



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.727224/2022-30
ACÓRDÃO	1101-002.083 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FIC INDUSTRIA E COMERCIO DE MATERIAIS ELETRICOS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA POR OMISSÃO DE FUNDAMENTAÇÃO QUANTO A ARGUMENTO APRESENTADO PELA PARTE. INOCORRÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE OBRIGAÇÃO DO ÓRGÃO JULGADOR SE PRONUNCIAR ACERCA DE TODOS OS ARGUMENTOS SUSCITADOS PELA RECORRENTE.

O órgão julgador não está obrigado a se pronunciar acerca de todos os argumentos suscitados pela parte se os pontos analisados são suficientes para motivar e fundamentar sua decisão. O inconformismo com o resultado do acórdão, contrário aos interesses da recorrente, não convalida falta de motivação ou cerceamento do direito à ampla defesa (EDcl no Mandado de Segurança nº 21.315 - DF, Diva Malerbi, STJ - Primeira Seção, DJE 15.06.2018).

O §1º do art. 489 do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015) não obriga o julgador a pormenorizar e esgotar, analítica e pormenorizadamente, todos os argumentos suscitados pela parte, porquanto se considera fundamentada a decisão se seus elementos de motivação forem capazes de infirmar, em tese, os argumentos suscitados no recurso.

NULIDADE POR AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO. NÃO RECONHECIMENTO EM RAZÃO DA SUFICIÊNCIA DE INFORMAÇÕES NO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL.

Não se reconhece a nulidade do lançamento por ausência de motivação e fundamentação do ato administrativo quando a administração tributária relata no TVF todas as razões fáticas e jurídicas que ensejam o lançamento do tributo.

INADEQUAÇÃO DO ARBITRAMENTO DO LUCRO QUANDO FOR POSSÍVEL A REAPURAÇÃO DO LUCRO REAL. VÍCIO MATERIAL DO LANÇAMENTO POR ERRO NO CÔMPUTO CORRETO DA BASE DE CÁLCULO.

O arbitramento é uma exceção à regra geral que exige a apuração do Lucro Real ou Presumido, sendo cabível apenas nas excepcionalíssimas hipóteses determinadas pela legislação. Para desconsiderar o recálculo do lucro real a partir da auditoria fiscal realizada, é dever adicional da administração tributária motivar e fundamentar as razões que a levam a considerar inviável a apuração do Lucro Real, seja a partir dos dados de escrituração comercial e fiscal ou de quaisquer elementos contextualizados durante a fiscalização.

A excepcionalidade da medida do lucro arbitrado impõe à administração tributária esgotar os métodos possíveis de apuração do Lucro Real ou Presumido, justificando motivadamente eventual impossibilidade, para só então apurar os tributos com base em arbitramento.

É materialmente viciado o lançamento baseado em levantamento fiscal que constitui crédito tributário mediante cômputo equivocado da base cálculo, ante apuração que se baseie no regime jurídico do Lucro Arbitrado quando não forem esgotados os demais métodos de levantamento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

Sala de Sessões, em 26 de fevereiro de 2026.

Assinado Digitalmente

Roney Sandro Freire Corrêa – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Roney Sandro Freire Correa, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira, Efigênio de Freitas Junior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e MULTA REGULAMENTAR, referentes aos anos-calendários de 2017 a 2019, decorrentes do arbitramento do lucro resultante do desconhecimento da receita bruta da contribuinte, ante infrações relacionadas à existência de alegado esquema de fraude fiscal envolvendo diversas empresas de grupo econômico a ela relacionado, com a emissão de notas fiscais inidôneas e operações simuladas, resultando na criação de créditos fiscais fictícios, especialmente de ICMS, que foram utilizados para reduzir a carga tributária devida tanto no âmbito estadual quanto no federal.

O Termo de Verificação Fiscal relata investigações realizadas pelo Fisco que considerou a existência do GRUPO MELO CORDEIRO, formado por um conjunto de empresas sob o controle da família Melo Cordeiro, atuando em diversos setores, principalmente na industrialização de fios e cabos elétricos de cobre, alumínio e especiais. A contribuinte (FIC) tinha importância operacional para adquirir da importadora (SAINT MARIE) os vergalhões, placas e catodos de cobre importados, a fim de destiná-los como insumo utilizado pelo grupo na produção de seus cabos elétricos.

O TVF aponta que a Saint Marie e FIC formavam o grupo econômico juntamente com as seguintes empresas: LCA Laminação de Cobre e Alumínio Ltda., KB Comércio de Produtos de Extração Mineral EIRELI, VENEZA Comércio de Produtos de Extração Mineral Ltda., IBIZA Comércio de Produtos de Extração Mineral Ltda., CORDEIRO CABOS Elétricos S.A., CORDEIRO FIOS e Cabos Elétricos Ltda., MFC Indústria e Comércio Ltda. (incorporadora da Cordeiro Fios).

Aponta, ainda, que seus administradores e sociedades administradas pelo próprio núcleo familiar criaram e mantiveram toda uma estrutura de empresas com a finalidade de dar uma aparência de legalidade a diversas operações fictícias de mercadorias, intragrupo, com preços fictícios, tendo efeito principalmente no ICMS, mas refletindo sobremaneira nos tributos federais.

Assim, o grupo teria estruturado suas operações de maneira a maximizar benefícios fiscais, especialmente através do regime diferenciado concedido pelo Estado de Santa Catarina, o qual permite o diferimento do ICMS e a obtenção de crédito presumido, resultando em uma carga tributária significativamente reduzida.

ESTRATÉGIA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O Fisco aponta a existência de estratégia de planejamento tributário do Grupo Melo Cordeiro que se baseia na criação de operações simuladas entre suas empresas, utilizando notas

fiscais inidôneas para inflar artificialmente os créditos de ICMS. Essas operações permitiriam ao grupo reduzir a base de cálculo dos tributos federais e estaduais, como IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS, o que gerou um impacto significativo nas finanças públicas. A resistência das empresas do grupo em cooperar com a fiscalização, aliada à emissão de documentos fiscais sem respaldo em operações reais, configuraria um esquema de fraude fiscal sofisticado.

O grupo econômico (Grupo Melo Cordeiro) se apresentava em seu sítio eletrônico como composto pelas empresas Sainte Marie (contribuinte), Save Logistics e Cordeiro Cabos, contudo, o relatório fiscal anota que as demais empresas citadas dele faziam parte, que têm como sócios a GMC e a CMC, sempre sob a direção de Allan Aires Cordeiro de Melo e Danylo Salgado.

Quanto à atuação individual das principais companhias envolvidas, a Fisco relata as seguintes práticas:

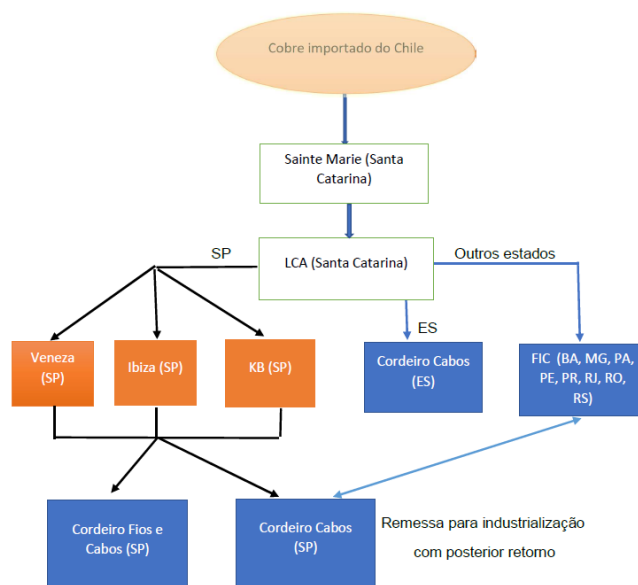
- **SAINTE MARIE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.:** Focada na importação de insumos, como o cobre, que é distribuído para as demais empresas do grupo.

- **LCA LAMINAÇÃO DE COBRE E ALUMÍNIO LTDA.:** Formalmente uma intermediária nas operações de compra e venda de cobre, mas, conforme informado pelo Fisco, não realizaria operações comerciais reais.

- **Cordeiro Cabos Elétricos S.A.:** Indústria que utiliza o cobre importado como principal insumo na fabricação de fios e cabos elétricos.

- **FIC Indústria e Comércio de Materiais Elétricos Ltda. (contribuinte):** Empresa de comercialização com atuação em diversos Estados, beneficiando-se de regimes tributários diferenciados.

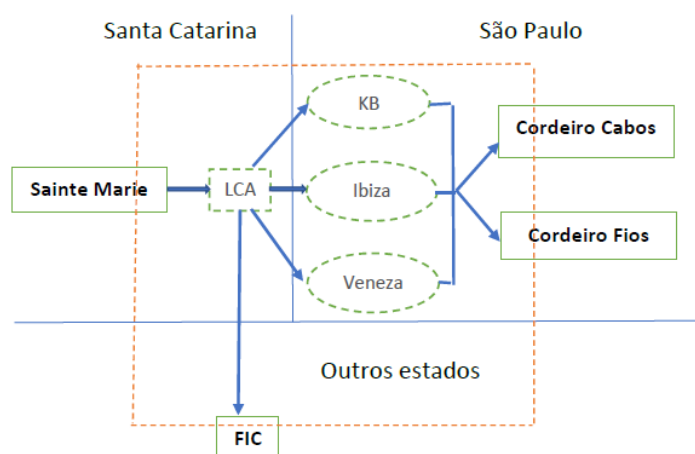
O fluxo das operações apresentava o seguinte organograma:



A auditoria fiscal aponta que a importadora (Sainte Marie Importação e Exportação Ltda.) desempenharia um papel central no esquema de fraude fiscal. A empresa seria responsável pela importação de cobre, que é posteriormente distribuído para as demais empresas do grupo. As investigações revelaram que as operações de venda de cobre realizadas pela Sainte Marie às empresas intermediárias do próprio grupo seriam simuladas, com a emissão de notas fiscais inidôneas para justificar créditos fiscais indevidos.

As notas fiscais emitidas pela recorrente para as outras empresas do grupo registravam operações de venda de cobre que, na prática, não teriam ocorrido. As mercadorias permaneciam sob o controle da própria Sainte Marie (importadora) e eram entregues diretamente às indústrias finais (Cordeiro Cabos e Cordeiro Fios), nesse cenário:

Vendas e compras do cobre intragrupo



Na prática, o Termo de Verificação Fiscal registra que *a forma como as notas fiscais intragrupo, delimitadas pelo tracejado alaranjado no gráfico, foram emitidas e os próprios “pagamentos”, que em alguns casos nem existiram, se assemelham a uma conta corrente do grupo, possibilitando a apuração totalmente distorcida dos tributos federais, especialmente os que foram objeto dessa fiscalização. Além disso, houve a utilização recorrente de notas fiscais inidôneas, já que as operações que envolveram LCA, KB, Ibiza e Veneza eram fictícias, uma vez que as reais destinatárias das mercadorias importadas pela Saint Marie e que “passaram” por estas empresas eram as indústrias Cordeiro Cabos e Cordeiro Fios (MFC).*

A administração tributária aponta, ainda, que a contribuinte demonstrou resistência em colaborar com a fiscalização. Reiteradamente, a empresa teria se recusado a fornecer os documentos solicitados, alegando falta de motivação dos atos administrativos. Essa postura dificultou a completa apuração dos fatos e reforçou a suspeita de que as operações registradas pela empresa não eram legítimas.

Quanto às demais empresas envolvidas, a relato fiscal aponta a existência das seguintes irregularidades:

- LCA Laminação de Cobre e Alumínio Ltda.: teria sido utilizada como intermediária nas operações de compra e venda de cobre dentro do grupo. As investigações indicam que a empresa não realizava operações comerciais reais, sendo usada apenas como uma fachada para inflar os créditos fiscais do grupo, pois registrava operações de compra e venda de cobre que eram meramente formais, com emissões de notas que não eram espelhadas nos pagamentos que fazia. A inexistência de movimentação física de mercadorias ou registros financeiros que correspondessem às operações denunciou a simulação. As notas fiscais emitidas pela LCA permitiam a criação de créditos de ICMS, os quais eram indevidamente utilizados, além de persistir o aproveitamento indevido de créditos de tributos federais.

O TVF desconsiderou as operações intermediadas na cadeia produtiva realizadas pelas empresas KB Comércio de Produtos de Extração Mineral EIRELI, IBIZA Comércio de Produtos de Extração Mineral Ltda. e VENEZA Comércio de Produtos de Extração Mineral Ltda., sob a alegação de simulação, com o intuito de reduzir a carga tributária. Aponta elementos que, em tese, configurariam a artificialidade das operações realizadas com as empresas mencionadas. A questão central reside na caracterização da simulação, a partir da análise da capacidade operacional e financeira dessas empresas, bem como a verificação da economicidade das operações.

