídicas é fictícia. A direção e/ou operacionalização de todas as pessoas jurídicas é única. O que se verifica nesta hipótese é a existência de um grupo econômico irregular, terminologia a ser utilizada no presente Parecer Normativo.

23. Pelo art. 123 do CTN, "as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes." O seu objetivo é exatamente impedir que uma convenção particular possa alterar um aspecto da regra-matriz de incidência tributária ou de responsabilidade tributária. Vale dizer, contratos ou estatutos sociais que não refletem a essência dos negócios não podem ser óbice à responsabilização tributária solidária.

23.1. A unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica demonstra a artificialidade da existência de distintas personalidades jurídicas. E é essa empresa real, unificada, que realiza o fato gerador dos respectivos tributos.

23.2. Mesmo parcela da doutrina reticente com a possibilidade de responsabilização solidária do grupo econômico legítimo reconhece sua possibilidade quando ocorre a hipótese ora tratada. Segundo Betina Gruppenmacher:

Acreditamos ser irrelevante que o grupo econômico tenha sido juridicamente constituído, ou que a sua existência seja apenas factual, o que é relevante é o propósito para o qual se deu a criação de estrutura tendente a prática de atos de cooperação empresariais. Certamente em havendo confusão patrimonial, fraudes comprovadas, abuso de direito e má-fé com prejuízo a terceiros - credores privados ou públicos -, neste caso sim poder-se-á admitir a existência de planejamento tributário ilícito, impondo-se a solidariedade quanto à responsabilidade pelo recolhimento do tributo. (grifou-se)

24. Por fim, uma variável para a criação do grupo irregular é a corriqueira situação de confusão patrimonial com o intuito de fraude a credores, principalmente à Fazenda Nacional. Seu objetivo é não só a manipulação da ocorrência dos fatos geradores futuros, mas também ocultar os reais sócios do empreendimento e/ou esvaziar o patrimônio referente ao passivo tributário. Como o ilícito tributário não precisa ser diretamente o cometimento do fato jurídico, mas

sim a ele vinculado, trata-se de hipótese de existência de grupo ensejar a responsabilização solidária de seus integrantes, conforme já decidido pelo STJ:

(...)

25. Nessa toada, há que se ter a comprovação pela fiscalização da existência de grupo irregular, que, repita-se, não se confunde com o grupo econômico de fato legítimo. Deve-se comprovar o cometimento do ilícito societário, mesmo que por prova indireta ou indiciária, pois mero interesse econômico no lucro não é passível de responsabilização solidária. Não obstante, cabe observar que a distribuição disfarçada de lucros a que se referem os arts. 60 e 61 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, denota a existência de abuso de personalidade jurídica a caracterizar grupo econômico irregular.

Conforme assentado no sinalado ato infralegal, não é a simples existência do grupo econômico que autoriza a responsabilização solidária, **mas o abuso da personalidade jurídica manifestado pelo desrespeito à autonomia patrimonial e operacional das empresas**, circunstância plenamente demonstrada nos autos.

Além disso, diametralmente oposto a linha intelectual da defesa, o conjunto probatório demonstra que os responsabilizados participaram ativamente da estrutura negocial que deu suporte às operações investigadas, assumindo, de forma coordenada, direitos, obrigações e decisões empresariais relacionadas aos fatos tributários objeto da autuação.

Tem-se, portanto, situação substancialmente distinta daquela rejeitada pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça em casos de mera participação em grupo econômico, **pois aqui foram identificados elementos concretos de atuação conjunta e comunhão de interesses jurídicos na prática dos fatos examinados.**

A conclusão pela solidariedade mostra-se ainda mais evidente quando se observa que os créditos tributários decorrem de omissão de receitas apurada com fundamento no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, tendo a autoridade fiscal demonstrado a **ocorrência de fraude mediante interposição de terceiros no quadro societário da autuada e a atuação concertada dos envolvidos para ocultação da efetiva titularidade e movimentação dos recursos.**

Sobre esse ponto, adotando idêntico racional do Aresto atacado, o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 4/2018³⁹ esclarece expressamente que atos ilícitos como fraude, simulação, evasão fiscal e conluio constituem hipóteses aptas a ensejar a responsabilização

³⁹ (...)

