



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

Processo n° 10218.001272/2007-10
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-001.776 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de junho de 2017
Matéria PIS
Recorrente FRIGOXIN-COMERCIAL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2003

DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE Nº 8 DO STF. PIS E COFINS.

Uma vez que os efeitos propagados pela Súmula Vinculante nº 08 do STF são, definitivamente, “ex nunc”, não há como se falar que as disposições ali encartadas impactariam na atividade fiscalizatória, restando aplicável o prazo decadencial de 10 (dez) anos, nos ditames do art. 45 da Lei nº 8.212/91.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não que se falar em cerceamento do direito de defesa quando a fiscalização pormenoriza e identifica cada etapa do procedimento que a levou a atingir a conclusão de insuficiência de recolhimento dos tributos e ao mesmo tempo tenha intimado o contribuinte a prestar esclarecimentos e fornecer documentações, ainda que, posteriormente, as informações e provas fornecidas tenham sido reputadas insuficientes.

DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. ART. 127 CTN.

A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo.

MULTA QUALIFICADA. REDUÇÃO. EXISTÊNCIA DE DÚVIDA NA CAPITULAÇÃO LEGAL. INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. LEITURA DO ART. 112 DO CTN.

Na forma dos incisos I, II e IV do art. 112 do Código Tributário Nacional, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato e à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reduzir a multa de 150% para 75%. Vencidos os Conselheiros Luis Marotti Toselli e Rafael Gasparello Lima que davam parcial provimento, em maior extensão, para reconhecer a decadência relativa aos meses de janeiro a novembro de 2002. Vencidos, ainda, os Conselheiros José Carlos de Assis Guimarães, Paulo Cezar Fernandez de Aguiar e Roberto Caparroz de Almeida, que negavam provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Presidente

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida (Presidente), Luis Fabiano Alves Penteado, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Eva Maria Los, Rafael Gasparello Lima e José Carlos de Assis Guimarães.

Relatório

Peço vênia para a transcrição do relatório trazido no Acórdão nº 3202001.376 – 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária, que por sua vez reproduziu a descrição dos fatos desenvolvida pela DRJ/BEL em sede acórdão de impugnação administrativa:

“(…)

Versa o presente processo sobre auto de infração alusivo ao tributo Pis/Pasep 587596), no valor de R\$ 9.791.244,84, já compreendendo o principal, a multa de ofício e juros de mora calculados até 30/11/2007, com ciência do sujeito passivo em 07/12/2007 (fl. 586). As supostas infrações foram relativas a falta/insuficiência de recolhimento da contribuição social ora em julgamento.

Também aduz a sujeição passiva solidária, na qualidade de responsável, do Sr., Atilio Gusson, inscrito no CPF sob o nº 607.823.90900, conforme fls.580585, cientificado mediante Edital nº 20/2007 em 11/12/2007 (fl. 598), depois de tentativa infrutífera de intimação via postal (fl. 597), na qual o agente postal informara a expressão "mudou-se" relativamente ao

sujeito passivo. Em pesquisa (fl. 659) realizada o sistema eletrônico CPF em 28/04/20008, o endereço do sujeito passivo continuava o mesmo utilizado na tentativa frustrada de intimação postal.

3. Em 08/01/2008, inconformado com o lançamento tributário, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 602622), alegando em suma:

DA SUPOSTA INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DOS SÓCIOS E DA ALTERAÇÃO DO DOMICÍLIO FISCAL DA IMPUGNANTE

a) Não há nos autos nenhum elemento que descaracterize a condição de sócio de Luís Menegon, sendo certo que sempre exerceu referida função, representando a empresa nas diversas situações.

b) As alegações — de que o Sr. Atilio Gusson exerceria atividade executiva de relevante importância e ter atribuições que suplantariam as funções do cargo de gerente financeiro — não merecem prosperar, uma vez que os poderes a ele conferidos são normais de um gerente financeiro, tais como monitoramento contábil e financeiro, tesouraria, fechamentos contábeis, balanços, lucros e perdas, aumento da eficiência da organização, gerenciamento de fluxo de caixa, contas a pagar e a receber, processos administrativos, controle de custos de produção com vendas, controle de aplicações financeiras, etc.

c) Além disso, não existe nenhum impedimento legal para que o gerente financeiro na qualidade de mandatário da empresa possa atuar como seu representante e desempenhar as funções ali atribuídas que, diga-se de passagem, em nada extrapolam suas atribuições no cargo ocupado.