Quanto à KB Comércio de Produtos de Extração Mineral EIRELI, a fiscalização identificou que a empresa atuava como intermediária nas operações de compra de cobre da Sainte Marie, também pertencente ao grupo. A KB também adquiria o cobre artificialmente e o revendia para outras empresas do grupo, como a Cordeiro Cabos.

O Fisco defende a tese de simulação nessas operações, com base nos seguintes fundamentos: (a) falta de capacidade operacional, pois a empresa não possuía estrutura física, empregados ou capacidade financeira compatível com o volume de operações realizadas, (b) formação de preços sem justificativa econômica, pois eram praticados sem respaldo em custos, despesas ou margem de lucro compatíveis com o mercado, (c) finalidade de reduzir a carga tributária, pois se tratava de empresa interposta com o objetivo simular a ocorrência de uma etapa adicional de circulação de mercadorias, inflando artificialmente o crédito presumido de ICMS em Santa Catarina e obtendo créditos indevidos de PIS e COFINS.

Quanto às companhias IBIZA Comércio de Produtos de Extração Mineral Ltda. e VENEZA Comércio de Produtos de Extração Mineral Ltda., as mesmas atuava de forma similar, servindo igualmente como intermediária nas operações com cobre, com o mesmo modo de operação artificial.

A empresa FIC Indústria e Comércio de Materiais Elétricos Ltda. (recorrente) tinha a particularidade de emitir notas para outros Estados, quanto as demais operavam exclusivamente com São Paulo. O TVF indica que se tratava de outra empresa do grupo utilizada para simular operações comerciais. Teria se beneficiado do regime tributário diferenciado de Santa Catarina

para justificar a não tributação de receitas financeiras derivadas de descontos obtidos na compra de mercadorias.

A auditoria fiscal relatava que *os créditos utilizados pela empresa para apuração do PIS/Cofins são majorados irregularmente, assim como na KB, Ibiza e Veneza, pois se utilizam dos valores brutos abatidos somente dos descontos incondicionais. Equivalendo a uma base de cálculo de créditos de PIS/Cofins aumentada em R\$ 59.464.032,29. Da forma idêntica, cabem os mesmos comentários feitos na KB, Veneza e Ibiza, pois os tributos recuperáveis são inflados artificialmente e repercutem na apuração do IRPJ e da CSLL.*

DO FLUXO FINANCEIRO ENTRE AS EMPRESAS

Para comprovar a alegada simulação, o Fisco descreve o fluxo financeiro entre as empresas, especialmente a movimentação entre as empresas KB, Ibiza, Veneza, LCA e Sainte Marie, entendendo que ela comprova a simulação, a saber:

a) Trânsito rápido e artificial de recursos: A velocidade com que os recursos financeiros são transferidos entre as empresas, muitas vezes no mesmo dia, levanta suspeitas sobre a efetiva realização de operações comerciais. A entrada de valores expressivos nas contas da KB, vindos da Cordeiro Cabos e Cordeiro Fios, seguidas de repasses imediatos para a LCA e, posteriormente, para a Sainte Marie, indicam um movimento meramente financeiro, sem lastro em transações reais de compra e venda de mercadorias.

b) Utilização de recursos para pagamentos diversos: A utilização de parte dos recursos transferidos para a LCA para pagamentos de despesas básicas, como tarifas bancárias, reclamatórias trabalhistas e energia elétrica, reforça a suspeita de que as operações não se referiam à compra de mercadorias.

c) Padrão repetitivo de movimentação: O fato de o mesmo padrão de transferências se repetir com as empresas Ibiza e Veneza, que também recebiam recursos da Cordeiro Cabos e Cordeiro Fios e os repassavam para a LCA e Sainte Marie, sugere um *modus operandi* para simular operações e camuflar a real natureza das transações.

d) Propósito da cadeia de transferências: A cadeia de transferências, que culmina com a entrada de recursos na Sainte Marie, aparenta ter como objetivo simular a compra de mercadorias e justificar a saída de recursos das empresas do grupo.

A multa de ofício foi qualificada, ante o dolo apurado do qual resultou a prática de fraude, simulação e conluio. A administração tributária evidenciou que práticas adotadas seriam intencionais, com o propósito deliberado de burlar a legislação tributária. Além disso, foi estabelecida a responsabilidade solidária dos mandatários, prepostos e empregados que teriam participado do alegado esquema, com base no interesse comum demonstrado nas operações fraudulentas.

Foram lançados o IRPJ e CSLL mediante arbitramento do lucro. O Fisco entendeu que o uso de notas fiscais inidôneas e a criação de créditos fiscais fictícios resultaram em uma

apuração artificialmente reduzida desses tributos, tendo-se ocultado os montantes realmente resultantes das operações.

Também foi imposta multa regulamentar pela emissão de notas fiscais que não correspondiam à efetiva saída de mercadorias, como punição pela utilização de documentos fiscais falsos para obtenção de vantagens indevidas no crédito de ICMS e na apuração dos tributos federais.

Foram atribuídas responsabilidades tributárias solidárias em face de (a) Saint Marie Importação e Exportação Ltda., (b) Allan Aires de Melo Cordeiro (administrador da Saint Marie) e (c) Danylo Salgado (administrador da FIC), todos com fundamento no art. 124, I, do CTN, ante a alegada existência de interesse comum para a prática dos atos indicados. No caso das pessoas físicas, também houve atribuição de responsabilidade solidária com fundamento concomitante no art. 135, III, do CTN, pois atuavam como administradores das empresas.

Após regular impugnações, a DRJ manteve os lançamentos, em decisão de fls. 1401/1585, assim ementada:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

NULIDADE. INEXISTÊNCIA. AUTOS DE INFRAÇÃO. LANÇAMENTOS DE OFÍCIO. MOTIVAÇÃO. ENQUADRAMENTO LEGAL.

Diante de lançamentos de ofício efetuados conforme revisão de ofício (art. 149 do CTN), atividade administrativo vinculada e obrigatória da autoridade fiscal (art. 142 do CTN), devidamente formalizados nos termos do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), com robusta e detalhada descrição dos fatos, motivação, fundamentação e enquadramento legal, não há que se falar em nulidade.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2017, 2018, 2019
MULTA REGULAMENTAR. VALOR DA NOTA FISCAL. PRODUTO SEM SAÍDA EFETIVA.

Incorrerão em multa correspondente ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe for atribuído na nota fiscal, prevista na Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, inciso II, com redação dada pelo Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 1º, alteração 2ª, aqueles que emitirem nota fiscal que não corresponda à saída efetiva, de produto nela descrito, do estabelecimento emitente, e os que, em proveito próprio ou alheio, utilizarem, receberem ou registrarem essa nota para qualquer efeito, haja ou não destaque do imposto e ainda que a nota se refira a produto isento.

LEGALIDADE. APRECIÇÃO INTEGRADA. PLUS NA CONDUTA. DOLO. SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA.

1 - Presente o dolo em operações de reorganização societária, vez que restou demonstrada a utilização de empresas interpostas visando especificamente conferir aparência real a transações negociais fictícias, a emissão de notas fiscais fraudulentas com valores artificiais, e a participação conjunta de pessoas jurídicas

intragrupo atuando em conluio com a intenção deliberada de sonegar e fraudar o Fisco.

2 – Restou configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa, elemento comum nas hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, e a incidência nos art. 149, inciso VII do CTN e art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, razão pela qual cabe a qualificação da multa de ofício.

REDUÇÃO DA MULTA QUALIFICADA. COMINAÇÃO DE PENALIDADE MENOS SEVERA. APLICAÇÃO DE LEI A FATO PRETÉRITO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO.

Cabe ser reduzido, de ofício, o percentual da multa qualificada de 150% para 100%, nos termos do inc. VI do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023, c/c a alínea “c”, inc. II do art. 106 do CTN, em razão da aplicação de lei a ato ou fato pretérito, não definitivamente julgado, no qual foi cominada penalidade menos severa (percentual de 100%) do que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática (percentual de 150%).

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. SÚMULA.

I – Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. Súmula CARF nº 72.

II – Para o IRPJ e CSLL, a contribuinte fez a opção pelo lucro real anual. O fato gerador mais antigo, e favorável ao sujeito passivo é de 31/12/2017 (ano-calendário de 2017). Assim, o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado a partir do ano de 2018, e o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado é 01/01/2019. Aplicando-se cinco anos, o prazo decadencial estaria consumado em 31/12/2023. Considerando que a ciência dos lançamentos de ofício de IRPJ e CSLL ocorreu em 15/12/2022 e 16/12/2023, deve-se afastar arguição de decadência.

III – Para o PIS e a Cofins, os fatos geradores são mensais. O fato gerador mais antigo, e favorável ao sujeito passivo é de 31/01/2017 (ano-calendário de 2017). Assim, o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado a ainda no decorrer do ano de 2017, e o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado é 01/01/2018. Aplicando-se cinco anos, o prazo decadencial estaria consumado em 31/12/2022. Considerando que a ciência dos lançamentos de ofício de IRPJ e CSLL ocorreu em 15/12/2022 e 16/12/2023, deve-se afastar arguição de decadência.

DECADÊNCIA. MULTA REGULAMENTAR. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. SÚMULA.

Lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN. Súmula CARF nº 174.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. ART. 124, INC. I DO CTN. INTERESSE COMUM.

São solidariamente obrigados os sujeitos que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Pessoas atuando de maneira concorrente, valendo-se de atos coordenados com repercussão tributária, são atraídas para o polo passivo da obrigação tributária, vez que se caracteriza o interesse tanto econômico quanto jurídico, implicando na solidariedade prevista no art. 124, inciso I do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. PODERES DE GESTÃO/ADMINISTRAÇÃO.

I - O art. 135 do CTN, ao dispor no caput, sobre os atos praticados, diz respeito aos atos de gestão para o adequado funcionamento da sociedade, exercidos por aquele que tem poderes de administração sobre a pessoa jurídica. A plena subsunção à norma que trata da sujeição passiva indireta demanda constatar se as obrigações tributárias, cujo surgimento ensejaram o lançamento de ofício e originaram o crédito tributário, foram resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Fala-se em conduta, acepção objetiva (de fazer), não basta apenas o atendimento de ordem subjetiva (quem ocupa o cargo). Ou seja, não recai sobre todos aqueles que ocupam os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas apenas sobre aqueles que incorreram em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

II - A infração à lei decorre de ocorrência de fato jurídico com consequência em diferentes ramos do direito (civil, empresarial, penal) que tem repercussão, também, na hipótese de incidência tributária. Entende-se excesso de poderes ou infração de contrato social ou estatutos como uso abusivo do poder conferido ao sócio/administrador em se utilizar da pessoa jurídica de maneira desvirtuada, aproveitando-se indevidamente da ficção jurídica da empresa.

III - O fundamento da responsabilização tributária do art. 135 do CTN repousa sobre quem pratica atos de gerência, podendo o sujeito passivo indireto ser tanto de um “sócio-gerente”, quanto um administrador/diretor contratado. Não basta a pessoa integrar o quadro societário, deve restar demonstrado que possui poderes de gestão. A responsabilização pode ainda recair sobre uma pessoa que, apesar de não ocupar formalmente os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, atue como o sócio de fato da empresa, agindo com todos os poderes de um “sócio-gerente”, efetivamente praticando atos de gestão na empresa, devendo os autos estar instruídos com provas demonstrando a efetiva atuação.

IV – Comprovada a participação direta de agentes com poderes de gestão em construção artificial envolvendo empresas vinculadas, cabe a responsabilidade tributária prevista no art. 135, inc. III do CTN, vez que são atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2017, 2018, 2019 ARBITRAMENTO. HIPÓTESES. MOTIVOS AUTÔNOMOS.

Cabe o arbitramento do lucro, por dois motivos autônomos, dentre os previstos no art. 47, da Lei nº 8.981, de 1995, quais sejam, (1) a escrituração a que estava obrigado o contribuinte revelou evidentes indícios de fraude, além de conter vícios, erros ou deficiências que a tornaram imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; (2) o contribuinte deixou de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A contribuinte e os responsáveis tributários manejaram Recursos Voluntários, em que suscitam e controvertem os seguintes pontos:

RECURSO VOLUNTÁRIO DA RECORRENTE (FLS. 1440/1517)

A Recorrente refuta a tese de simulação e apresenta, em síntese, os seguintes fundamentos de defesa:

- a) Nulidade do acórdão por falta de motivação e fundamentação, sob a alegação de que não houve apreciação de todos os pontos da impugnação o que cerceou seu direito de defesa.
- a) Legitimidade das Operações Intragrupo, aduzindo que as operações foram realizadas com efetiva circulação de mercadorias, preços condizentes com o mercado e devida escrituração contábil e fiscal. A estrutura visava a otimização dos custos de ICMS em um cenário de guerra fiscal e incerteza jurídica, não havendo intenção de fraudar o Fisco, especialmente o federal. Assim, defende que a estrutura organizacional era legítima, com empresas desempenhando atividades distintas e reais, para fins de otimização de custos.
- b) A contribuinte reconhece a existência de todas as empresas como parte do grupo, tratando-se de planejamento tributário realizado lícitamente no âmbito do recolhimento do ICMS, sem repercussão nos tributos federais. Nesse sentido, aduz que as funções das empresas seriam:
 - **Sainte Marie Importação e Exportação Ltda. (“SAINTE MARIE”):** responsável pela importação e revenda do cobre importado.
 - **LCA Laminação de Cobre e Alumínio Ltda. (“LCA”):** adquirente do cobre importado pela SAINTE MARIE, dedicada à execução de parte da atividade industrial desenvolvida pelo grupo.
 - **KB Comércio de Produtos de Extração Mineral EIRELI7 (“KB”):** adquirente e revendedora de parte dos produtos comercializados por LCA.
 - **Veneza Comércio de Produtos de Extração Mineral Ltda. (“VENEZA”):** adquirente e revendedora de parte dos produtos comercializados por LCA.