27. Não é o objetivo do presente Parecer Normativo proceder a um conceito fechado dos ilícitos tributários a ensejar a responsabilização solidária nem citá-los de forma exaustiva. A sua configuração demanda análise criteriosa no caso concreto. Entretanto, pode-se dizer que os ilícitos tributários que acarretam uma sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são ilícitos passíveis de responsabilização solidária. Por isso algumas ilicitudes na seara tributária podem ser citadas para fins de responsabilização solidária.

27.1. Casos típicos de ilícitos tributários são as condutas de sonegação, fraude (strictu sensu) e conluio contidas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964:

(...)

solidária prevista no art. 124, I, do CTN, desde que demonstrado o nexo causal entre a conduta dos envolvidos e a prática ilícita que resultou em prejuízo ao Fisco.

Ora, é inconteste que as provas produzidas nos autos evidenciam precisamente essa situação, demonstrando a participação consciente e coordenada dos responsabilizados na estrutura utilizada para viabilizar as irregularidades apuradas.

Destarte, a partir dos elementos constantes dos autos, **pactuo da mesma acepção da decisão de primeira instância**, de que restou suficientemente demonstrada a existência de interesse comum juridicamente qualificado, traduzido pela atuação conjunta dos responsabilizados na condução das atividades empresariais e na prática dos atos que deram origem à exigência tributária. Igualmente comprovados o abuso da personalidade jurídica, a confusão patrimonial e a participação dos envolvidos nos ilícitos fiscais identificados pela fiscalização.

Por essas razões, **voto por manter integralmente a responsabilidade tributária solidária atribuída aos sujeitos passivos: Sr. Rodrigo Zanardo, Sr. Rogério Zanardo e GRAFTEC Gráfica e Editora Ltda, com fundamento no art. 124, inciso I, do CTN, preservando suas permanências no polo passivo das exigências fiscais objeto do lançamento de ofício contestado.**

6.4 Da Análise da Responsabilidade Pessoal Imputada – Art. 135, III, do CTN

Quanto à responsabilidade tributária atribuída exclusivamente ao Sr. RODRIGO Zanardo pelos débitos lançados na pessoa jurídica, com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN, deve-se à verificação pelo Fisco, ratificado pelo Acórdão recorrido, de que foi o efetivo gestor da REDE SEG, à época da ocorrência dos fatos geradores fiscalizados. Desse modo, inferiu que o responsabilizado cometeu ou participou de atos ilícitos que afrontaram a legislação tributária, quais sejam, a formação de grupo econômico irregular e as condutas de fraude e conluio, que ensejaram, inclusive, a majoração da multa de ofício cominada.

Em brevíssima síntese, a defesa do Sr. RODRIGO sustentou que inexistente prova nos autos de que tenha concorrido para o inadimplemento das exações. Ou seja, não há comprovação da prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, por conseguinte, ausentes os pressupostos legais do art. 135, III, do CTN, não se justificando a inclusão no polo passivo da obrigação tributária.

Retomando, conforme discorreremos, cumpre reprimir que a pessoa jurídica, embora dotada de personalidade própria, somente exterioriza sua vontade por intermédio das pessoas físicas que a dirigem, administram e representam. Desse modo, a identificação da prática de atos ilícitos pela sociedade exige, necessariamente, a análise da conduta daqueles que efetivamente conduzem suas atividades, especialmente quando se trata de apurar a existência de dolo, fraude, simulação ou qualquer outro comportamento contrário à legislação tributária.

Nessa toada, segundo exaurimos, a responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN possui **natureza eminentemente subjetiva** e não decorre automaticamente da condição de sócio ou do exercício de cargo de administração. **Sua incidência exige a comprovação por parte do Fisco** de que o dirigente praticou, autorizou, participou ou anuiu conscientemente a atos praticados com excesso de poderes ou em infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto. Assim, a responsabilização pessoal somente se justifica mediante demonstração de conduta ilícita efetivamente imputável ao administrador, sendo **indispensável a existência de vínculo direto entre ele e os atos irregulares apurados pela Fiscalização**, não bastando sua mera posição de gestão na sociedade.