d) Ademais, vale mencionar que o Sr. Atilio foi admitido como gerente financeiro da impugnante em setembro de 2002 e percebia o salário mensal inicial de R\$2.500,00 tendo atingido o montante de R\$8.900,00 após quatro anos de trabalho. Em 1º de novembro de 2007, o Sr. Atilio foi demitido.

e) No que diz respeito à desconsideração do domicílio fiscal do impugnante na cidade do Rio de Janeiro, e na consideração da unidade industrial na cidade de Xinguara como matriz, também não merecem prosperar os argumentos fazendários, pois o artigo 127 do CTN só poderia ser invocado pelos agentes fiscais na hipótese de não eleição de domicílio fiscal por parte do contribuinte.

f) Ao contrário do que arguiu o agente fiscal, na matriz do Rio de Janeiro funcionava um escritório administrativo e a contabilidade da empresa, sendo que não teve maiores atividades devido à imposição da barreira sanitária, que proibia a venda de carne sem osso do sul do Pará.

g) Tanto isso é verdade que numa das respostas às intimações fiscais, o impugnante explicitou que precisaria de prazo para realizar a entrega de documentos, pois necessitaria organizar a ida da contadora para Xinguara. Somente com a descaracterização do domicílio fiscal no Rio de Janeiro foi que a empresa determinou a ida de sua contadora a Xinguara para poder atender as exigências fiscais. Portanto, ao contrário do que alegam as autoridades fiscais, não houve o escopo de dificultar sobremaneira a ação fiscalizadora e arrecadadora da administração tributária federal.

DA DECADÊNCIA

h) Conforme artigo 150, § 4º, do CTN a decadência ocorre em cinco anos a partir do fato gerador.

i) Aduziu decisões administrativas e judiciais.

j) Assim, decaíram os fatos jurídicos ocorridos entre 08/2002 a 11/2002.

DA IMPROCEDÊNCIA DAS INFRAÇÕES APURADAS

k) Como é possível verificar no termo de verificação fiscal, as autoridades fiscais tão somente se limitaram a mencionar a suposta falta de recolhimento dos valores devidos a título de Cofins, sem apresentar nenhuma planilha explicativa dos valores supostamente devidos.

l) Em verdade, no auto de infração constam valores fechados de supostas infrações, apurados mês a mês, sem a menção detalhada da forma de apuração da provável infração, além de inexistirem planilhas que demonstrem a ocorrência de tal fato.

Ora, tal omissão dificulta sobremaneira o direito de ampla defesa e exercício do contraditório por parte do impugnante, configurando no caso em tela um notório cerceamento de seu direito de defesa, pelo que deve ser declarada a nulidade da autuação.

m) Aduziu o artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal.

DO DESCABIMENTO DA MULTA QUALIFICADA

n) Não pode prosperar a multa de 150%, pois não há falar em simulação, tampouco em objetivo de fugir à tributação.

o) Por mais abrangente que seja a descrição da hipótese de incidência da fraude (artigo 72 da Lei nº 4.502/1964), o elemento dolo que lhe é atinente desautoriza a consideração automática do intuito de fraudar.

p) Tanto é verdade que é possível verificar no termo de verificação fiscal que o impugnante não criou quaisquer embaraços ao trabalho fiscal e, ademais, forneceu os documentos solicitados, segundo se depreende da seguinte passagem:

"Registre-se que, em razão de os referidos documentos, em momento anterior, já terem sido apresentados voluntariamente

pela fiscalizada, tal requisição não teve o caráter de quebra de sigilo bancário administrativa ..." (fl. 15).

q) Além de ter apresentado os documentos solicitados ao longo do trabalho fiscal, houve in casu um mero erro de escrituração contábil da empresa, que, Caso tivesse o alegado intuito de burlar o fisco jamais teria feito a escrituração correta no livro de registro de saídas e também não teria efetuado declaração junto à Fazenda estadual.

r) Além disso, o efetivo intuito de fraude, para que seja aceito, há que ficar estreme de dúvida, indagação e/ou divergência.

s) Na realidade, o pressuposto de que todas as operações teriam sido feitas tão somente para lesar a Fazenda Nacional, além de não se mostrar razoável e proporcional, não se sustenta diante dos fatos, principalmente em face do comportamento regular da empresa nas suas operações.

t) Ademais, não há, no caso vertente, elemento contundente, convincente e/ou excludente de outra circunstância, igualmente plausível, de que houve tão somente interesse de lesar o fisco. Não há prova alguma. Há em verdade, construções imaginárias, frutos de incrível poder criativo, mas provas, fatos e documentos de que as operações tenham efetivamente o intuito de burlar a Fazenda Pública, onde efetivamente não há.