- *Ibiza Comércio de Produtos de Extração Mineral Ltda. (“IBIZA”): adquirente e revendedora de parte dos produtos comercializados por LCA.*
 - **Cordeiro Cabos Elétricos S.A. (“CORDEIRO CABOS”):** *adquirente das mercadorias revendidas por KB, VENEZA e IBIZA, dedicada à fabricação de determinados subprodutos de cobre, com atuação no território paulista.*
 - **MFC Indústria e Comércio Ltda.,** *incorporadora da Cordeiro Fios e Cabos Elétricos Ltda. (“CORDEIRO FIO e CABOS” ou “MFC”, atual denominação da SMD Indústria, Comércio e Distribuição de Produtos e Insumos Ltda.): adquirente das mercadorias revendidas por KB, VENEZA e IBIZA, dedicada à fabricação de determinados subprodutos de cobre, com atuação no território paulista.*
 - **FIC Indústria e Comércio de Materiais Elétricos Ltda. (FIC):** *adquirente das mercadorias produzidas por LCA, dedicada à fabricação de determinados subprodutos de cobre, com atuação em diferentes unidades da federação, à exceção do Estado de São Paulo.*
- c) Inexistência de Prejuízo ao Erário Federal, sob o color de que a estrutura organizacional adotada resultou em um recolhimento de tributos federais (PIS/COFINS e IRPJ/CSLL) superior ao que seria devido caso as operações tivessem sido realizadas diretamente com as empresas industriais do grupo. Assim, ressalta que a estrutura questionada, ao contrário de causar prejuízo, gerou maior recolhimento de tributos federais.
- d) Ilegitimidade do Arbitramento do Lucro: a Recorrente contesta o arbitramento do lucro realizado pela Fiscalização, alegando que (i) a escrituração contábil não era imprestável, havendo elementos suficientes para a determinação do lucro real, (ii) a Fiscalização não observou o procedimento previsto no art. 148 do CTN, que exige a prévia intimação do sujeito passivo para eventual arbitramento e (c) a fiscalização tinha acesso à escrituração digital da Recorrente por meio do SPED, o que torna descabida a alegação de falta de apresentação de documentos. Aduz, ainda, que a escrituração contábil era adequada para determinar o lucro real, não havendo necessidade de arbitramento, de forma que a Fiscalização deveria ter realizado os ajustes necessários para corrigir as supostas distorções na apuração dos tributos federais, utilizando a escrituração digital disponível, e lançar de ofício as diferenças encontradas.
- e) Inaplicabilidade da Multa Isolada (art. 83, II, da Lei 4.502/1964): defende que a multa isolada é incabível, pois não se verificou o pressuposto legal para a sua aplicação, qual seja, a emissão de notas fiscais que não correspondam à saída efetiva de produtos. Aduz que a administração tributária não questionou a efetiva circulação das mercadorias, mas sim os valores informados nas notas

fiscais, bem como que a circulação dos produtos foi comprovada por documentos fiscais e de transporte. Além disso, a multa teria sido aplicada em duplicidade, tanto em face da Recorrente (emissora das notas) quanto das empresas destinatárias. Defende, ainda, a decadência parcial do direito de constituir a multa em relação a fatos anteriores a 15/12/2017. A aplicação da multa, em conjunto com a multa de ofício qualificada, configura bis in idem e confisco.

- f) Contesta a aplicação da multa qualificada (150%), pois não houve dolo, fraude ou conluio para fins de sonegação de tributos federais e, caso mantida, que seja reduzida ao patamar de 100%, ante a vigência da Lei 14.689/2023.
- g) Consunção e caráter confiscatório da exigência conjunta da multa isolada com a multa de ofício qualificada;
- h) Decadência Parcial do Crédito Tributário em relação aos fatos geradores ocorridos antes de dezembro de 2017, com base no art. 150, § 4º, do CTN, ante a ausência de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial de cinco anos para o lançamento do IRPJ e da CSLL deve ser contado a partir do fato gerador.

Os responsáveis solidários Saint Marie Importação e Exportação Ltda. (fls.1535/1557), Allan Aires de Melo Cordeiro (fls. 1583/1613) e Danylo Salgado (fls. 1623/1653) também apresentaram Recursos Voluntários, os quais apresentam fundamentos idênticos. Foram representados pelos mesmos patronos da Recorrente e suas irresignações apontam para os seguintes pontos:

- a) **Nulidade da sujeição passiva solidária por vício Material. Motivação deficiente. Ausência de indicação do suposto interesse comum.** Alegam a ausência de fundamentação fática e motivação deficiente do ato administrativo, porquanto não haveria demonstração de interesse comum com a pessoa jurídica atuada em relação aos créditos tributários decorrentes do arbitramento, concluindo que a peça fiscal não esclarece o motivo pelo qual o RECORRENTE seria responsável pela multa isolada de 100% do valor comercial da mercadoria.
- b) **Inexistência de responsabilidade solidária em vista da inexistência de interesse comum.** Controvertem a impossibilidade de aplicação do art. 124, I, do CTN, porquanto ausente o interesse com a contribuinte, não havendo elementos que indiquem terem emitidos as notas fiscais objeto da multa isolada.
- c) **Inaplicabilidade do art. 124, I, do CTN quando o fundamento da coobrigação tem origem em conduta alegadamente ilícita.** Aduzem ser indevida a atribuição de responsabilidade solidária por interesse comum quando a acusação

pressupõe a prática de ato ilícito, defendendo que, nesses casos, os dispositivos aplicáveis seriam o art. 134 e 135 do CTN.

- d) **Erro de enquadramento legal. Impossibilidade de fundamentar no CTN a solidariedade relativa à multa isolada.** Argumentam que a regra do art. art. 124, I, do CTN se restringe à obrigação tributária principal e não alcançaria penalidade isolada regulada por lei especial e que, segundo o Fisco, teria natureza administrativa.

Os recorrentes Alan Aires de Melo Cordeiro e Danylo Salgado controvertem, adicionalmente aos demais pontos acima mencionados, a inaplicabilidade do art. 135, III, do CTN para sua condição de administradores. Aduz serem genéricas as assertivas indicadas no TVF quanto às suas pessoas, sem a demonstração de que tenha intervindo nos atos supostamente simulados de compra e venda de mercadorias. Nesse sentido, defende que deve ser identificada a prática dolosa de ato ilícito pelo responsável, que entende não ter sido realizado.

Por fim, a contribuinte apresentou em 02/09/2024 derradeira petição de fls. 1687/1701), com memoriais finais que resumem os fundamentos recursais, acompanhado de laudo pericial contábil (fls. 1705/1729) que apresenta elementos adicionais tendentes a evidenciar a regularidade de suas operações.

Em 08.10.2024, por meio da Resolução nº 1102-000.327, o processo foi baixado em diligência, para que fosse apartado deste processo a exigência da multa regulamentar de IPI, a qual, adequadamente transferida e instruída com todos os elementos em processo diverso, encaminhado à 3ª Seção de Julgamento, dada a competência declinada pelo colegiado.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Roney Sandro Freire Corrêa**, Relator

A tabela abaixo ilustra as datas de ciência dos acórdãos de primeira instância e da apresentação dos recursos voluntários:

Sujeito passivo	Ciência Acórdão	Apresentação RV
Cordeiro Cabos Elétricos S.A. (sucessora por incorporação de FIC Ind. e Com. de Materiais Elétricos Ltda)	14/11/2023 (fls. 1434)	07/12/2023 (fls. 1439)
Sainte Marie Importação e Exportação Ltda.	13/11/2023 (fls. 1432)	11/12/2023 (fls. 1534)
Alan Aires de Melo Cordeiro	21/11/2023 (fls. 1437)	20/12/2023 (fls. 1582)
Danylo Salgado	21/11/2023 (fls. 1436)	20/12/2023 (fls. 1622)

Os Recursos Voluntários são tempestivos e preenchem os requisitos de admissibilidade para serem conhecidos.

DAS NULIDADES

NULIDADE DO ACÓRDÃO. FALTA DE MOTIVAÇÃO/FUNDAMENTAÇÃO. NÃO HOUE A APRECIÇÃO DE PARTE DOS FUNDAMENTOS AUTÔNOMOS CAPAZES DE CANCELAR A EXIGÊNCIA FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

A recorrente suscita cerceamento de direito de defesa, sob a alegação de que a decisão recorrida *“deixou de fundamentar suas conclusões em relação aos seguintes itens da impugnação: (i) regularidade das operações realizadas pelo Grupo, em especial, da LCA, (ii) inexistência de prejuízo ao erário federal, (iii) inobservância do art. 148 do CTN e (iv) impossibilidade de exigência da mesma penalidade em duplicidade”*.

Vê-se da decisão da DRJ uma larga análise de todas as operações tidas como irregulares, controvertendo os fatos trazidos no TVF e fundamentando suas razões de decidir de forma clara. Algumas passagens do acórdão bem demonstram o entendimento daquele colegiado, que não foi omisso no enfrentamento dos temas trazidos na impugnação, a saber:

O Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 128/203) descreve, com objetividade e profundidade, todos os aspectos fáticos e as correspondentes consequências jurídicas qualificadas pela legislação tributária. Consta relato extenso sobre a estrutura do grupo econômico, denominado MELO CORDEIRO, no qual foram relacionados com detalhes as empresas ligadas, dentre as quais a SAINTE MARIE, e os sócios administradores ALLAN AIRES DE MELO CORDEIRO e DANYLO SALGADO.

O relatório fiscal contextualiza com perfeição a estrutura societária do grupo econômico, e os motivos pelos quais foram criadas novas empresas, com durações de curtos intervalos de tempo (KB, VENEZA e IBIZA), no qual se estruturou um fluxo econômico dos produtos industrializados e comercializados (desde a importação do cobre até a comercialização) que pudesse permitir a ocultação dos fatos geradores de ICMS junto ao Estado de São Paulo, com emissão de notas fiscais com valores fictícios, no qual repercutiram tanto na apuração de tributos estaduais quanto federais.

Restaram comprovadas exhaustivamente a emissão de notas fiscais com valores de descontos (condicionais e incondicionais) completamente fora de realidade do mercado, que chegaram a percentuais próximos a 80% (oitenta por cento) e de uma relação comercial independente, contrariando o princípio do arm's length. Foi demonstrada a ilicitude das transações comerciais efetuadas entre as empresas do grupo econômico, com emissão de notas fiscais artificiais visando lastrear a movimentação das mercadorias entre as empresas do grupo, em condutas simuladas e fraudulentas.

Foi descrito com precisão o fluxo financeiro do grupo econômico, no qual restou demonstrado que as empresas KB, IBIZA e VENEZA eram empresas meramente de passagem, desprovidas de patrimônio financeiro suficiente para realização de seu objeto social, sendo financiadas pelas empresas operacionais do grupo, recebendo adiantamentos da CORDEIRO CABOS e CORDEIRO FIOS para quitação de despesas elementares e básicas para o devido funcionamento, além de que os pagamentos davam-se em operações de conta corrente intragrupo, revelando confusão patrimonial e visando dar a aparência de transações de mercadorias que nunca de fato ocorreram.

A autoridade autuante demonstrou a participação ativa da empresa SAINTE MARIE e dos sócios ALLAN AIRES DE MELO CORDEIRO e DANYLO SALGADO, dos quais não podem se esquivar da responsabilidade da construção de uma estrutura societária concebida especificamente para omitir a tributação dos impostos e contribuições sociais. O fluxo real, no qual se importada o insumo do Chile junto à SAINTE MARIE, para transferência às empresas CORDEIRO CABOS e CORDEIRO FIOS em São Paulo, e FIC para outros Estados da Federação, foi escamoteado, com a interposição de empresas de passagem, como a KB, IBIZA e VENEZA, com emissão de notas fiscais com valores fictícios visando aparentar legalidade à movimentação das mercadorias. A operação do esquema simulado e fraudulento demandava a participação ativa da empresa SAINTE MARIE e dos sócios administradores do grupo ALLAN AIRES DE MELO CORDEIRO e DANYLO SALGADO, tanto pela emissão de documentos fiscais irregulares quanto pelo fluxo de pagamentos conta corrente intragrupo.