Balizado nessa inteligência e em benefício de decidirmos com a máxima segurança e justiça no que diz respeito à responsabilidade pessoal imputada ao Sr. RODRIGO, é mister a imersão no TVF, notadamente a transcrição de trechos através dos quais a Autoridade Fiscal a fundamentou, precisamente às fls. 1021/1026:

Devem responder pelo crédito tributário os verdadeiros sócios da pessoa jurídica, acobertados por terceiras pessoas (“laranjas”) que apenas emprestavam o nome para que eles realizassem operações em nome da pessoa jurídica, da qual tinham todo o poder para gerir seus negócios e suas contas correntes bancárias. Como são sócios de fato, serão solidariamente obrigados pois tem interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

O grupo de empresas começou com o patriarca Edson Zanardo, tendo ocorrido, posteriormente, o envolvimento do restante de sua família (filhos, esposa, neta).

(...)

O administrador da REDE SEG quando da sonegação de tributos, que ocorreu tanto por meio da omissão de receitas quanto por meio dos pagamentos sem causa (em especial dos pagamentos efetuados, à margem da tributação, a seus familiares por intermédio de suas empresas) **foi Rodrigo Zanardo**. Como foi exposto, em que pese vários membros da família terem atuado nas negociações com clientes, **o papel proeminente na gestão da empresa foi desempenhado por Rodrigo**. Ora, ao administrar a empresa de maneira a ocultar do Fisco fatos geradores de tributos devidos pela empresa, Rodrigo cometeu infração à lei, razão pela qual lhe está sendo atribuída responsabilização solidária com base no artigo 135 acima transcrito.

Há que se ressaltar que a responsabilidade aqui imputada ao sócio de fato da REDE SEG é solidária, e não subsidiária. Neste sentido, cabe, aqui, citar o entendimento manifestado pela douta Procuradoria Geral da Fazenda Nacional no Parecer/PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, conforme excerto abaixo transcrito:

(...)

Ademais, em função de constatação, em tese, de crime contra a Ordem Tributária - Lei nº 8.137/90, de 27/12/1990, pela sonegação de tributos, uma vez que nem a totalidade das receitas auferidas, nem os rendimentos pagos aos demais

responsáveis pela empresa foram declarados pela empresa ao Fisco (incisos I e II do art. 1 da Lei nº 8.137/1990, e artigo 71 da Lei nº 4.502), e pela elaboração e utilização de documento (seu contrato social) que saiba ou deva saber falso (inciso IV do art. 1 da Lei nº 8.137/1990) a conduta ilícita intencional por parte da REDE SEG, por meio de seu administrador, caracteriza a infração de lei prevista no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, devendo ele, também, responder pessoalmente, pelas obrigações tributárias resultantes desses atos.

Finalmente, há que se falar em infração à lei decorrente do dever do administrador da empresa de zelar pela correta elaboração dos livros contábeis e fiscais, inclusive mediante a apresentação dos documentos que suportam sua escrituração, conforme o disposto nos artigos 1.011, 1.193 e 1.194 do Código Civil, in verbis:

(...)

Durante o presente procedimento fiscal, não foram apresentados todos os documentos solicitados, com destaque para os Livros Caixas de 2013 e de 2014 em meio papel, assinados pelo responsável por sua elaboração à época.

(...)

Concluindo, conforme demonstrado, não apenas a empresa está obrigada a escriturar o Livro Caixa, como não se encontra na legislação qualquer justificativa para o registro de transações sem a correspondente documentação fiscal. Não foram apresentados pela REDE SEG os livros Caixa de 2013 e de 2014 em meio papel, com respectivos termos de abertura e encerramento, assinados pelo representante legal da empresa e pelo contador responsável pela sua escrituração em época própria.

Diante do exposto, Rodrigo Zanardo deve ser responsabilizado em razão das condutas contrárias à Lei por ele praticadas, quais sejam, a interposição fraudulenta de pessoas no quadro societário da REDE SEG, e a sonegação de tributos devidos pela empresa, provenientes de suas receitas e de pagamentos efetuados a seus responsáveis. Deve responder pessoalmente pelos presentes créditos correspondentes a obrigações tributárias, uma vez que os mesmos decorreram de atos por ele praticados com infração de lei.