A decisão proferida pela DRJ de Belém foi assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002, 2003

*PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO,
REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS.*

O processo administrativo tributário tem com escopo decidir, na órbita administrativa, se houve ou não a ocorrência de fato gerador do imposto e caso este tenha ocorrido, verificar se o lançamento esteve de acordo com a legislação aplicável. Logo, o legislador administrativo não deve se manifestar quanto ao processo de representação fiscal para fins penais, já que nele não há interesse tributário envolvido.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2002, 2003

*MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. ELEIÇÃO DO
DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. ARTIFICIALIDADE.
SONEGAÇÃO.*

A conduta do contribuinte em escolher do domicílio fiscal longínquo e artificial para burlar o fisco com vistas a retardar total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais,

justifica a qualificação da multa devido à hipótese descrita no artigo 71, inciso I, da Lei nº 4.502/64, como espécie de sonegação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2002, 2003

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. DEZ ANOS.

O direito de o Fisco apurar e constituir suas contribuições sociais extingue-se após dez anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

FATOS JURÍDICOS TRIBUTÁRIOS. DESCRIÇÃO. ELEMENTOS.

A descrição da materialidade do fato, do quantum debeatur (base de cálculo e alíquota) e do período a que se refere, inclusive com planilhas demonstrativas, engloba os elementos obrigatórios do auto de infração e refuta a existência de cerceamento do direito de defesa.

Irresignada com a decisão, a Recorrente interpôs o presente recurso visando a reforma do decisório da DRJ, reiterando os argumentos e pedidos elaborados na impugnação.

É o relatório.”

Acórdão nº 3202001.376 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Foram elencadas, inicialmente, as seguintes infrações:

Receitas não contabilizadas: Após confrontação entre os livros registro de saídas que retratam as informações contidas nas declarações de informações econômico-fiscais (DIEF) entregues a SEFA/PA e os livros contábeis Diário e Razão, verificou-se a suposta omissão de lançamentos de notas fiscais de saída na contabilidade da empresa;

Omissão de receitas — depósitos bancários de origem não comprovada: após confrontação entre os valores constantes nos lançamentos contábeis das contas *Bancos* e aqueles constantes nos extratos bancários da fiscalizada, referentes aos recursos depositados em contas-correntes e de aplicação financeira, constatou-se supostas divergências que foram consideradas presunção legal de omissão de receitas;

Insuficiência de recolhimento e declaração — PIS e COFINS: Não escrituração e não recolhimento dos valores devidos a título de PIS e COFINS nos períodos de agosto de 2002 a dezembro de 2003; e

Aplicação de multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) sob alegação de evidente intuito de fraudar o Fisco.

Recurso Voluntário

Irresignada, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário por meio do qual ratifica seus argumentos de Impugnação.

Acórdão da Terceira Seção de Julgamento do CARF

Inicialmente, o Recurso Voluntário foi distribuído para a 2ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF.

Não obstante a matéria do presente caso se referir ao PIS, a Turma constatou que também foram lavrados autos de infração exigindo a cobrança de IRPJ, CSLL e COFINS em razão da omissão de receitas e receitas não contabilizadas apontadas pela fiscalização.

Assim, a Turma de Julgamento entendeu que nos termos do art. 2º, IV, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, a competência para análise da lide é da Primeira Seção de Julgamento deste Conselho

Desta forma, decidiu-se no sentido de declínio da competência para apreciação e julgamento do presente feito à Primeira Seção de Julgamento deste Conselho.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

O recurso interposto é tempestivo e encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis, merecendo ser apreciado.

Decadência

À época dos fatos geradores (anos de 2002 e 2003) e até mesmo da ciência do auto de infração (ano de 2007) vigorava em plena eficácia a redação do art. 45 da Lei nº 8.212/1991, a qual expressamente delimitava o prazo decadencial de 10 (dez) anos para a Seguridade Social constituir seus créditos tributários, contados da ocorrência do fato gerador.

Eis a dicção legal do supracitado dispositivo legal:

"Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

(...)"

Deste modo, como a COFINS e o PIS são contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social — *ex vi* da alínea "d" do parágrafo único do artigo 11 da Lei nº 8.212/1991 e do inciso VI do parágrafo único do artigo 195 do Decreto nº 3.048, de 06/05/1999 (Regulamento da Previdência Social) - torna-se inequívoca a premissa inicial de que os débitos aqui autuados, concernentes exclusivamente às contribuições citadas, devem ser respaldados pela aplicação do art. 45 da Lei nº 8.212/1991.