Restou devidamente demonstrada a conduta da SAINTE MARIE, de ALLAN AIRES DE MELO CORDEIRO e de DANYLO SALGADO, e a consequência jurídica cabível, a imputação de responsabilização tributária. Foi devidamente motivado o interesse comum da SAINTE MARIE (art. 124, inc. I do CTN), assim como a atuação dolosa com excesso de poderes e interesse comum de ALLAN AIRES DE MELO CORDEIRO e de DANYLO SALGADO (inc. I do art. 124 c/c inc. III do art. 135 do CTN).

...

ARBITRAMENTO DO LUCRO

...

Apurou a autoridade autuante que a concessão dos descontos inflados e superficiais dava-se apenas nas operações intragrupo. Quando a comercialização ocorria para empresas fora do grupo MELO CORDEIRO, no caso, a ICE INDÚSTRIA DE CABOS ESPECIAIS LTDA, não houve lançamento de descontos condicionais ou incondicionais. De fato, descontos da ordem de 80% do valor bruto da mercadoria comercializada evidenciam uma operação distorcida e desconectada da realidade de negociação entre empresas independentes.

O procedimento de concessão de descontos artificiais na emissão das notas fiscais deu-se em toda cadeia do fluxo societário, envolvendo as empresas interpostas e

as empresas operacionais do grupo econômico. As operações de “venda” da mercadoria da LCA para as empresas KB, IBIZA e VENEZA seguiram o mesmo padrão.

...

A análise do fluxo financeiro das empresas do grupo econômico demonstrou uma efetiva confusão patrimonial, no qual as empresas operacionais, CORDEIRO FIOS e CORDEIRO CABOS financiavam as despesas básicas das empresas interpostas KB, IBIZA e VENEZA, sendo a LCA mera repassadora dos recursos, que eram encaminhados imediatamente após o recebimento para a SAINTE MARIE.

A KB não detinha condições de custear pagamentos de salários, de fornecedores, e tampouco do próprio aluguel. Para quitar obrigações básicas, recebia os valores como adiantamento das empresas CORDEIRO CABOS e CORDEIRO FIOS, que correspondiam precisamente aos gastos incorridos pela empresa. Os valores mais expressivos que ingressavam a título de adiantamento (também originados das empresas CORDEIRO CABOS e CORDEIRO FIOS) eram repassados no mesmo dia para a LCA, que imediatamente encaminhava os recursos financeiros para a SAINTE MARIE.

Na LCA, dos valores recebidos da KB, IBIZA e VENEZA, parte era utilizado para quitar despesas básicas (por ex., tarifas bancárias, reclamatórias trabalhistas, energia elétrica, aplicações e ressarcimento de despesas), e a maior parte era encaminhada para a SAINTE MARIE.

A circulação dos recursos financeiros entre as empresas era uma conta corrente, em uma tentativa de conferir um lastro às transações comerciais fictícias com valores inflados de notas fiscais e concessões de descontos substanciais artificiais.

E, não obstante a circulação de mercadorias com valores significativos, a apuração dos tributos federais das empresas do grupo econômico demonstrou resultados inexpressivos:

...

Como se pode observar, não encontram sustentação fática, tampouco jurídica, as alegações de que as operações do grupo econômico teriam sido regulares (tópico 3 da impugnação) e que a estrutura societária não teria causado prejuízo ao erário federal (tópico 4 da impugnação). Os argumentos trazidos pela peça de defesa partem da premissa de que a autoridade atuante teria considerado as empresas interpostas fictícias. Contudo, o que se demonstrou foi a artificialidade os documentos fiscais emitidos para lastrear as operações comerciais intragrupo, com valores brutos superfaturados e concessão de descontos expressivos, chegando a 80% do valor bruto. As empresas existiram, sendo que as interpostas KB, IBIZA e VENEZA foram liquidadas, com existência efêmera, funcionamento obedecendo a um revezamento no decorrer dos anos calendário fiscalizados. Da mesma maneira, as filiais da FIC foram liquidadas. Em nenhum momento a autoridade fiscal contestou que a movimentação de mercadorias intragrupo teria

ocorrido, o que restou demonstrado foi a utilização das empresas interpostas para produzir notas fiscais fictícias com a intenção deliberada de ocultar os valores efetivos das transações.

Em nenhum momento, a impugnação manifestou-se sobre os descontos artificiais concedidos, até porque não há argumento, trata-se de uma fraude com fratura exposta. Vale-se dos valores emitidos nas notas fiscais de maneira fraudulenta para dizer que não teria havido prejuízo ao Fisco Federal, ou seja, ampara-se nos documentos emitidos com valores fictícios para fazer sua defesa, completamente desprovida de sustentação.

Ainda, a empresa FIC foi intimada na ação fiscal para esclarecer as disparidades registradas nas notas fiscais e prestar esclarecimentos sobre as transações intragrupo. E, reiteradamente, apresentou respostas protelatórias, primeiro solicitando prorrogações de prazo, e depois não apresentou respostas. Na sequência, adotou o procedimento de encaminhar respostas de questionar a autoridade fiscal sob argumento de que não haveria devida motivação. Não por acaso, vez que não haveria qualquer justificativa plausível que pudesse amparar as operações intragrupo fictícias e os documentos fiscais artificiais.

Diante das situações de irregularidade envolvendo a FIC e demais empresas do grupo econômico MELO CORDEIRO, no qual foram escrituradas notas fiscais refletindo eventos econômicos dissociados do mundo real, restou consumada a imprestabilidade da contabilidade. E mais, a FIC em deliberada intenção de ocultar os fatos omitiu a prestação de informações à Fiscalização na ação fiscal.

Nesse contexto, ao contrário do aduzido na impugnação da FIC (tópico 5), restaram concretizadas duas hipóteses, independentes e autônomas, para o arbitramento do lucro, conforme constatações da autoridade autuante:

...

Além desses pontos, o acórdão enfrenta todas as insurgências indicadas pela parte, não sendo necessário ao julgador apontá-los individualmente para que se considere motivada a decisão. O §1º do art. 489 do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015) não obriga o julgador a pormenorizar e esgotar, analítica e pormenorizadamente, todos os argumentos suscitados pela parte, porquanto se considera fundamentada a decisão se seus elementos de motivação forem capazes de infirmar, em tese, a conclusão adotada pelo julgador.

Assim, inexistente qualquer cerceamento ao direito de defesa da contribuinte, ao contrário, os elementos tratados do voto permitem à interessada conhecer as razões daquele colegiado e controverter sua possível insurgência.

Ressalte-se que a jurisprudência do CARF segue o mesmo entendimento do Superior Tribunal de Justiça – inclusive no período posterior à vigência do CPC/2015 –, no sentido de que o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, nos casos em que encontre motivação suficiente para proferir a decisão e infirmar a controvérsia da lide, a saber:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA.

1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não ocorre na hipótese em apreço.

2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

3. No caso, entendeu-se pela ocorrência de litispendência entre o presente mandamus e a ação ordinária n. 0027812-80.2013.4.01.3400, com base em jurisprudência desta Corte Superior acerca da possibilidade de litispendência entre Mandado de Segurança e Ação Ordinária, na ocasião em que as ações intentadas objetivam, ao final, o mesmo resultado, ainda que o polo passivo seja constituído de pessoas distintas.

4. Percebe-se, pois, que o embargante maneja os presentes aclaratórios em virtude, tão somente, de seu inconformismo com a decisão ora atacada, não se dividando, na hipótese, quaisquer dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil, a inquinar tal decisum.

5. Embargos de declaração rejeitados.

(STJ – Primeira Seção - EDMS - Embargos de Declaração no Mandado de Segurança - 21315 2014.02.57056-9, Diva Malerbi - Desembargadora convocada - TRF 3ª Região, DJE:15/06/2016) (grifou-se)

Observe-se precedentes do CARF neste sentido:

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA

Anos-calendário: 2002 e 2003

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DEFESA DO CONTRIBUINTE - APRECIAÇÃO

Conforme cediço no Superior Tribunal de Justiça - STJ, a autoridade julgadora não fica obrigada a se manifestar sobre todas as alegações do Recorrente, nem quanto a todos os fundamentos indicados por ele, ou a responder, um a um, seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão. (REsp 874793/CE, julgado em 28/11/2006). (Acórdão 101-96.917, de 18/09/2008, Relatora Sandra Maria Faroni)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

NULIDADE. ALEGAÇÃO DE ANÁLISE RASA DAS PROVAS NA INSTÂNCIA ANTERIOR. DESCABIMENTO.

O julgador, ao decidir, não está obrigado a examinar todos os fundamentos de fato ou de direito trazidos ao debate, podendo a estes conferir qualificação jurídica diversa da atribuída pelas partes, cumprindo-lhe entregar a prestação jurisdicional, considerando as teses discutidas no processo, enquanto necessárias ao julgamento da causa. (Acórdão Carf 9101-004.250, de 09/07/2019, Relatora Viviane Vidal Wagner)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

NULIDADE. AUSÊNCIA DE ANÁLISE DE TODAS AS ALEGAÇÕES. INOCORRÊNCIA.

Conforme jurisprudência sedimentada no Superior Tribunal de Justiça, já na vigência do CPC/2015, o julgador não está obrigado a responder todas as questões suscitadas pelas partes quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão; é dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida. (Acórdão Carf 1201-003.996, de 15/09/2020, Relator Efigênio de Freitas Júnior)

Inexiste nulidade que decorra de cerceamento de direito de defesa da parte, uma vez que a decisão recorrida motivou seus fundamentos de forma plena, inexistindo necessidade de retorno para prolatar nova decisão.

Assim, afasto a preliminar suscitada.

NULIDADE DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA POR VÍCIO MATERIAL

Os responsáveis tributários apontam em seus recursos a seguinte preliminar: **Nulidade da sujeição passiva solidária por vício material. Motivação deficiente. Ausência de indicação do suposto interesse comum.**

Os recorrentes alegam que a fundamentação fática e motivação do ato administrativo seria deficiente, uma vez que não teriam sido demonstradas as razões para demonstrar o interesse comum com a contribuinte, inclusive, no que pertine à aplicação da multa isolada.

Importa registrar que o TVF faz um longo arrazoado sobre os fundamentos que levaram a administração tributária a considerar a existência de um grupo econômico que atuaria realizando negócios simulados a fim de obter créditos tributários indevidos, tanto no que pertine ao ICMS (que não integra o lançamento, por se tratar de tributo estadual), quanto aos créditos de PIS e COFINS e inadequado cômputo do IRPJ e CSLL.

Essa questão há de ser analisada no mérito, como forma de verificar se há evidências para responsabilizar os terceiros envolvidos na formação do grupo econômico, assim como a existência de dolo que atraia a responsabilidade tributária pela existência de interesse comum entre os envolvidos.

Entendo que o Termo de Verificação Fiscal não foi lacônico na tentativa de correlacionar as atividades dos envolvidos. Além de largas passagens que objetivam evidenciar o interesse comum, as conclusões indicadas no próprio documento deixam claros os fundamentos fáticos e a motivação da administração tributária em vincular os terceiros apontados, como se vê do excerto abaixo transcrito:

7. Das conclusões

7.1. Os fatos anteriormente relatados demonstram de forma flagrante que a movimentação simulada do cobre importado pela Sainte Marie entre a LCA, KB, Veneza e Ibiza – todas do Grupo Melo Cordeiro – teve como objetivo principal a redução do ICMS a pagar nas duas empresas do grupo que as utilizaram como insumos na produção dos seus fios e cabos elétricos (Cordeiro Cabos e Cordeiro

Fios (MFC)). Tal fato, isoladamente, caso reportassem operações de compra e venda reais não se constituiriam em uma irregularidade.

7.2. É forçoso concluir que somente a passagem do cobre importado pelas empresas criadas dentro do Grupo Melo Cordeiro não são, por si só, indicativos de irregularidades. Porém, a existência de uma série de fatos – analisados em conjunto – demonstra que foram arquitetadas operações de compra e venda simuladas, de forma a fraudar os Fiscos Estadual e Federal.

7.3. Através da emissão de notas fiscais intragrupo com valores brutos irreais e com expressivos descontos incondicionais e descontos fora das notas fiscais, mas na mesma data de sua emissão, foi possível deixar de apurar ou apurar minimamente um lucro tributável e, conseqüentemente o IRPJ e a CSLL, ao mesmo tempo não apurando contribuições devidas ao PIS e a Cofins, em razão da utilização indevida de ICMS majorado no vendedor, e da utilização indevida de créditos de PIS e Cofins no comprador das mercadorias, por conta da desconsideração dos descontos fora das notas fiscais emitidas. Isso ocorreu também nas vendas diretas da LCA para a FIC (também do Grupo Melo Cordeiro), cuja matriz estava localizada em São Paulo, mas que recebeu o cobre importado pela Sainte Marie, via LCA, nas diversas filiais fora do estado de São Paulo.