Além dessas citas, merecem destaque as seguintes passagens do TVF, notadamente às fls. 908/913, relacionadas ao **depoimento de Vivaldo Dias da Silva, sócio de direito da Recorrente, ao TRE, e à reportagem da Folha de São Paulo:**

III.1.2 – Do depoimento de Vivaldo ao TRE

(...)

- Página 51: Vivaldo se retrata, afirmando que o administrador da REDE SEG é Rodrigo Zanardo, que ele cuida da parte financeira, foi quem manteve contato com o PT.

- Página 52: questionado pelo juiz, afirma que o proprietário da REDE SEG é **Rodrigo Zanardo**.

- Página 53: Vivaldo afirma que ganha uma comissão para que seu nome conste no quadro societário da empresa.

- Página 54: Receberia de **Rodrigo** “dois mil e poucos reais”. Conforme extratos bancários obtidos, em 2013, os pagamentos efetuados para Vivaldo foram de R\$ 1.200,00 mensais. Já em 2014, variaram entre R\$ 2.000,00 e R\$ 3.000,00.

- Página 55: Afirma que trabalha na REDE SEG, e que **Rodrigo** administrava a empresa, indo à sua sede todos os dias.

- Páginas 57 e 58: Declara que as tratativas envolvendo o material de campanha do PT foram feitas por **Rodrigo**.

- Página 81: Por um “ato falho”, ao invés de falar que **Rodrigo** Zanardo era administrador da REDE SEG, Vivaldo falou que ele era administrador da GRAFTEC, o que suscitou perguntas por parte dos interrogadores.

- Página 82: Vivaldo admite que Rodrigo também administra a GRAFTEC, e relata já ter trabalhado lá.

- Páginas 90 e 91: Afirma que **Rodrigo Zanardo** pediu para que ele assumir formalmente a REDE SEG.

(...)

- Páginas 101 a 110: Finalizando o depoimento, são repetidas as principais perguntas feitas pelo corregedor, quais sejam: quem é o proprietário da REDE SEG (**Rodrigo**); se **Vivaldo** era um “laranja” (sim); qual o valor recebido pela REDE SEG em decorrência da campanha eleitoral, 6 (seis) ou 17 (dezessete) milhões de reais, e o que foi feito com a diferença de 11 (onze) milhões de reais (ele não sabia, apenas repetiu os valores que **Rodrigo** lhe falara); se o serviço contratado foi efetivamente prestado (sim); onde foram feitos os materiais de campanha (MARGRAF, Gráfica Rotativa, Fator e New Grafic).

De todas as informações prestadas por **Vivaldo**, destaca-se o fato de admitir não ser o proprietário de fato da REDE SEG, de ter recebido dinheiro do real proprietário, **Rodrigo Zanardo**, para que seu nome constasse no quadro societário da empresa. Ressalta-se também a parte de seu depoimento que afirma que a REDE SEG produz pouco material, que não tem estrutura para a produção de quantidade significativa de impressos. De fato, em visita à sede da empresa, isto foi confirmado, como será relatado posteriormente neste relatório.

Antes de prosseguir, cabe citar reportagem da Folha de São Paulo (<https://www1.folha.uol.com.br/fsp/poder/227814-grafica-que-recebeu-r-6-mi-do-pt-desperta-suspeita-da-justica-eleitoral.shtml>), em que Rogério Zanardo admitiu que a REDE SEG pertencia à sua família, e que **Vivaldo Dias da Silva** não era o dono, mas funcionário da empresa, atuando como motorista (Anexo 36 – “Reportagem Folha: Rogério e Vivaldo”) (g.n.)

A **Folha** visitou a sede da gráfica nesta quarta-feira (29). Segundo Rogério Zanardo, que recebeu a reportagem no local, a Rede Seg pertence a sua família e o motorista Vivaldo não é dono, mas funcionário da empresa.

Ele não soube explicar por que a gráfica está registrada em nome do motorista e afirmou que o maquinário estava desligado porque a gráfica está sem serviço no momento.