A divergência quanto a esta conclusão reside, de certo, na publicação da Súmula Vinculante nº 08 do STF, que declarou a inconstitucionalidade do referido artigo, nos seguintes termos:

STF Súmula Vinculante nº 8 – Sessão Plenária de 12/06/2008 – DJe nº 112/2008, p. 1, em 20/6/2008 – DO de 20/6/2008, p. 1. Constitucionalidade – Prescrição e Decadência de Crédito Tributário. São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do decreto-lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Posteriormente a Lei Complementar 128, publicada em 19/12/2008, revogou expressamente o artigo 45 da Lei 8.212/91, consolidando, assim, o prazo decadencial quinquenal estabelecido pelo Código Tributário Nacional, nos ditames dos arts. 150, §4º ou art. 173, I.

Ocorre que, conforme demonstrado, tanto os fatos geradores (termo *a quo* do prazo decadencial), ocorridos nos meses de agosto de 2002 a dezembro de 2003, quanto a ciência do auto de infração (termo *ad quem* do prazo decadencial), que se deu na data de 07/12/2007 (fls. 586), se perfectibilizaram em período anterior à publicação da Súmula Vinculante nº 08 do STF.

Note-se que o Supremo Tribunal Federal se posicionou pela modulação dos efeitos, a qual se aplicou no Recurso Extraordinário sob nº 559.943/RS, onde se estabeleceu que os efeitos seriam "*ex nunc*", ou seja, não retroativos, sendo retroativos apenas aos processos que já discutiam anteriormente à edição da Súmula questões acerca da inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, conforme abaixo transcrito:

DIREITO TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONALIDADE FORMAL DOS ARTIGOS 45 E 46 DA LEI N. 8.212/1991. ARTIGO 146, INCISO III, ALÍNEA B, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIA

RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ARTIGOS 173 E 174 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. 1. A Constituição da República de 1988 reserva à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre prescrição e decadência, nos termos do art. 146, inciso III, alínea b, in fine, da Constituição da República. Análise histórica da doutrina e da evolução do tema desde a Constituição de 1946. 2. Declaração de inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991, por disporem sobre matéria reservada à lei complementar. 3. Recepcionados pela Constituição da República de 1988 como disposições de lei complementar, subsistem os prazos prescricional e decadencial previstos nos artigos 173 e 174 do Código Tributário Nacional. 4. Declaração de inconstitucionalidade, com efeito ex nunc, salvo para as ações judiciais propostas até 11.6.2008, data em que o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991. 5. Recurso extraordinário ao qual se nega provimento.

Uma vez que os efeitos propagados pela Súmula Vinculante nº 08 do STF são, definitivamente, “*ex nunc*”, não há como se falar que as disposições ali encartadas impactariam na atividade fiscalizatória e na constituição definitiva do crédito tributário aqui analisada, desvirtuando-a parcialmente pelo decurso do prazo decadencial.

Deve restar inequívoco que a fiscalização fora guiada pela aplicação ferrenha do art. 45, inciso I da Lei nº 8.212/1991, pois à época do procedimento fiscal a constitucionalidade do referido artigo era patente.

Veja que o próprio art. 150, § 4º do CTN determina a prevalência de lei ordinária especial sobre a lei geral trazida pelo CTN, senão vejamos:

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

(...)

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

Fixado o prazo para constituição do crédito tributário em 10 (dez) anos, de modo expresso pela Lei nº 8.212/91, em seu art. 45, não há como se falar que fora consumada a

decadência no caso concreto. Ora, o termo *ad quem* mais tenro se daria em 01/09/2012. Como a ciência do auto de infração se deu em 07/12/2007 não se cogita a possibilidade do esvair do prazo decadencial.

Diante do exposto, voto pelo indeferimento da arguição de decadência.

Da alteração do Domicílio Fiscal da Recorrente

A questão da mudança do domicílio fiscal encontra amparo expresso no art. 127 do CTN:

“Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

I - quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;

II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;

III - quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.

§ 1º Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

§ 2º A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior.”

A autoridade fiscalizatória, ao perceber que toda a atividade operacional da ora recorrente estava concentrada em estabelecimento industrial no Estado do Pará (município de Xinguara), reputou que ali seria o local em que teriam ocorridos os atos e fatos que deram origem à obrigação tributária, deslocando, então, o domicílio tributário, sob a égide do parágrafo 2º do supracitado dispositivo legal.