7.4. As notas fiscais com valores brutos e descontos fictícios permitiram que o resultado societário não fosse apurado corretamente, pois os tributos recuperáveis (ICMS, PIS e Cofins), parcelas dedutíveis na apuração do resultado, são proporcionalmente muito maiores quando comparados ao efetivo valor líquido (valor real da mercadoria). Ressaltese que a contabilização dessas notas fiscais em cada uma das empresas envolvidas na fraude se deu de modo incorreto para que não houvesse apuração de tributos a pagar em decorrência dos registros de operações de compra e venda simuladas.

7.5. Exemplificando apenas com uma das notas fiscais de venda simulada da Sainte Marie para a LCA, a de nº 33.505, teríamos somente em uma delas um valor superior em 206,87% na apuração de seu resultado societário, comparando-o com as notas fiscais emitidas com seus valores reais:

	NF 33.505	NF com os valores reais
Valor bruto	R\$ 3.141.457,25	R\$ 628.291,21
Descontos incondicionais	R\$ 2.167.605,50	0,00
Descontos concedidos na mesma data de emissão das notas fiscais, extraída da ECD	R\$ 345.560,54	0,00
Valor líquido dos descontos	R\$ 628.291,21	R\$ 628.291,21
ICMS a recuperar SC (12% do valor bruto das mercadorias)	R\$ 376.974,87	R\$ 75.394,95
PIS e Cofins a recuperar	R\$ 90.081,29	R\$ 58.116,94
Valores para a apuração do resultado societário	R\$ 161.235,05	R\$ 494.779,33

7.6. Saliente-se que, concomitantemente à emissão de notas fiscais irregulares, a forma como são feitos os pagamentos dessas notas fiscais intragrupo assemelha-

se a uma conta corrente ou a um encontro de contas do grupo. Os valores que transitam entre as empresas Cordeiro Cabos e Cordeiro Fios para as intermediárias KB, Ibiza, Veneza e LCA não guardam qualquer relação com os valores informados nas notas fiscais emitidas. Os supostos pagamentos entram e saem no mesmo dia das contas bancárias da KB, Ibiza, Veneza e LCA, finalmente chegando a Sainte Marie, que é quem as utiliza efetivamente no desembaraço das mercadorias importadas e na realização de seu objeto social. Evidencia-se que as empresas que perfazem efetivamente os pagamentos são as indústrias (Cordeiro Cabos e Cordeiro Fios), seguindo-se um fluxo financeiro contínuo até chegar a comercial importadora e exportadora Sainte Marie.

7.7. Também é uma comprovação da fraude a criação de empresas constituídas como se não pertencessem ao Grupo Melo Cordeiro (KB, Veneza e Ibiza; todas sediadas em São Paulo; e a LCA; em Santa Catarina). Isso permitiu que as irregularidades na apuração dos tributos ficassem aparentemente restritas a pessoas jurídicas formalmente desvinculadas do referido grupo, desprovidas de patrimônio financeiro, com capital social irrisório e incompatível com a movimentação de bilhões de reais em mercadorias no período de 2017 a 2019. Outra característica da fraude é o funcionamento dessas entidades por curtos lapsos de tempo. Como vimos no item 2, as empresas KB, Ibiza e Veneza foram constituídas tendo como administradora Jacyra Quaiate Cordeiro, mãe de Carlos Alberto Cordeiro, avó de Allan Aires de Melo Cordeiro e sogra de Danylo Salgado. Recorde-se que Carlos Alberto, Allan e Danylo são os administradores de fato do grupo.

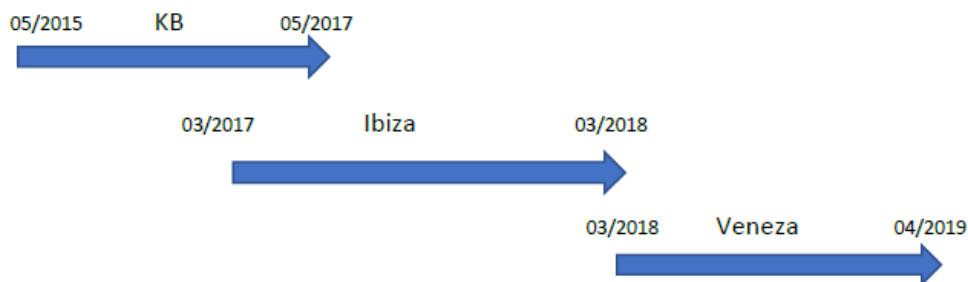


Figura 4 - Linha do tempo relativa ao período de atuação das empresas constituídas em São Paulo, antes da chegada do cobre às indústrias.

7.8. Desde 2014 o Grupo Melo Cordeiro estava ciente de que a utilização direta de créditos de ICMS das mercadorias vindas de Santa Catarina, com benefícios tributários, poderia acarretar a constituição e a cobrança de expressivas multas pela Fazenda Estadual de São Paulo. Toda estrutura, portanto, visou primordialmente à obtenção não só do crédito presumido de ICMS concedido por Santa Catarina, mas da possibilidade, irregular, de sua utilização em vendas para São Paulo, além de criar artificialmente um suposto crédito do imposto com uma majoração (12% para 18%), também fraudulenta, na aquisição dos produtos pela Cordeiro Cabos e Cordeiro Fios, com a passagem simulada das mercadorias por empresas-veículo efêmeras (KB, Ibiza e Veneza), que serviram para dar uma

aparência de legalidade às operações fictícias intragrupo. A criação dessa estrutura também teve por finalidade afastar as irregularidades tributárias das empresas do grupo que operam de fato, que detêm o patrimônio financeiro ou que contribuem para sua formação (a importadora Sainte Marie e as indústrias Cordeiro Cabos Elétricos S/A e MFC, antiga SMD, incorporadora da Cordeiro Fios).

7.9. O conceito de pessoa jurídica pressupõe o concurso de uma ou mais pessoas que se reúnem para a consecução de um objeto social, sujeitando-a, a pessoa jurídica, a direitos e obrigações decorrentes de sua personalidade jurídica própria. Suas decisões econômicas são compatíveis com seus interesses e as atividades por ela desenvolvidas, não se confundindo com os membros e familiares que a compõem.

7.10. Tal não ocorre com as empresas constituídas em São Paulo (KB, Veneza e Ibiza) e que compõem o denominado “Grupo Melo Cordeiro”. Essas empresas, formalmente distintas da Cordeiro Cabos, Cordeiro Fios e Sainte Marie, demonstram não possuir patrimônio financeiro suficiente para realização de seu objeto social. Quando do início da fiscalização na Sainte Marie, as empresas KB e Ibiza já haviam encerrado suas atividades por distrato social, ou seja, por liquidação voluntária. A Veneza em auditoria fiscal da Receita Federal foi considerada como inexistente de fato, justamente por não conseguir sequer comprovar a integralização de seu capital social e de realizar exclusivamente emissão de documentos fiscais que continham operações fictícias e operações com terceiros, com intuito de acobertar seus reais beneficiários.

7.11. Conforme relatado no item 5 desse termo, os fatos demonstram que as empresas KB e Ibiza, suas antecessoras, atuaram de forma idêntica à da Veneza, constituindo-se em empresas inexistentes de fato, totalmente dependentes e existentes somente com o fluxo financeiro vindo das empresas industriais para realização de seu suposto objeto social. No Grupo Melo Cordeiro atuaram como meros emissores de notas fiscais fraudulentas, de forma a atrair para si, de forma proposital, grande parte das fraudes cometidas contra as Fazendas Estadual e Federal. Ou seja, KB, Ibiza e Veneza foram criadas somente para servir como empresas-veículo, utilizadas para simular operações de transferência de mercadorias intragrupo.

7.12. Não há como vislumbrar no procedimento adotado pelo Grupo Melo Cordeiro um planejamento tributário lícito, pois desde a saída da mercadoria importada da Sainte Marie, a passagem pela LCA e depois pela KB, Ibiza e Veneza, para finalmente chegar a Cordeiro Cabos e Cordeiros Fios, há simulação de compras e vendas intragrupo de modo a dar feição de realidade. Não bastassem as notas fiscais emitidas de forma totalmente absurda, com descontos que jamais seriam praticados em uma negociação comercial regular, os “pagamentos” caracterizam, na verdade, um fluxo financeiro contínuo entre a Cordeiros Cabos, Cordeiro Fios e a Sainte Marie. Muitas vezes para custear pagamentos básicos dessas empresas.

7.12. Ante todo o exposto, resta inequivocamente comprovado e demonstrado que as empresas LCA, KB, Ibiza e Veneza foram criadas somente para serem veículos de parte das emissões de notas fiscais fraudulentas, atrair para si o cometimento de infrações tributárias, ao mesmo tempo que retiram as operacionais (Sainte Marie, Cordeiro Fios, Cordeiro Cabos e FIC) do foco das fraudes perpetradas pelo Grupo Melo Cordeiro.

Além disso, o relato fiscal foi apontou todos os fundamentos jurídicos para justificar a aplicação dos artigos 124, I, e 135, III, do CTN, como transcrição do tema abaixo:

13. Das responsabilidades solidárias

Conforme definido no art. 121 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 - Código Tributário Nacional (CTN), o sujeito passivo da obrigação tributária é gênero comportando duas espécies a saber: contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador; e responsável, quando sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorrer de disposição expressa da lei.

O art. 142 do CTN atribui à autoridade administrativa a competência e a obrigação de, ao constituir o crédito tributário pelo lançamento, identificar o sujeito passivo da obrigação tributária, incluindo eventuais responsáveis que no curso do procedimento fiscal tenham sido identificados, em situações que assim a exijam.

A autonomia patrimonial da sociedade e de seus sócios está prevista na legislação civil e tributária, tratando-se de instrumento lícito de alocação e segregação de riscos, estimulando a constituição de empreendimentos e visando a geração de empregos, tributo, renda e inovação em benefício de todos. No entanto, não se trata de um princípio absoluto.

O Código Tributário Nacional dispõe em seu artigo 124 situações em que as pessoas são solidariamente obrigadas:

“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.” (grifos nossos)

O referido diploma legal determina em seu artigo 135 e inciso III:

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Por sua vez, o artigo 1.011 do Código Civil estipula que:

“Art. 1.011. O administrador da sociedade deverá ter, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios.” Observa-se que há responsabilidade do administrador quando se verificarem atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, pois, como sabemos, atos ou negócios alheios ao objeto social ou sem a diligência necessária podem ser gravosos a sociedade, onerando seu patrimônio social e podendo acarretar prejuízos aos demais sócios, bem como, aos terceiros, dos quais o Fisco certamente é um deles.

A Fazenda Nacional, por meio da sua Procuradoria-Geral, já se manifestou acerca do inciso III do art. 135 do CTN, conforme consta no Parecer/PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, in verbis:

“VII CONCLUSÃO 106. Em resumo, alinhamos aqui os fundamentos e as conclusões do presente Parecer:

a) A responsabilidade do dito “sócio-gerente”, de acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, decorre de sua condição de “gerente” (administrador), e não da sua condição de sócio;

b) A responsabilidade do administrador, por força do art.135 do CTN, na linha da jurisprudência do STJ, é subjetiva e decorre de prática de ato ilícito;

[...]

d) A responsabilidade dos administradores, de acordo com a jurisprudência do STJ, não pode ser entendida como exclusiva (responsabilidade substitutiva), porquanto se admite na Corte Superior que a ação de execução fiscal seja ajuizada, ao mesmo tempo, contra a pessoa jurídica e o administrador;

[...]

j) A jurisprudência do STJ aponta para a responsabilidade solidária, inclusive em precedentes desfavoráveis à Fazenda Nacional, em que se afirma que o “sócio-gerente” só pode ser responsabilizado solidariamente se detiver poderes de gerência e se tiver praticado ato ilícito no exercício dessa gerência, na forma do art.135, III, do CTN;

[...]

u) Sendo solidária a responsabilidade decorrente de ato ilícito praticado pelo administrador, este, uma vez atestada administrativamente sua responsabilidade, está sujeito a todos instrumentos de proteção do crédito tributário, como o arrolamento de bens e direitos, a inscrição no CADIN e a

medida cautelar fiscal, estando, sujeito, outrossim, à negativa de expedição de Certidão Negativa de Débito.

107. Por fim, ressaltamos que nossas conclusões se aplicam exclusivamente ao regramento ordinário do art.135, III, do CTN, não alcançando, portanto, regras especiais previstas na legislação que responsabilizam com mais rigor os sócios ou os administradores das pessoas jurídicas.” (grifos nossos)

Pelas razões relatadas no decorrer deste termo resta demonstrado que há simulação de compras e vendas intragrupo de modo a dar feição de realidade. Não bastassem as notas fiscais emitidas de forma totalmente absurda, com descontos que jamais seriam praticados em uma negociação comercial regular, os “pagamentos” mostram-se, na verdade, como um fluxo financeiro contínuo entre a Cordeiros Cabos, Cordeiro Fios (incorporada pela MFC), FIC e a Sainte Marie. Muitas vezes para custear pagamentos básicos dessas empresas. O modus operandi descrito neste termo revelou-se um mero ardil para burlar o FISCO, pois na realidade trata-se de um Grupo Econômico Irregular, atuando de forma conjunta e coordenada, criado intencionalmente, a princípio, para obter indevidamente benefícios fiscais do ICMS, mas que culminou na apuração totalmente distorcida dos tributos federais.

Como dito anteriormente, o Grupo Melo Cordeiro e seus administradores estão cientes de que a emissão de notas fiscais fraudulentas poderia acarretar, em algum momento, a cobrança de multas pelas Fazendas Estadual e Federal. Toda estrutura, portanto, visa primordialmente a obtenção não só da redução artificial de tributos e contribuições, mas, em um segundo momento, tem por finalidade afastar as irregularidades tributárias das empresas que detêm o patrimônio financeiro ou que contribui majoritariamente para sua formação e de seus administradores que atuam dolosamente para que isso ocorra.

Não há, portanto, como desvinculá-los dos fatos geradores de todo o Grupo Melo Cordeiro, sendo certo que todas atuaram conjuntamente de modo a permitir que a fraude pudesse ser cometida. Sendo assim, verifico que os fatos narrados se enquadram perfeitamente na previsão contida no inciso I do artigo 124 do CTN e, por essa razão, serão considerados como responsáveis solidários a Cordeiro Cabos, MFC e a FIC, pelos autos de infração de IRPJ e CSLL, lavrados contra a Sainte Marie.

Da mesma forma, não restam dúvidas de que houve afronta direta ao texto expresso da lei e, considerando-se que todos os atos praticados pela pessoa jurídica são resultantes de decisões gerenciais tomadas pelos responsáveis por sua administração, nas situações em que se detectam ações ou omissões que tenham por objetivo evitar o conhecimento pela autoridade fazendária do fato gerador, configura-se o dolo necessário à caracterização da responsabilidade pessoal e solidária de seus administradores, conforme previsão contida no inciso III do artigo 135 do CTN.

Não se trata de erro escusável ou mero inadimplemento de tributo, ou, ainda, de simples interesse indireto que os sócios de direito, em princípio, teriam nos resultados econômicos advindos de pessoas jurídicas regularmente constituídas. Trata-se de toda uma forma de organização de pessoas jurídicas, arquitetada com o evidente intuito de reduzir o lucro obtido nessas operações e aumentar expressivamente os créditos de PIS/Cofins (Cordeiro Cabos, Cordeiro Fios e FIC), ao mesmo tempo que permite, na Cordeiro Cabos e Cordeiro Fios (incorporada pela MFC), o maior valor possível de ICMS nos insumos de Cobre utilizados na fabricação de fios e cabos elétricos. Há, portanto, atuação direta dos administradores nos fatos geradores dos tributos.

Em casos de tal gravidade, a responsabilidade pode (e deve) ser atribuída ao administrador não sócio da Sainte Marie, Allan Aires de Melo Cordeiro, de forma solidária, tanto com fundamento no art. 135, III, do CTN, quanto no art. 124, inciso I, do referido código. Nesse sentido, segue a transcrição dos seguintes acórdãos:

“CARF – ACÓRDÃO 1401-001.787 – 14/02/2017 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA Uma vez demonstrados o exercício de fato de poderes de administração pelas pessoas físicas apontadas como responsáveis, bem como o seu interesse jurídico comum na situação que gerou o fato gerador, estão presentes os requisitos para a responsabilização tanto com base no artigo 135 III do CTN quanto no art. 124, I do mesmo diploma.”
“RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. LARANJAS, TESTAS DE - FERRO OU INTERPOSTAS PESSOAS. SOCIEDADE DE FATO.

SOLIDARIEDADE. CTN, ART. 124, I.

Comprovada a utilização de pessoa jurídica de modo fraudulento, por pessoas físicas e outra pessoa jurídica que dela se utilizaram como meio de fugirem da tributação, cabe responsabilizar, de modo solidário e sem benefício de ordem, todos os proprietários de fato, nos termos do art. 124, I, do CT.

(Acórdão 20311.330, relator Emanuel Carlos Dantas de Assis, sessão de 20 de setembro de 2006)”.

Ante todo o exposto, conclui-se que a conduta de Allan Aires de Melo Cordeiro implica em sua caracterização como sujeito passivo solidário nos termos do inciso I do art. 124 c/c o inciso III do art. 135 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), posto que o interesse jurídico, consubstanciado em sua atuação direta como administrador da Sainte Marie, permitiu que o Cobre importado fosse “comercializado”, dentro do Grupo Melo Cordeiro, com a utilização de notas fiscais intragrupo inidôneas, justificando plenamente sua identificação e responsabilização, em face do lançamento fiscal.

Como subsídio, transcrevemos o seguinte julgado do CARF que segue:

Acórdão CARF 1102-000.920 de 10/09/2013 INTERESSE ECONÔMICO – POSSIBILIDADE “...o fato de o responsável indicado lograr proveito próprio (econômico) das situações que constituem os fatos geradores das obrigações principais revelam sim o seu interesse comum naquelas situações. Em outras palavras, o “interesse comum” a que alude o art. 124 do CTN pode ser entendido como sendo o interesse econômico, ou seja, o interesse em lograr proveito próprio daqueles atos.”

Nota-se que o TVF apresenta os fundamentos necessários à compreensão do assunto pelas partes, que dele podem se insurgir, controvertendo os fatos trazidos nos respectivos recursos. Não há nenhuma evidência de cerceamento ao direito de defesa por falta de motivação, conforme defendem os recorrentes.

A nulidade não está evidenciada, de forma que as respectivas responsabilidades devem ser avaliadas quando da análise do mérito. Assim, a mesma deve ser afastada.

MÉRITO

A análise de mérito demanda primeiramente compreender as razões que levaram a administração tributária a arbitrar o lucro.

Conforme relatado, o Fisco entende que a existência do grupo econômico levou à redução de tributos de forma indevida. O arbitramento se fazia necessário, no entender da administração tributária, pelo fato de que *todas as escriturações contábeis do Grupo Melo Cordeiro estão lastreadas em notas fiscais intragrupo inidôneas, com valores que só existem formalmente.*

Na prática, as operações de importação não foram questionadas como titularizadas pela SAINT MARIE na condição de importadora, porém, o TVF aponta que sua escrituração seria inservível, porque as vendas eram destinadas diretamente ao elo final da cadeia de empresa, no caso, as companhias Cordeiro Cabos Elétricos S.A. e FIC Indústria e Comércio de Materiais Elétricos Ltda. (sendo essa última incorporada posteriormente pela primeira, tornando-se uma só empresa).

Os fundamentos para o arbitramento estão no TVF, onde se vê:

8.6. A conduta das empresas do Grupo Melo Cordeiro e, no presente caso, a da Saint Marie, enquadra-se nas determinações contidas no art. 47 da Lei nº 8.981/1995, e do artigo 1º da Lei nº 9.430/1996, permitindo a tributação com base no lucro arbitrado, com períodos de apuração trimestrais:

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

....

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

.....

b) determinar o lucro real.

.....” “Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.”

Nota-se que o único fundamento utilizado para o arbitramento do lucro consistiu na conclusão de que a escrituração revelava evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real.

A contribuinte controverte em seu recurso o fato de que todas as escriturações existiram regularmente. Também destaca que é inequívoca a existência do grupo econômico, porém, contesta os fundamentos utilizados para arbitrar o lucro.

Isso porque a administração tributária considerou que o valor de venda das notas para as empresas intermediárias era superior ao que efetivamente era pago pelas mesmas, ou seja, as notas fiscais indicavam um preço de venda e, na prática, a contribuinte concedia desconto condicionado às empresas do grupo.

Tal procedimento causava como distorção a existência de créditos indevidos de ICMS para as demais empresas do grupo e, por outro, o inadequado recolhimento de tributos por elas, considerando a concessão indevida de créditos de PIS e COFINS destacados nas notas fiscais e, por outro, ajustes incorretos na apuração de IRPJ e CSLL.

É importante destacar, antes de tudo, que a importadora SAINT MARIE atuava no início da cadeia produtiva do grupo em questão. Ela sempre realizou importação dos insumos e demonstrou a escrituração de tais operações, inclusive, apontou os recolhimentos de tributos no período, como o caso de PIS e COFINS entre 2017 e 2019, no valor R\$ 147.500.059,08, conforme arquivos juntados aos autos que refletem os comprovantes.

Destaca-se que não há dúvidas de que a SAINT MARIE não era uma empresa de fachada. De fato, sua atuação como importadora do grupo é fato incontroverso e as importações realmente aconteceram. As demais empresas grupo (no caso, as intermediárias) é que foram consideradas artificiais, denominadas *empresas-veículo*, que teriam se beneficiado de créditos indevidos, especialmente de ICMS, para reduzir a carga para as empresas do final da cadeia produtiva, no caso, as indústrias do Grupo Cordeiro.

Também é importante notar que as operações foram escrituradas, tanto o valor das notas fiscais – cujos valores foram considerados inflados pela administração tributária e que teriam gerado créditos indevidos às demais empresas – quanto os descontos concedidos às

mesmas. Todas as informações foram depuradas e conhecidas pelo Fisco, os seja, não há nenhuma dúvida quanto aos montantes que teriam gerado crédito indevido.

O ponto central defendido pelo Fisco para desconsiderar toda a escrituração do grupo consiste nas divergências entre as notas e os descontos financeiros concedidos às empresas intermediárias. Foi em razão de tais descontos que as operações foram consideradas simuladas, porque as notas fiscais estariam majoradas e, na prática, eram escriturados descontos “por fora”.

Todas as divergências de valores eram de conhecimento da administração tributária, tendo ela mesma apresentado em anexos ao TVF os documentos que demonstram a discrepância de valores, sendo conhecidos todas as notas fiscais, chaves de acesso, CFOPs, descrição de todos os itens e quantidades, valor das transações, PIS, COFINS e ICMS destacados, quantidade tributável e valor dos descontos, que compõem os seguintes anexos:

- a) Anexo 1: dados relacionados às transações da LCA para a KB.
- b) Anexo 2: dados relacionados às transações da LCA para a IBIZA.
- c) Anexo 3: dados relacionados às transações da LCA para a VENEZA.
- d) Anexo 4: dados relacionados às transações da LCA para a FIC.
- e) Anexo 5: dados relacionados às transações para CORDEIRO CABOS, MFC e FIC.

Além disso, as escriturações foram consideradas para apurar o arbitramento do lucro. Ou seja, não eram informações imprestáveis, pelo contrário, foram plenamente utilizadas no contexto do próprio arbitramento.

Também foram consideradas as ECDs das empresas envolvidas, a fim de identificar o valor do desconto efetivamente concedido. É dizer: plenamente conhecidas todas as operações e todos os descontos efetivamente concedidos.

Diante desses fatos, o arbitramento do lucro não poderia ser a primeira medida a ser implementada pela administração tributária. Afinal, sendo possível refazer o lucro real da empresa, ante à alegada incorreção do valor real das operações, caberia ao Fisco realizar a glosa dos montantes indevidamente lançamentos a maior, porquanto teria afetado o valor da receita tributável.

Importa registrar que o caso dos autos revela que a empresa, ao destacar nas notas fiscais um valor superior àquele efetivamente praticado – dados os descontos concedidos na prática –, ocasionou necessariamente uma maior carga tributária em suas operações. Quanto maior o valor das notas fiscais, maior a receita da pessoa jurídica, o que implica em mais tributos a pagar.

O que chamou a atenção do Fisco foi a existência de créditos de ICMS que levaram a autuações considerável às empresas intermediárias. Assim como os créditos de PIS e COFINS que supostamente as beneficiariam.

Mas tudo isso é plenamente factível com a glosa desses valores no reajuste do lucro real. Não é possível desconsiderar todas as operações e simplesmente arbitrar o lucro, na tentativa de simplificar o processo de fiscalização e por considerar toda a escrituração inservível.

Ora, se a escrituração for inservível, não pode o Fisco se valor das informações da própria escrituração para realizar o lançamento, como fez no caso concreto.

Assim, considerando que a administração tributária era conhecedora dos descontos condicionados que implicaram na redução indevida do PIS e da COFINS das operações, com os consequentes reflexos nestes e nos demais tributos, bastaria glosar tais diferenças e reajustar o lucro real, a fim de alcançar a base de cálculo devida e realizar os respectivos lançamentos.

O TVF **fundamentou-se exclusivamente** no art. 47, II, da Lei 8.981/95, que assim dispõe:

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

...

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

...

b) determinar o lucro real.

A interpretação que a administração tributária deu ao inciso II acima transcrito consiste na conclusão de que *toda a escrituração contábil* ora inservível, mas sequer indicou razões para não realizar a apuração do lucro real.

Se as diferenças dos descontos concedidos de forma pretensamente artificial eram plenamente conhecidas pelo Fisco – e todas as divergências foram computadas pelo cruzamento de dados da contribuinte e demais empresas do grupo –, tem-se que a respectiva glosa era plenamente possível, com os consequentes ajustes do Lucro Real dos períodos apontados.

Repita-se: a autoridade fiscal não se fez **nenhum apontamento** sobre as razões que tornariam impraticável a reapuração do lucro real, preferindo considerar inservível toda a escrita fiscal do sujeito passivo.

Entendo serem equivocadas as razões utilizadas pela administração tributária para ignorar toda a escrituração fiscal e contábil mantida e apresentada pela contribuinte, uma vez que a interpretação dada ao art. 47, II, da Lei 8.981/95 está em desacordo com a determinação do referido dispositivo legal.

O arbitramento é uma exceção à regra geral e só pode ser aplicado nas excepcionalíssimas hipóteses determinadas pela legislação. Não obstante, para desconsiderar o recálculo do lucro real a partir da auditoria fiscal realizada, é dever adicional da administração tributária *motivar e fundamentar* as razões que a levam a considerar inviável a apuração do lucro

real, seja a partir dos dados de escrituração comercial e fiscal ou de quaisquer elementos contextualizados durante a fiscalização. Por exemplo, terá que *motivar e fundamentar* tentativas efetivas de quantificação dos ajustes do lucro líquido, mediante adição de custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações, resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido anterior.

Da mesma forma, terá que justificar as exclusões que deixou de fazer, desconsiderando despesas dedutíveis, prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, rendimentos e ganhos de capital, dividendos anuais mínimos distribuídos pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento, e juros produzidos pelos bônus e notas do Tesouro Nacional, parcela das perdas decorrentes das operações realizadas nos mercados de renda variável e operações de *swap*, etc. (art. 250 do RIR/99).

A excepcionalidade da medida do lucro arbitrado impõe à administração tributária **esgotar os métodos possíveis de apuração do lucro real**, justificando todas as razões que a impedem de considerar todas as informações que dispõe.

Ao realizar o apressado arbitramento, a administração tributária simplesmente glosou 100% de todas as despesas escrituradas pela contribuinte, não se revelando minimamente razoável, justo ou proporcional – ao contrário, foi totalmente ilegal – desconsiderar integralmente sua escrituração. Cite-se precedentes do CARF neste sentido (grifou-se):

LUCRO ARBITRADO DE OFÍCIO. EXISTÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL SUFICIENTE PARA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. **IMPRESTABILIDADE DA ESCRITA CONTÁBIL NÃO COMPROVADA. INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO FISCAL. O arbitramento do lucro é uma medida extrema, excepcional, só aplicável quando não há possibilidade de apurar o imposto por outro regime de tributação. Não procede o arbitramento do lucro quando as razões indicadas pela fiscalização não são determinantes para fundamentar e comprovar a imprestabilidade da escrituração contábil para apuração do lucro real.** Sendo inaplicável a forma ou sistema de apuração do lucro utilizada pela autoridade autuante, não é possível manter o lançamento de ofício. (Acórdão nº 1301003.468 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 16 de outubro de 2018, unânime, Rel. Conselheiro Nelson Kichel)¹

IRPJ FALTA DE MOTIVAÇÃO VÁLIDA PARA ARBITRAMENTO DO LUCRO NULIDADE. **A técnica do arbitramento da base tributável é medida extrema e a sua adoção requer motivação válida e bem fundamentada na impossibilidade de se aferir a verdadeira base de cálculo dos tributos por outros meios. Quando o contribuinte dispõe de escrita contábil e fiscal aptas, o arbitramento não pode ser aplicado.** (Acórdão nº 1301-006.164 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 16 de novembro de 2022, maioria, Rel. *ad hoc* Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza)²

APURAÇÃO PELO LUCRO ARBITRADO. IMPRESTABILIDADE DA ESCRITA CONTÁBIL. NÃO COMPROVAÇÃO. O arbitramento do lucro é uma medida extrema, só aplicável quando não há possibilidade de apurar o imposto por outro regime de tributação, não podendo

¹ https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10830726440201566_5932221.pdf

² https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10825723182201888_6776878.pdf

ser aplicado como penalidade. Improcede o arbitramento do lucro, quando as razões elencadas pela fiscalização não são determinantes para fundamentar e comprovar a imprestabilidade da escrituração contábil. (Acórdão nº 1201-001.535 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão de 24 de janeiro de 2017, unânime, Rel. Conselheiro José Carlos de Assis Guimarães)³

ARBITRAMENTO. ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL. NÃO CARACTERIZAÇÃO. A constatação, apenas, da prática contábil de registrar todos os cheques e saques bancários creditados na conta Bancos a débito da conta Caixa, para em contrapartida a ela contabilizar os pagamentos eventualmente feitos com os valores sacados/descontados, bem como contabilizar todos os depósitos bancários a crédito da conta Caixa, para nela debitar o registro correspondente à origem daqueles depósitos bancários, não é suficiente para determinar o arbitramento dos lucros. (Acórdão nº 1101000.828 - 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 07 de novembro de 2012, maioria, Rel. Designado Conselheiro Benedicto Celso Benício Junior)⁴

LUCRO REAL. ARBITRAMENTO DE LUCRO. DESCABIMENTO. Reiterada e incontroversa é a jurisprudência administrativa no sentido de que o arbitramento do lucro, em razão das consequências tributáveis a que conduz, é medida excepcional, somente aplicável quando no exame de escrita a Fiscalização comprova que as falhas apontadas se constituem em fatos que, camuflando expressivos fatos tributáveis, indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício. Eventuais e pretensas irregularidades formais, genéricas apontadas na peça básica, sem demonstrar a ocorrência do efetivo prejuízo para o Fisco, não são suficientes para sustentar a desclassificação da escrituração contábil e o consequente arbitramento dos lucros. (Acórdão nº 1302001.033 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária Sessão de 05 de março de 2013, unânime, Rel. Conselheiro Paulo Roberto Cortez)⁵

A contrário senso, observe-se decisão em sentido oposto, em que o CARF entendeu não ser possível apurar o lucro real quando inexistente LALUR e escrituração que permitam identificar todos os registros fiscais e contábeis da interessada, exigindo-se – aí, sim, corretamente – o arbitramento do lucro, hipótese não confirmada na presente análise (grifou-se):

LANÇAMENTO PELO LUCRO REAL. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DO LALUR. OMISSÃO DE ESCRITURAÇÃO DE CONTAS BANCÁRIAS. AJUSTES NO RESULTADO APURADO ANTES MESMO DA APURAÇÃO DAS INFRAÇÕES. GLOSAS DE CUSTOS E APURAÇÃO DE OMISSÕES DE RECEITAS QUE REVELAM A IMPRESTABILIDADE DA ESCRITURAÇÃO. ARBITRAMENTO. OBRIGATORIEDADE. CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA.

A falta de escrituração do Lalur pela fiscalizada; os ajustes significativos feitos pela própria autoridade fiscal em favor do sujeito passivo sobre os resultados por ele apurados; a omissão de escrituração de vultuosa movimentação bancária em diversas contas correntes; as flagrantes divergências entre as escriturações contábeis e fiscal; e, as diversas infrações apuradas pela fiscalização concernentes a omissão de receitas e glosas de custos e despesas revelam a imprestabilidade da escrituração do contribuinte e denotam a precariedade do lançamento realizado com base no lucro real a partir dos resultados que foram apurados contabilmente. Embora louvável o empenho da autoridade fiscal em buscar de todas as

³ https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10073721493201267_5680385.pdf

⁴ https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10410000541201040_5308992.pdf

⁵ https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10932720227201179_5255837.pdf

formas apurar e demonstrar de maneira metódica o resultado tributável com base no lucro real, constata-se que a base primária para a apuração deste restou prejudicada em face da imprestabilidade da escrituração contábil da contribuinte para a apuração do resultado, o que compromete o resultado apurado, por mais criteriosa que tenha sido a fiscalização na busca de sua determinação. A apuração do lucro tributável não pode favorecer ou desfavorecer o sujeito passivo, nem tampouco ser utilizada como penalidade. **O arbitramento do lucro, quando configurada qualquer das hipóteses previstas em lei, é o meio de que deve se valer o Fisco para apurar o lucro tributável, quando se revela impossível sua apuração por outros meios**, ante a ausência ou imprestabilidade da escrita contábil e fiscal, como no presente caso. (Acórdão nº 1302002.564 - 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Sessão de 22 de fevereiro de 2018, unanimidade, Rel. Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado)⁶

Todas as razões até aqui apontadas demonstram o equívoco na desconsideração integral da escrituração da contribuinte. Não é possível o arbitramento do lucro como uma penalidade à pretensa concessão de descontos financeiros. Tal fato era plenamente passível de análise, ante a escrituração que o próprio Fisco se valeu para arbitrar o lucro.

Isso tem consequências gravíssimas, que ultrapassam a análise do presente feito. Admitir que a administração tributária pudesse declarar a imprestabilidade de todas as informações contábeis dos sujeitos passivos com base nos descontos concedidos subverteria a legalidade, vilipendiaria a realidade, consubstanciaria o excesso e destruiria a regular relação obrigacional tributária.

Equivocou-se o agente atuante a considerar *imprestável* toda a escrituração mantida pelas empresas envolvidas em razão de apontamentos que seriam plenamente sanáveis na reapuração do lucro real, porquanto as informações estavam à sua disposição. Bastaria fazer os ajustes que entendesse necessários, com bases nos potenciais inconsistências individualizadas, com as respectivas glosas de despesas ou adições de receitas, para obter o lucro tributável ajustado.

Chama a atenção que nada foi tentado. Não há apontamento algum no relatório fiscal que indique qualquer impossibilidade nesse sentido. Houve, de fato, a tentativa de chegar a resultados mais rápidos, pautados em erro procedimental, que há de ser afastado, porquanto ilegal.

Destaque-se que tal entendimento converge com julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais, objeto do Acórdão nº 9101-006.523 – CSRF / 1ª Turma, sessão de 4 de abril de 2023, conforme ementa abaixo transcrita e parte do voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa:

ARBITRAMENTO DOS LUCROS. GLOSA DE COMPRAS INIDÔNEAS.

A representatividade das compras inidôneas em relação ao total de custos escriturados não é suficiente para avaliar a necessidade de arbitramento dos lucros, mas também **não permite que a autoridade lançadora formalize a exigência na sistemática do lucro real sem perquirir da repercussão da glosa na validade da escrituração apresentada pelo sujeito passivo.**

⁶ https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/12571720128201240_5854435.pdf

Voto

...

Contudo, sob a compreensão de que o dissídio jurisprudencial vislumbrado pela maioria deste Colegiado tem em conta o cabimento de arbitramento dos lucros na hipótese de glosa integral de custos, esta Conselheira entende que a exigência aqui formalizada na sistemática do lucro real não pode subsistir.

Isto porque, embora a representatividade das compras inidôneas em relação ao total de custos escriturado não seja suficiente para avaliar a necessidade de arbitramento dos lucros, **em tais circunstâncias a autoridade lançadora não pode formalizar a exigência na sistemática do lucro real sem avaliar a repercussão da glosa na validade da escrituração apresentada pelo sujeito passivo.**

É possível que a constatação de significativa parcela de registros de compras não merecerem fé, de fato, possa prejudicar significativamente a escrituração de modo a torná-la imprestável para apuração do lucro real. Contudo, sem a avaliação dos demais elementos da escrituração não é possível assim concluir, inclusive porque os registros de compras são, apenas, um dos elementos da apuração de custos, de modo que sequer se pode dizer que a glosa integral de compras resultaria em glosa integral de custos. Ademais, os custos integram um dos grupos contábeis nos quais são registradas as aplicações que se destinam à geração de receitas. E, ainda que se verifique nestes autos a glosa integral de custos na maior parte dos trimestres autuados nº ano-calendário sob atenção, se a investigação acerca da destinação dos valores financeiros movimentados ao grupo econômico conclui que os montantes não pagos aos fornecedores inidôneos foram entregues aos sócios de fato e de direito, ou às pessoas jurídicas a eles vinculadas, poder-se-ia cogitar que as receitas escrituradas foram auferidas sem os custos inidôneos, e resultaram em lucros não declarados e distribuídos àqueles beneficiários. **Em tais circunstâncias, a escrituração se prestaria à apuração do lucro tributável, bastando a glosa dos custos inidôneos.**

A investigação fiscal, contudo, não avançou na análise da escrituração da Contribuinte para dizer se a escrituração se prestaria à apuração do lucro tributável ainda que glosadas compras que superaram a totalidade dos custos apropriados no ano-calendário em questão. Embora a inidoneidade de parcela representativa dos custos possa viciar de forma irreparável a escrituração, tal constatação é dependente da demonstração de sua repercussão nos demais eventos escriturais, especialmente para excluir a possibilidade de que a pessoa jurídica arcou com outros custos informalmente, para auferir as receitas escrituradas. Sem este aprofundamento da investigação, subsiste a possibilidade de as receitas terem sido auferidas apenas com a contratação dos demais custos ou despesas não glosados.