"Ele é um bom motorista, não pega guia [de rua] e dirige faz tempo", afirmou.

Na trilha de substanciar nosso convencimento, seguem alguns excertos do TVF que, similar aos anteriores, **nos permitem aferir o nível de vínculo do Sr. Rodrigo Zanardo com a RED SEG:**

(...)

*Acerca das notas fiscais emitidas pela empresa em 2014 (nenhuma delas, segundo o contribuinte, decorrente de participação em licitações), foram solicitados pela autoridade fiscal as de valor maior que cem mil reais (Anexo 41). **A GRAFTEC apresentou uma série de documentos referentes às tratativas comerciais (pedidos de compras, orçamentos, etc.) realizadas com o cliente Ajinomoto. Na maior parte destes documentos, verificou-se que o representante da empresa foi Rodrigo Zanardo. No entanto, foram encontrados outros funcionários da GRAFTEC, para os quais houve pagamentos efetuados pela REDE SEG e cuja análise da trajetória laboral comprova a confusão patrimonial existente entre as empresas do grupo econômico em análise.***

(...)

7) Melting Color Gráfica e Editora Ltda. (Anexo 112 – “Resposta Diligência Melting”)

(...)

*Esta diligência demonstrou a REDE SEG pagou por serviços negociados por **Rodrigo Zanardo** em nome da GRAFTEC, ilustrando, mais uma vez, tanto a confusão patrimonial entre as empresas, quanto a atuação central de **Rodrigo Zanardo** nas práticas ilícitas das empresas do grupo pertencente à sua família.*

8) KR Locadora de Veículos EIRELI - EPP (Anexo 113 – “Resposta KR Locadora”)

Inicialmente, a empresa foi diligenciada para a obtenção de documentos que permitissem a identificação do real beneficiário da REDE SEG, uma vez que esta havia contratado serviços de locação de veículos da diligenciada.

(...)

*Na resposta dada ao Termo de Intimação, afirmou que as negociações comerciais eram feitas com **Rodrigo Zanardo**, que, inclusive, assinou pela REDE SEG todos os contratos de locação dos veículos.*

(...)

*Por isso, foi enviada nova intimação para a KR, solicitando a justificativa de tais transferências, bem como a respectiva documentação que lhe desse suporte (Anexo 114 – “TIF KR Locadora”). Em sua resposta a empresa esclareceu que tais depósitos efetuados corresponderam à devolução de empréstimo concedido por **Rodrigo Zanardo** ao proprietário da KR, Evaldo dos Santos Marianno (Anexo 115 – “Resposta TIF KR Locadora”). Esclareceu, ainda, que foi **o próprio Rodrigo Zanardo quem indicou a conta da REDE SEG para a realização dos depósitos relativos às devoluções efetuadas por Evaldo.***

(...)

*Assim, de acordo com a KR e com a própria REDE SEG), o que ocorreu foi que, num primeiro momento, **Rodrigo Zanardo** emprestou R\$ 97.000,00 a Evaldo dos Santos Marianno, proprietário da KR. Nenhum contrato foi firmado, nenhuma garantia foi dada, nenhum comprovante desta operação foi produzido. Algum tempo depois, Evaldo devolve o dinheiro a **Rodrigo**, mas não em sua conta bancária, como seria de se esperar, e sim na conta de uma empresa da qual ele (Rodrigo) não é sócio. **Obviamente, se a REDE SEG realmente não fosse de Rodrigo, se ele não a controlasse, inclusive em seus aspectos financeiros, estes depósitos não teriam ocorrido na conta da empresa. Isto porque ele estaria se arriscando a não ter os valores repassados para si, ou por deliberação de Vivaldo, ou até mesmo face a uma venda da empresa a outra pessoa, por exemplo. Dessa forma, as transferências recebidas da KR reforçam a constatação de que Rodrigo Zanardo é o real proprietário da fiscalizada.***

9) Arthur Capelasso Júnior - ME (Anexo 117 – “Resposta Diligência Arthur”)