Veja, a obrigação tributária em foco refere-se ao recolhimento de PIS e COFINS. A hipótese de incidência das referidas contribuições é o faturamento da entidade. Ora, o faturamento, sem dúvida alguma, advém da atividade operacional da recorrente, a qual, por sua vez, se concretiza no Estado do Pará.

A alteração do domicílio fiscal aqui constatada, então, segue uma lógica que coaduna perfeitamente com as disposições do art. 127 do CTN.

Pois bem.

O inciso II do referido dispositivo consagra a sede como domicílio fiscal. Conforme demonstrou-se de forma veemente nos autos, consta a sede do recorrente na cidade do Rio de Janeiro, sem, no entanto, qualquer estrutura operacional ou qualquer indício de atividade comercial, financeira ou econômica. O recorrente se contradiz quanto a este ponto, mas chega a afirmar de forma inequívoca a inatividade do estabelecimento alocado no Rio de Janeiro (fls 562 e 571, respectivamente):

“(…) Por oportuno, importante destacar que o depoente ao tentar justificar a localização no Rio de Janeiro do estabelecimento "matriz" da fiscalizada, declarou que o mesmo não se encontrava funcionando, mas que só foi constituído naquele local em razão da barreira sanitária imposta pelas autoridades agropecuárias federais (Ministério da Agricultura) e estaduais (ADEPARA)(…)

(…) QUE a matriz da empresa FRIGOXIN fica localizada no Rio de Janeiro, Rua da Assembléia, 36, 8º andar, sala 801; QUE tal estabelecimento não está funcionando, pois, em razão a barreira sanitária que aflige o estado do Pará, não é permitida a venda de carne com osso para o Centro/Sul do país; (…)”

Restou claro e evidente que a sede de fato da entidade não estava alocada no Rio de Janeiro. Conforme bem delineou a fiscalização, sede é o “*ponto de concentração de certos fatos ou fenômenos; lugar onde está instalado um governo, um tribunal, uma administração, uma empresa, etc.; edifício mais importante de uma empresa de qualquer 'tipo, de uma instituição, etc. onde normalmente' estão centralizados o órgãos de direção e administrativos;*”. Um estabelecimento inativo, ou sem atividades quaisquer, não pode ser reputado como sede de uma empresa do porte da ora recorrente (ou de qualquer outra entidade, seja ela qual for).

Firmado este ponto, inaplicável o inciso II ao caso concreto.

Alternativa não sobra senão a observância do §1º do art. 127 do CTN, ou seja, diante da inaplicabilidade de inciso II, deve ser caracterizado como domicílio tributário, o lugar da situação dos bens e da ocorrência dos atos e fatos que originaram a obrigação fiscal, o que, conforme visto, se deu no Estado do Pará (município de Xinguara), local em que se concentra a atividade operacional do recorrente.

Por conseguinte, a recusa, por parte da Administração, do domicílio eleito pelo recorrente no Rio de Janeiro e eleição daquele nos moldes do parágrafo 1º encontra

respaldo no parágrafo 2º do dispositivo do CTN. De fato, há total impossibilidade de fiscalização do tributo em estabelecimento sem indícios de funcionamento, de modo que a alteração do domicílio tributário vai além de um mero facilitador da atividade fiscalizatória, sendo, pois, um permissivo.

Conclui a fiscalização (fls. 555):

“(...) Diante dos fatos apurados naquela diligência, que se encontra acostada nos autos do processo administrativo nº 10218.000173/2006-30, tendo inclusive a autoridade fiscal verificado in loco a inexistência de fato da fiscalizada no endereço sediado no Rio de Janeiro, procedemos na desconsideração daquele domicílio fiscal, consoante o estabelecido no termo de encerramento de diligência, cuja cópia ora juntamos aos autos (fls. /). A partir de então, passamos a considerar como matriz a unidade industrial localizada no município de Xinguara, Estado do Pará.(...)”

Deve-se ter cristalino, conquanto, que a alteração do domicílio tributário, por si, não se justifica pelo suposto intuito de fraude, mas única e exclusivamente para permitir a atividade fiscalizatória, nos termos do art. 127 do CTN, especificamente em seu parágrafo 2º. Não se considera, neste momento, se a dificuldade de fiscalização percebida fora provocada de forma dolosa ou não pelo recorrente, restando a análise do fato frio, sem qualquer juízo de subjetividade.

Portanto é válida a alteração do domicílio tributário que se dá nos ditames do art. 127 do CTN.

Infração – Insuficiência de Recolhimento de PIS e COFINS

Inicialmente, ressalte-se que as outras infrações apuradas no procedimento fiscalizatório, quais sejam, a omissão de receitas e as receitas não-contabilizadas, motivaram a lavratura do auto de infração IRPJ e reflexos, o qual se encontra acostado nos autos do processo administrativo nº 10218.001271/2007-75.

Quanto à infração que aqui cabe, qual seja, a insuficiência de recolhimento de PIS e COFINS, o recorrente pugna pela violação ao seu cerceamento de defesa, alegando que a fiscalização não logrou êxito em demonstrar de modo individualizado e detalhado a forma de apuração da provável infração, além arguir pela inexistência de planilhas que demonstrem a ocorrência de tal fato.

Ora, contra tal alegação há total insubsistência e ausência de qualquer fundamentação, pois o Termo de Verificação Fiscal demonstra cabalmente, inclusive através

de planilhas, a forma de apuração correta do imposto e a divergência dos valores recolhidos e dos valores constantes em DCTF (fls. 577 e 578):

“VI.III. Insuficiência de recolhimento e declaração — PIS e COFINS

Conforme citado no item Descrição dos Fatos, verificamos que a fiscalizada, em que pese ter auferido receitas da atividade empresária, notadamente a de venda de produtos, não escriturou e nem recolheu corretamente os valores a título de PIS e COFINS do período sob análise, de acordo com o especificado pela planilha abaixo:

(...)

Juntamente com o montante dos créditos acima mencionados, somamos os valores das diferenças apuradas em decorrência da comparação os valores escriturados e provisionados e aqueles efetivamente declarados em DCTF, conforme demonstrativo de diferenças apuradas acostado nos autos.

(...)”

De forma direta e didática a fiscalização construiu uma tabela em que elencou a base de cálculo (receita declarada) de cada mês de apuração, a alíquota de cada tributo, sendo PIS-não cumulativo (1,65%) e COFINS cumulativo (3,0%) e o montante a ser recolhido confrontando as duas informações antecedentes. Ainda destacaram-se os valores constantes em DCTF e contabilidade e, por fim, as diferenças encontradas entre o cálculo realizado pela fiscalização e o efetivamente recolhido e contabilizado pela recorrente.

Não há como se falar em cerceamento de defesa. A fiscalização pormenorizou e identificou cada etapa do procedimento que a levou a atingir a conclusão de insuficiência de recolhimento dos tributos. Ainda deve-se ressaltar que durante toda a atividade fiscalizatória a recorrente fora intimada para prestar esclarecimentos e fornecer documentações, mas as informações e provas fornecidas foram reputadas insuficientes para compor seu direito.

Destaque-se ainda as informações do TVF destacados pelo v. acórdão recorrido:

“41. Na fls. 563-564, a autoridade fiscal constatou incongruências na escrituração do contribuinte, mês a mês, mediante planilha, verbis:

*"Em 01/06/2007, lavramos o termo de intimação fiscal (fls. 276/277), motivado pelas divergências apuradas **no cotejo levado a efeito entre os valores lançados na escrituração contábil da fiscalizada e aqueles informados nos seus livros fiscais (livro de registro de saídas e DIEF fornecida pela SEFA/PA), conforme 2.1 abaixo elucidativa:***

(...)

(destaquei)

42. Nas fls. 564-565, a autoridade fiscal descreveu como foram obtidos a base de cálculo e os respectivos valores a recolher de Pis e Cofins; em seguida, demonstrou-os, mês a mês, por meio de planilha, verbis:

*"Em 14/06/2007, prosseguindo na auditoria fiscal, lavramos o termo de intimação fiscal (lis. 279/280), tendo como **base de cálculo para as contribuições PIS e COFINS os valores lançados na escrituração contábil a título de receitas brutas auferidas em cada período mensal — anos-calendário 2002 e 2003, onde verificamos substanciais diferenças entre tais valores e aqueles declarados em DCTF, conforme podemos observar na planilha abaixo:***

(...)"

O contribuinte, então, em inúmeras oportunidades teve conhecimento da forma como foram obtidas as informações capazes de formar o cálculo real do tributo.

Além deste apontamento, cabe o enfrentamento da arguição do recorrente no sentido de que este faria jus a créditos referentes ao PIS não-cumulativo.

Neste ponto, a fiscalização em dado momento comete um equívoco ao afirmar que a contribuinte não teria optado pelo regime não-cumulativo. Vejamos (fls. 567 e 568):

"(...) Portanto, é bom que se diga, não vigorava, à época dos fatos geradores desta obrigação tributária, o regime não-cumulativo para cálculo e pagamento das referidas contribuições, que só veio a ser implementado com o advento no mundo jurídico das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2002, sendo ainda condição sine qua non, a opção por tal regime na DIPJ, a partir de 2003(PIS) e 2004(COFINS), faculdade não praticada pela fiscalizada em períodos subsequentes. Mesmo se a fiscalizada, ao arripio da Lei, levasse a efeito o cálculo com bases na aludida sistemática, não se verificou nenhum lançamento atinente a rubricas contábeis PIS não cumulativo, COFINS não cumulativo, créditos auferidos em operações de compras, dentre outros inerentes a regra em questão.

(...)

Portanto, mesmo se a fiscalizada cumprisse todas as formalidades para que pudesse usufruir o regime-não cumulativo, o que, conforme demonstrado, não o fez, não

poderia aplicar tal prática tributária. Não há que se falar em regime de não-cumulatividade.

(...)”

Em contradição a suas próprias alegações, a fiscalização traz o cálculo discriminado em planilha já destacada neste voto (fls. 578), considerando a incidência do PIS não-cumulativo (1,65%) no ano de 2003. Inclusive estes valores foram transportados para o auto de infração e são objeto da atual e iminente cobrança.

De fato, deve prosperar a informação utilizada para o cálculo do tributo, qual seja, a vinculação do contribuinte ao regime de não-cumulatividade.

Ora, a Lei nº 10.637/2002 passou a vigorar na data de sua publicação e a produzir efeitos a partir de 1º de janeiro de 2003, tornando obrigatória opção pelo regime não-cumulativo às empresas, como a ora recorrente, optantes pelo Lucro Real. No que lhe cabe, a recorrente manifestou sua vinculação ao regime de não-cumulatividade na DIPJ/04 (ano-calendário 2003), na “*Ficha 01 – Dados Iniciais*”:

“(...

Apuração do PIS/PASEP - Regime Não-Cumulativo

Método de Determinação dos Créditos de Pis/Pasep não-cumulativo

(X) Incidência Não-Cumulativa sobre Receita Total

Incidência Não-Cumulativa sobre Receita Parcial e/ou Receita de Exportação

(...)

Portanto, em desacordo com as informações fiscais iniciais, equivocadamente trazidas aos autos, o faturamento do recorrente era passível de incidência do PIS não-cumulativo no ano de 2003, sob a alíquota de 1,65%.

Quanto ao conseqüente aproveitamento de créditos, deve-se, agora sim, aproveitar as informações fiscais, ratificando o entendimento de que não se verificou nenhum lançamento atinente a rubricas contábeis PIS não cumulativo, créditos auferidos em operações de compras, dentre outros inerentes a regra em questão.

Veja, os supostos créditos não foram enxergados na contabilidade da recorrente e esta manteve-se inerte quanto a demonstração de seu direito, não logrando êxito na comprovação através de outros documentos ou sequer alegações. Razão pela qual não há que se falar no aproveitamento de créditos de PIS.

Com relação à COFINS, ressalte-se a produção de efeitos da Lei nº 10.833/2003 se deu apenas no ano de 2004, o que não engloba a concretude do caso aqui analisado.

Multa Qualificada

A questão da multa deve ser enviesada sob uma nova abordagem, amplamente respaldada pela jurisprudência do CARF.

Restou fundamentada a multa nos moldes do artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996, posteriormente reposicionado para o § 1º do mesmo artigo. Dentre as hipóteses elencadas no referido dispositivo, coube ao caso presente a caracterização da sonegação fiscal, prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/1964.

É sabido que a sonegação exige a conduta dolosa evidenciada e cabalmente comprovada através de fatos e provas contundentes. No caso concreto, a fiscalização e também a DRJ/BEL perceberam o elemento doloso em condutas específicas envolvendo o recorrente, quais sejam: a eleição do Rio de Janeiro como sede, de forma a estar localizada a entidade em cidade-metrópole, supondo-se que sua movimentação de recursos financeiros poderia passar despercebida diante da quantidade de contribuintes a serem fiscalizados; e a presença de indício de que o titular de direito da entidade, Luiz Menegon e Maria Aparecida Menegon, é interposta pessoa do titular de fato, Atílio Gusson.

Ocorre que, quanto às duas condutas, há total incerteza e ausência de elementos robustos capazes de garantir inequivocamente o dolo por parte do recorrente.

Como já visto em parte anterior deste voto, a alteração do domicílio tributário visou a atuação concreta da fiscalização, facilitando o acesso às informações e documentos. Tal ato, no entanto, não fora fundamentado por uma conduta dolosa do recorrente.

A alegação de que o recorrente visava, com a eleição de sua sede, evitar a possibilidade de autuações fiscais transita por um campo de total subjetividade, sem qualquer comprovação definitiva e cabal trazida aos autos.

Ademais, quanto a figura do gerente financeiro Atílio Gusson, a fiscalização também lança apontamentos totalmente subjetivos e sem qualquer comprovação definitiva e inverossímil de que tal sujeito fosse sócio de fato da entidade. Veja, seu conhecimento e envolvimento nas mais diversas áreas da entidade, seu poder para representar a firma mediante procuração e até suas movimentações financeiras são indícios, é verdade, mas longe de atestarem de maneira irrefutável a sua condição de sócio de fato e a condição dos sócios de direito como interpostas pessoas.

Veja que há ligeira fragilidade nos elementos que foram unidos para formar a conduta dolosa do contribuinte e assim a caracterização da sonegação fiscal e a consequente aplicação da multa punitiva.

Diante deste cenário, cabe a exposição de uma corrente que vêm crescendo no âmbito deste Conselho, absorvendo-a como verdade para a resolução desta controvérsia.

Trata-se da utilização do art. 112 do CTN, e do princípio do *in dubio pro reo* (ou como alguns julgados preferem *in dubio pro contribuinte*), como fundamentos expressos da *ratio decidendi* que versa sobre a desqualificação da multa.

Eis a redação do supracitado dispositivo legal:

*“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira **mais favorável ao acusado**, em caso de **dúvida** quanto:*

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

A dúvida – seja quanto aos fatos, quanto ao sujeito ou quanto ao conteúdo normativo – resultará sempre em um dilema de subsunção. E desta forma vem sendo encarado o tema no CARF, centrada principalmente na ausência de elementos fáticos autorizadores da multa qualificada e do dolo do agente:

“(…) num significativo número de casos, o conteúdo normativo desse enunciado é aplicado sem a identificação expressa do seu fundamento legal no âmbito do direito tributário.

Em outras palavras, seu conteúdo teleológico (norma de julgamento que direciona o juiz a decidir em favor do contribuinte no caso de dúvida) não é olvidado nessas situações; uma vez que, em sendo constatada a carência de elementos probatórios que evidenciem o intuito fraudulento, as decisões do CARF são sempre pela desqualificação da multa. (...)”

(“Repertório Analítico de Jurisprudência do CARF”, Edição Fundação Getúlio Vargas - SP/ Escola de Direito e Editora Max Limonad)

Do racional ora declinado, segue a transcrição de ementa do Acórdão nº 2403002.988, de 12 de Março de 2015:

MULTA QUALIFICADA. MANUTENÇÃO. Na forma dos incisos I, II e IV do art. 112 do Código Tributário Nacional, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato e à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

No caso presente instaura-se uma situação de dúvida razoável quanto a natureza e as circunstâncias materiais do fato, o que traz o permissivo de aplicação do art. 112 do CTN. Deste modo deve-se adotar a medida mais benéfica ao contribuinte, optando-se pela pena menos gravosa, desqualificando a multa de ofício e reclassificando-a para o patamar de 75%.

Termo de Sujeição Passiva

No que concerne a responsabilização de Atílio Gusson, faço minhas as conclusões atingidas pelo v. acórdão recorrido, como razões para decidir:

“ (...)

9. Quanto ao termo de sujeição passiva solidária em nome de Atílio Gusson, destaque-se que tal responsável não compareceu para impugnar o ato administrativo de fls. 580-585.

Outrossim, como a impugnação de fls. 602-622 encontra-se firmada por advogado constituído somente pelo contribuinte (Frigoxin Comercial Ltda), e não pelo responsável, os argumentos ali expendidos contra o ato de sujeição passiva não serão conhecidos.”

A mesma situação aqui dirigida à impugnação cabe ao Recurso Voluntário.

Conclusão

Diante de todo o exposto, CONHEÇO do RECURSO VOLUNTÁRIO para, no MÉRITO, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para reduzir a multa de ofício de 150% para 75%.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteadó

Processo nº 10218.001272/2007-10
Acórdão n.º **1201-001.776**

S1-C2T1
Fl. 11