É esta incerteza que conduz aos diferentes posicionamentos dos Colegiados deste Conselho acerca do cabimento, ou não, do arbitramento nestes casos. Na medida em que esta incerteza também impede a afirmação de que a exigência foi

validamente formulada na sistemática do lucro real, o lançamento não pode subsistir.

Em complemento ao que foi até aqui trazido sobre a necessidade de apurar o Lucro Real, a legislação tributária exige a demonstração objetiva da impossibilidade de apuração do lucro real para que o arbitramento seja válido.

Importa registrar que o art. 148 do CTN objetivamente disciplina que:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, **mediante processo regular**, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Significa, portanto, que o procedimento de arbitramento do lucro demanda a efetiva impossibilidade da determinação do lucro real, considerando a escrituração do interessado, que no caso era plenamente conhecida e foi utilizada como elemento do próprio arbitramento.

Registre-se que todas as operações estão escrituradas, assim como foram demonstradas as divergências entre os valores das notas fiscais e a receita efetivamente auferida ante os descontos concedidos, os quais terminaram por aumentar as próprias bases dos tributos devidos pela contribuinte.

Assim, entendo que a autuação deve ser inteiramente desconstituída, conquanto inaplicável o arbitramento do lucro tributável, o que impacta na inadequada apuração da base de cálculo, tornando impossível a reconstrução da mesma nessa fase de julgamento.

NATUREZA MATERIAL DA NULIDADE EM QUESTÃO: IMPOSSIBILIDADE DE SALVAR O LANÇAMENTO MALFEITO

O lançamento tributário é um ato administrativo vinculado, parametrizado em requisitos legais, que exigem a desconstituição do ato equivocadamente realizado. O dever de controle da legalidade do ato administrativo impõe ao Fisco e aos órgãos julgadores a revisão de lançamentos que não preencham os requisitos de constituição regular do crédito tributário.

Outrossim, ao realizar ato administrativo, inclusive o lançamento de tributo, a autoridade não apenas aplica a lei, mas cumpre a *“função de concretizar e de estabilizar as relações jurídicas entre o Estado e o cidadão particular”*, conforme leciona Hartmut Maurer ⁷, pois

⁷ MAURER, Hartmut: CONTRIBUTOS PARA O DIREITO DO ESTADO. HECK, Luís Afonso (Tradução). Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 108. Cf. MELIS, Giuseppe. L'Interpretazione nel diritto tributario. Padova: CEDAM, 2003. p. 514. GARCÍA NOVOA, César. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria, Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 77.

deles nascem pretensões jurídicas presumivelmente válidas que exigem o atendimento da legalidade, eficiência e expectativa de confiança decorrentes do Estado de Direito.

Por isso mesmo, o lançamento assume um caráter definitivo, conforme previsão do art. 145 do CTN, porquanto vinculado e parametrizado pelas exigências legais, mas nunca irrevogável. Havendo a comprovação de que a autoridade administrativa cometeu erro de fato ao lançar o crédito tributário, é dever dela mesma desconstituir o respectivo ato administrativo que se baseou em premissa fática equivocada e fora constatado posteriormente pelo agente do Estado. Não o fazendo, cabe às instâncias de julgamento corrigirem a rota equivocada.

Destaque-se – e aqui é sempre importante destacar – que não se admite Revisão de Lançamento por erro de direito, assim entendido aquele que pretenda alterar o lançamento por modificação de critério jurídico que motivou a realização do ato administrativo. É dizer: a revisibilidade de lançamento é oponível unicamente diante do cotejo de circunstâncias materiais, jamais alteração de critérios interpretativos, não sendo lícito que a autoridade lançadora tenha determinado entendimento sobre eventual controvérsia jurídica e, após o lançamento, pretenda alterá-lo para modificar sua interpretação.

Aliás, o próprio CTN disciplina que *“a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”* (art. 146).

Registre-se, por fim, que a Lei nº 9.784/99, ao regular o processo administrativo no âmbito da administração pública federal, expressamente determina o dever revisão de processos administrativos que resultem em sanções, *“quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada”* (art. 65), aplicando-se também nos casos de inadequação de lançamentos por ausência de materialidade do fato gerador ou de apuração inadequada de base de cálculo, não sendo lícito, a meu juízo, que de tal revisão resulte agravamento do lançamento originário, mercê da expressa vedação do parágrafo único do citado artigo.

Não se valida ato administrativo eivado da pecha de nulidade que decorra de erro de metodologia do levantamento fiscal, por expressa violação à regularidade do lançamento prevista no art. 142 do Código Tributário Nacional, além de representar inadequação procedimental que fulmina o dever de correta constituição do crédito tributário.

Não é dado ao julgador corrigir lançamento tributário malfeito, inadmitindo-se validar auto de infração claramente maculado pela pecha de vício material que decorra de inadequada composição da base de cálculo ou qualquer outro elemento essencial do lançamento.

Vê-se dos autos elementos de fato que evidenciam os equívocos perpetrados pela administração tributária ao pretender lançar crédito tributário pautado em erro insanável.

Mais vale desconstituir lançamentos tributários malconduzidos a admitir o descumprimento da lei!

Outrossim, registre-se que o erro na apuração macula integralmente o lançamento do crédito tributário em seu aspecto elementar, verdadeiramente substancial, tratando-se de vício insanável do qual resulta nulidade material do auto de infração. Não se está diante de erro procedimental de natureza sanável, do qual hipoteticamente não resultaria qualquer espécie de cerceamento ou vilipêndio à defesa. Não é o que se vê do caso em análise.

Se, por um lado, é verdade que não há nulidade sem prejuízo (*“pas de nullité sans grief”*), por outro, só não há prejuízo quando se pretende convalidar erros instrumentais simples, desde que seja dado ao contribuinte exercer sua defesa plenamente e condicionado ao fato de que o equívoco procedimental não gere embaraço ao devido processo legal. Com efeito, os instrumentos procedimentais não são um fim em si mesmos, por isso se admite que equívocos formais sejam corrigidos se a matéria que subjaz à forma seja alcançada.

Não obstante, o erro de lançamento oriundo de inadequação da metodologia de apuração não representa equívoco procedimental, mas consubstancia verdadeira ilegalidade na constituição do crédito tributário, maculando toda a autuação, viciando a relação jurídica que dela resulte e desconstruindo os parâmetros da lei que a elevam ao mesmo patamar de relevância dos demais elementos essenciais à sua formação.

Não se negocia com a ilegalidade. Não se convalida erro materialmente insanável. Não se extraem efeitos jurídicos válidos de ato administrativo nulo.

Registre-se que não se defende aqui a aplicação de formalismo exagerado no âmbito do processo administrativo tributário, pois esta Relatoria tem o firme entendimento de que o julgador deve admitir a construção de solução jurídica que permita alcançar a verdade material, mediante critérios e instrumentos de moderação, seja para impedir a desconstituição desnecessária de créditos tributários cuja validade seja atestável, seja para garantir o livre exercício do direito de defesa.

O formalismo moderado dá sentido finalístico à verdade material que subjaz à atividade de julgamento, e, no dizer de Celso Antônio Bandeira de Mello, evita *“que a parte aceite como verdadeira algo que não o é, ou que negue a veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte, ou pelas partes, a Administração deve sempre buscar a verdade substancial”* (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*, 9ª ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 322/323).

Por outro lado, a busca da verdade material, além de ser direito do contribuinte, representa uma exigência procedimental, a ser observada pela autoridade lançadora e pelos julgadores no âmbito do processo administrativo tributário, a ela condicionada a regularidade da constituição do crédito tributário e os atributos de certeza, liquidez e exigibilidade que justificam os privilégios e garantias dele decorrentes.

Mas nada disso autoriza convalidar ato administrativo materialmente nulo, oriundo de inadequada metodologia do levantamento fiscal.

Leandro Paulsen tem razão ao afirmar que *“não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa. Alegada eventual irregularidade, cabe, à autoridade administrativa ou judicial verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo”*⁸.

Penso que o erro apontado macula diretamente um dos elementos obrigatórios de constituição de crédito tributário a que alude o art. 142 do CTN.

A imprestabilidade de atos administrativos de matriz tributária decorre da ausência de comprovação fenomênica dos elementos essenciais da hipótese normativa, de inadequada indicação da matéria tributável que subjaz à respectiva pretensão fazendária, do incorreto cômputo do quanto devido, e/ou da errônea atribuição de sujeição obrigacional passiva e ativa dos titulares de direitos e obrigações. Quaisquer dessas pechas destrói o lançamento e o torna inservível aos fins a que se destina, por ausência de legalidade que justifique validá-lo.

É dever do julgador administrativo tributário, ao exercer a função jurisdicional⁹ que lhe compete, desconstituir o lançamento que seja praticado com inadequação da apuração dos elementos essenciais à constituição do crédito tributário, representados nos respectivos *critérios material, temporal, espacial, quantitativo e pessoal* da norma jurídica tributária, sem os quais se deve reconhecer a nulidade material ou improcedência dos autos de infração que desatendam a previsão legal.

Com efeito, seja no antecedente da norma (previsão hipotética de materialidade, espacialidade e temporalidade), seja no consequente de sua aplicação (sujeição passiva, sujeição ativa e quantificação), tem-se como condição à regularidade do lançamento a correta indicação de todos esses elementos, uma vez que, *“na identificação do fato jurídico, a tipicidade compreende, pois, todos os elementos do conceito da hipótese: materialidade, temporalidade e espacialidade,*

⁸ PAULSEN, Leandro. CONSTITUIÇÃO E CÓDIGO TRIBUTÁRIO À LUZ DA DOCTRINA E DA JURISPRUDÊNCIA. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

⁹ Conforme notável obra da Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, objeto de sua tese de doutoramento junto à Universidade de São Paulo, ao lecionar que: "reconhece-se que os julgadores administrativos tributários exercem função jurisdicional, tendo competência para dizer o direito aplicável ao caso concreto, com a interpretação estatal dos textos normativos diante de uma lide. Portanto, os julgadores administrativos podem resolver litígios instaurados a partir de um ato administrativo tributário" (DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. EFEITOS DAS DECISÕES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 43).

bem como do conceito do conseqüente, isolados mediante criteriosa seleção das propriedades necessárias e suficientes à sua qualificação”¹⁰.

A falta de balizas objetivas na indicação de critério econômico que atribua ao contribuinte o descumprimento de obrigação tributária torna insuficiente a determinação da matéria tributável, tornando insubsistente o lançamento. Mais ainda, tratando-se de questões que impliquem na prática, em tese, de crime contra a ordem tributária, a atribuição de artificialidade de operações comerciais não pode ser presumida por critérios genéricos do agente da administração tributária que não aponte em que medida o preço torna-se sobrepreço ou subpreço entre negócios realizados.

Tais elementos compõe o cerne da comprovação da relação jurídica tributária, ou seja, são requisitos materiais essenciais à constituição do crédito tributário, devendo ser eficientemente configurados e demonstrados durante o ato do lançamento, sob pena do mesmo ser viciado. O erro perpetrado pela autoridade administrativa não é passível de correção em momento posterior, pois é a partir do conhecimento pelo contribuinte das razões de fato e de direito que ensejam a lavratura do auto de infração que ele poderá realizar sua ampla defesa e contraditar, de forma argumentativa e documental, a insurgência contra a autuação.

É dizer: o lançamento não é passível de conserto, nem pelo agente fiscal, nem pelas instâncias de julgamento! Tentativa contrária durante este litígio administrativo representaria mudança de critério jurídico proibida pelo art. 146 do CTN, consubstanciando uma injustificável “correção de ilegalidade por ato administrativo proferido ao longo do processo, superando critério jurídico inicialmente constante do lançamento tributário ou do despacho decisório”, na lição de Thais De Laurentiis, ex-integrante deste Conselho, em sua obra sobre mudança de critério jurídico pela administração pública¹¹.

Entendo que os lançamentos são materialmente viciados, justificando-se a insurgência da contribuinte em seu Recurso Voluntário no que tange ao arbitramento do lucro. Não obstante, trata-se de nulidade parcial, uma vez que afeta o lançamento do IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e respectivos reflexos, cujas bases de cálculo foram afetadas pelo arbitramento do lucro.

DAS RESPONSABILIDADES SOLIDÁRIAS

Em razão do vício material apontado e do afastamento da multa regulamentar, todas as responsabilidades solidárias perdem objeto, porquanto desconstituído integralmente os autos de infração objeto dos autos.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço do recurso e dou provimento aos Recursos Voluntários.

¹⁰ TÔRRES, Heleno. DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO PRIVADO: AUTONOMIA PRIVADA, SIMULAÇÃO E ELUSÃO TRIBUTÁRIA. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 66

¹¹ LAURENTTIS, Thais De. Mudança de critério jurídico pela administração pública: regime de controle e garantia do contribuinte. Série Doutrina Tributária, Vol. XLV. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2022, p. 273.

Assinado Digitalmente

Roney Sandro Freire Correa