*Trata-se de empresa aberta por Arthur Capelasso Júnior para atuação na captação de futuros clientes e realização de venda de materiais gráficos. **Não houve assinatura de qualquer contrato com a REDE SEG, a despeito da prestação do serviço ter ocorrido. Alegou não possuir toda a documentação solicitada, mas forneceu duas informações relevantes: seu contato na REDE SEG era Rodrigo Zanardo, e os contatos comerciais eram feitos na rua João de Paula Franco, 440 (sede da GRAFTEC). (g.n.)***

Neste ponto, a pesquisa demonstra que havia outras citações relacionadas ao responsabilizado que igualmente nos permite deduzir com clareza solar que o **SR. RODRIGO ZANARDO, embora não constasse no quadro societário da RED SEG – registro irrelevante para efeito de responsabilização tributária -, era seu SÓCIO de FATO à época dos fatos geradores, exercendo efetivo PODER DE DIREÇÃO sobre as atividades empresariais desenvolvidas pela sociedade.**

É inquestionável que o conjunto probatório reunido nos autos revela, ainda, que as irregularidades constatadas não decorreram de meras falhas administrativas ou descumprimentos formais da legislação tributária. Ao contrário, a Fiscalização identificou a existência de um **esquema estruturado de atuação empresarial, caracterizado pela formação de grupo econômico irregular, pela confusão patrimonial entre empresas vinculadas à família ZANARDO, pela utilização de interpostas pessoas e pela prática de fraude e conluio voltados à ocultação da real titularidade das operações e à redução indevida da carga tributária.**

Tais circunstâncias, além de fundamentarem a qualificação da multa de ofício, evidenciam a ocorrência de atos dolosos incompatíveis com uma gestão regular da pessoa jurídica.

A natureza e a complexidade das irregularidades constatadas afastam qualquer alegação de desconhecimento por parte daquele que exercia a administração de fato da empresa, sobretudo porque os ilícitos identificados dependiam de decisões gerenciais e operacionais reiteradas, inseridas no contexto da própria condução dos negócios.

Em suma, o que decisivamente se verifica é a existência de elementos concretos que demonstram a participação direta do SR. RODRIGO ou, no mínimo, sua ciência inequívoca quanto às práticas ilícitas apuradas, bem como sua omissão deliberada em impedir sua realização, embora possuísse poderes para tanto.

Assim, restou devidamente comprovado o nexo entre a conduta do administrador de fato e os ilícitos que ensejaram a constituição dos créditos tributários em discussão. Demonstrou-se, de forma suficiente, que o responsável participou ou consentiu com a adoção de expedientes fraudulentos destinados a ocultar receitas, distorcer a realidade patrimonial das empresas envolvidas e dificultar a ação fiscal, em manifesta infração à legislação tributária.

Diante desse contexto, concluo que se encontram plenamente atendidos os pressupostos exigidos pelo art. 135, III, do CTN para a responsabilização pessoal do administrador. A prova produzida nos autos evidencia não apenas sua vinculação com os fatos geradores objeto da autuação, mas também sua participação consciente nos atos ilícitos que possibilitaram a ocorrência das infrações tributárias constatadas.

A linha de interpretação adotada neste voto, encontra ressonância na jurisprudência deste Tribunal, segundo ementas abaixo transcritas:

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS. SÓCIOS DE FATO.

Tendo a sociedade sido formalmente constituída por interpostas pessoas e identificados os sócios de fato, devem os mesmos ser arrolados como responsáveis solidários pelo crédito tributário constituído. (Acórdão nº 1402-00.792 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 20/10/11)

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 CTN. SÓCIO DE FATO ADMINISTRADOR. USO DE INTERPOSTA PESSOA NO QUADRO SOCIETÁRIO. ART. 135 CTN.

A utilização de interpostas pessoas no quadro societário pelos sócios de fato consiste em ilícito a atrair a responsabilidade tributária prevista no artigo 135 do CTN. (Acórdão nº 9303-014.224 – CSRF / 3ª Turma. Sessão de 15/08/23)

SÓCIO DE FATO. INTERESSE COMUM. FRAUDE.

Cabe a responsabilização solidária de sócia de fato, não constante do contrato social, com base no art. 124, I, do CTN, por ser o real dirigente e condutor da empresa onde ocorreu a sonegação, e no art. 135, III do CTN, porque ficaram evidenciados o dolo e participação na fraude, por ter interposto outras pessoas como sócias. (Acórdão nº 1201-001.854 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 16/08/2017)

Diante do explanado, **voto por manter a responsabilidade tributária do Sr. RODRIGO ZANARDO, com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN**, preservando sua permanência no polo passivo dos presentes autuações, por ter restado cabalmente demonstrado seu envolvimento nos atos ilícitos que deram causa à constituição dos créditos tributários exigidos.

7 DA DILIGÊNCIA

In terminis, dentre os pedidos, a Recorrente requereu a conversão do julgamento em diligência para fins de verificação *in loco* acerca das alegações e constatação acerca da imputação da multa e apuração de responsabilidades.

Entendo que não se faz necessária. Vejamos.

Como é cediço, a autoridade julgadora, na formação de sua livre convicção é que avaliará a necessidade de eventual diligência ou perícia, indeferindo aquelas que forem consideradas desnecessárias. Deve-se levar em conta, ainda, que os pedidos de diligência ou perícia não servem para suprir a deficiência no cumprimento do ônus da contribuinte de apresentar os elementos probatórios necessários para dar suporte à constituição do direito ao crédito pleiteado. Desta forma, afiguram-se desnecessários e devem ser indeferidos.

Quer dizer, os pedidos de diligência ou perícia não devem suprir a inércia da parte em apresentar os elementos probatórios que possua. Melhor esclarecendo, não é cabível transformar o órgão julgador *ad quem* em órgão de auditoria ou se convolar este juízo em fase de procedimento de auditoria, com a determinação de diligências para veicular papel que caberia ter sido levado a termo pela contraparte, à qual instaria provar ou demonstrar.

No caso dos autos, a determinação de diligência ou perícia, nesta fase processual, teria cabimento na formação do juízo de convencimento, para sanar eventuais dúvidas ou a

chancelar o demonstrado na completude das provas trazidas aos autos pela parte que postula o direito, o que não vislumbramos nestes autos.

Nesse racional, tal pedido não supre o ônus dos Recorrentes de carreamos aos autos provas hábeis e idôneas a infirmar as imputações de multa de ofício majorada e responsabilidades tributárias pelo Fisco.

Insta destacar que cabe a aplicação do seguinte enunciado sumular (Súmula CARF nº 163):

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Assim, no presente processo, portanto, a realização de diligência é desnecessária e deve ser indeferida, de acordo com o disposto no *caput* do art. 18, do Decreto nº 70.235/72⁴⁰.

Rejeita-se o pedido de realização de diligência.

8 DOS LANÇAMENTOS REFLEXOS DE CSLL, PIS E COFINS

Quanto aos Autos de Infração de CSLL, PIS e COFINS decorrentes das mesmas matérias fáticas descritas no Auto de Infração do IRPJ, em se tratando de tributação reflexa, deve ser observado, *mutatis mutandis*, o que foi decidido para o Auto de Infração principal, salvo se houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

9 CONCLUSÃO

Ante ao exposto, oriento meu voto no sentido de:

- a) CONHECER do Recurso Voluntário da RED SEG e DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para:
 - i. REJEITAR a preliminar de nulidade;
 - ii. No mérito, MANTER integralmente todos os créditos tributários integrantes da lide, juntamente com os acréscimos legais correspondentes, contudo REDUZINDO o

⁴⁰ Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

percentual da multa de ofício qualificada imputada de 150% para 100%, em decorrência da aplicação obrigatória da retroatividade benigna, em estrito respeito à modificação inserida no inciso VI, do §1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023; e

iii. REJEITAR o pedido de conversão do julgamento em diligência.

b) CONHECER dos Recursos Voluntários dos Responsáveis Tributários e NEGAR-LHES PROVIMENTO para:

- i. MANTER as responsabilidades tributárias, nos termos do art. 124, I, do CTN, do Senhores RODRIGO ZANARDO e ROGÉRIO ZANARDO, bem como da empresa GRAFTEC Gráfica e Editora Ltda; e
- ii. MANTER a responsabilidades tributária, nos termos do art. 135, III, do CTN, do Sr. RODRIGO ZANARDO.

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho