



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10675.002080/2006-52
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3302-010.943 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de maio de 2021
Recorrentes UBERLANDIA DISTRIBUIDORA DE PETROLEO
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2002

ANÁLISE DE EVENTUAL INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA

Em conformidade com a Súmula CARF n. 02, ao Colegiado é defesa a manifestação sobre a eventual inconstitucionalidade de lei tributária.

MULTA AGRAVADA

Cabível a multa agravada, quando o autor do procedimento fiscal demonstra, por elementos seguros de prova, que os envolvidos na prática da infração tributária conseguiram o objetivo de, reiteradamente, além de omitirem a informação em suas declarações de rendimentos, deixar de recolher os tributos devidos. A prática de reduzir indevidamente a receita oferecida à tributação, por força de erro de soma ou outro artifício, é forte indício de prática fraudulenta.

INTERPRETAÇÃO MAIS BENÉFICA AO ACUSADO

O princípio in dubio pro réu, ou acusado, pressupõe uma dúvida que, se inexistente, enseja a aplicação da norma que tipifica o fato que a ela se subsume.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Recurso de Ofício: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do relator.

Recurso Voluntário: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad - Relator

Participaram do julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente), Larissa Nunes Girard, Walker Araujo, Vinícius Guimarães, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green.

Relatório

Trata-se de processo administrativo fiscal no bojo do qual discute-se a exigência de PIS e COFINS da Recorrente, tanto na condição de contribuinte como na de substituto.

Por retratar com precisão os fatos até então ocorridos no presente processo, adoto e transcrevo o Relatório elaborado pela Primeira Seção do CARF, quando da sua análise do processo, que resultou na declinação de competência.

Trata o feito de auto de infração para exigência de créditos tributários relativos à COFINS e ao PIS, devidos pelo recorrente no período de apuração de 28/02/1999 a 30/12/2002 tanto na condição de contribuinte, como enquanto substituto tributário.

A ação fiscal em exame teve por objeto, inicialmente, a verificações de possíveis ações ilícitas perpetradas pelo recorrente com relação ao IRPJ e a CSLL. Quanto aos dois tributos retro, foi lavrado auto de infração específico, autuado no processo de nº 10675005110/200411 (IRPJ e CSLL). Vale destacar que a empresa já havia sido alvo de outros dois processos em que foram lavrados autos de infração para exigir o PIS e COFINS (autuados nos PAs de ns. 10675003709/200509 e 10675002105/200618) concernentes aos anos calendários de 1997 e 1998 e ao mês de janeiro de 1999.

Posteriormente, e dando prosseguimento ao trabalho investigativo, e após relatar as inúmeras intimações encaminhadas ao contribuinte, em que pouquíssimas foram efetivamente respondidas, a D. Auditoria trouxe notícias, também, da prática de atos pela empresa tendentes a dificultar o exercício investigativo, a se destacar:

- a) a falta de exibição de livros e documentos fiscais (mormente quanto aos anos de 2000 a 2002, tendo a empresa afirmado ter sido objeto de roubo e que, por isso, tais documentos teriam se perdido);
- b) as sucessivas mudanças de endereço de sua sede (domicílio tributário), inclusive no curso da ação fiscal;
- c) a interposição de pessoas desprovidas de capacidade econômica, apontadas como titulares da pessoa jurídica autuada.

Frise-se que os motivos efetivamente declinados pela D. Auditoria Fiscal para justificar a exigência objeto deste feito, centra-se na falta de quaisquer informações concernentes ao PIS e COFINS em DCTFs nos anos de 1999 e 2000 (ainda que, nestes anos se tenha identificado "alguns" recolhimentos das contribuições em análise). Quanto aos anos de 2001 e 2002, a Autoridade Lançadora afirma terem sido declarados débitos das aludidas contribuições os quais, todavia, foram incluídos em programa de parcelamento não quitado pelo recorrente.

E, para se proceder ao cálculo das exações, tanto as devidas pelo próprio contribuinte, como quanto aquelas cujo recolhimento lhe era imposto, enquanto substituto tributário,

foram considerados os valores de notas fiscais de compra (obtidas juntamente à fornecedores do contribuinte e mediante ordem judicial de busca e apreensão).

Ao crédito apurado, foram acrescidas multa qualificada e agravada (225%), além dos encargos moratórios de praxe. Notem que justificativa para qualificar e agravar a penalidade foi concentrada nos mesmos fundamentos: a interposição de pessoas na gerência da empresa, as mudanças sucessivas da sede (ocorridas, insista-se, no curso da ação fiscal), a simulação do contrato de compra e venda das quotas sociais da empresa (por meio do qual passou-se o controle da sociedade às ditas "interpostas pessoas"), a falta de atendimento a diversas intimações fiscais e a falta de exibição de livros, documentos e declarações contábeis e tributárias.

Além disso, foram lavrados termos de sujeição passiva em desfavor dos sócios de fato da empresa, a saber: JEFFERSON DE CASTRO, MARLI MENDONÇA MASSON, IRINELI CONCEIÇÃO JUNIOR e WLADIMIR CONCEIÇÃO.

Regularmente intimados dos termos da autuação, apenas o contribuinte opôs a sua impugnação administrativa, por meio da qual arguiu, em síntese:

- a) a decadência do crédito tributário (a luz dos preceitos do art. 150, § 4, do CTN);
- b) o erro da apuração da base de cálculo, sustentando inexistir previsão legal a permitir o cálculo das exações a partir dos valores de entrada das mercadorias, além de haver uma ilegal presunção de que todos os combustíveis adquiridos teriam sido concretamente vendidos;
- c) a inexistência de motivos para o agravamento da multa, dado ter a empresa atendido a todas as intimações fiscais (não tendo se oposto à qualificação, propriamente, da penalidade);
- d) a inconstitucionalidade, por violação ao princípio do não confisco, do percentual da multa de ofício aplicado;
- e) a inconstitucionalidade da aplicação da variação da SELIC para apuração dos juros de mora.

A DRJ de Juiz de Fora, inicialmente, julgou parcialmente procedente aimpugnação exclusivamente para afastar o agravamento da penalidade imposta, mantendo-se, quanto ao mais, o lançamento ora polemizado.

Ao chegar a este órgão julgador, a 2ª Turma do Segundo Conselho houve por bem anular o acórdão recorrido dado que, ante a exoneração de parte do crédito tributário, cabia à DRJ recorrer de ofício, o que incorreu.

Em novo julgamento, DRJ/JFA proferiu acórdão, desta feita para, além de afastar o agravamento da multa, reconhecer a decadência quanto a parte do crédito aqui exigido, relativo aos períodos compreendidos entre 28/02/1999 a 31/07/2001 (considerando-se a edição da Súmula 8, erigida pelo STF). Destaque-se, que a citada turma julgadora aplicou os preceitos do art. 173, I, quanto aos três primeiros trimestres de 1999 (assentando não ter ocorrido, neste período, qualquer pagamento dos tributos), e 150, § 4º quantos aos demais (justamente por ter identificado pagamentos, ainda que parciais, durante aqueles exercícios).

Por ocasião do novo exame ora noticiado, a DRJ recorreu de ofício a este CARF.

O contribuinte foi intimado do resultado do julgamento em 08/05/2009 (uma sexta-feira efl. 2008), tendo interposto seu recurso voluntário em 09/06/2009 (doc. de efl. 2047), por meio do qual reiterou o argumento concernente à impropriedade da base de cálculo apurada, reprisando, outrossim, e apenas, a alegação de inconstitucionalidade da multa de ofício aplicada.

Os solidários, registre-se mais uma vez, não se manifestaram.

Os autos foram, então, distribuídos à 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara que resolveu converter o julgamento em diligência a fim de determinar o sobrestamento deste feito até o julgamento em definitivo dos processos atinentes ao IRPJ e a CSLL e os reflexos (PIS e COFINS devidos em anos anteriores).

Conforme se depreende do despacho de encaminhamento constante de efl. 2.114, verifica-se a notícia de que a diligência supra não teria sido cumprida tendo em conta o fato dos débitos objetos dos processos tratados alhures já se encontrarem inscritos em dívida ativa e sob a responsabilidade da PGFN.

Este é o relatório.

Como resultado da análise do processo pela 2ª Seção foi declinada a competência do julgamento para a 3ª Seção, nos seguintes termos:

A par das considerações do D. Relator, o fato é que a situação tratada no processo não se amolda aos preceitos do art. 2º, IV, do RICARF.

Realmente ainda que se possa identificar alguma "interseção" entre os elementos de fato dos processos, quando muito, conexos, é inegável que, pelo próprio TVF, as infrações apuradas no PTA de nº 10675.005110/200411 e aquelas aqui analisadas são absolutamente distintas. Aliás, o próprio Relator deixa claro que, naquele feito, constatou-se a omissão de receitas por meio de depósitos bancários de origem desconhecida, ao passo que, aqui, lançou-se o crédito por constatação de mera ausência/insuficiência de recolhimento.

É certo, outrossim, que neste processo calcou-se a apuração fiscal tão só na disparidade entre volumes de compra de combustíveis e os valores registrados pela empresa a título de venda destas mesmas mercadorias. Em outras palavras, este auto de infração não só não considerou as receitas omitidas a partir de depósitos bancários, como também partiu de elementos absolutamente estranhos ao processo concernente ao IRPJ e à CSLL.

Assim, e com o devido respeito ao D. Relator, inexiste na espécie uma coincidência entre os elementos de fato utilizados para fundamentar as autuações relativas ao IRPJ e a CSLL e a imposição aqui versada (PIS e COFINS), não se observando, pois, o preenchimento dos requisitos descritos no aludido art. 2º do RICARF para, assim, atrair, à esta turma, a competência para a análise do feito.

Diante do exposto, voto por, com espeque nos preceitos combinados dos artigos 2º, IV e 4º, inciso I, do RICARF, declinar a competência desta Turma para apreciar a matéria em litígio, devendo os autos serem encaminhados à D. 3ª Seção deste CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Raphael Madeira Abad, Relator.

1. Recurso de Ofício

1.1. Admissibilidade do Recurso de Ofício.

A DRJ, na decisão ora sob exame, evidencia o valor exonerado às e-fls. 1988.

b) excluir, por decadência, os valores de R\$ 3.948.444,13 e R\$ 855.280,48, exigidos nos autos, referente à Cofins e ao PIS, respectivamente, no período de fevereiro de 1999 a julho de 2001;

c) manter as exigências de R\$ 1.338.930,89 e R\$ 290.035,45, referente à Cofias e ao PIS, respectivamente, do período de agosto de 2001 a dezembro de 2002 com multa qualificada (150%) e juros moratórios.

Tendo sido o valor exonerado superior a quatro milhões e meio de reais, conforme consta na própria decisão atacada, o Recurso de Ofício deve ser conhecido.

1.2. Mérito do Recurso de Ofício.

O Acórdão proferido pela DRJ de e-fls. 1988, submeteu este processo ao CARF em “recurso de ofício.” **em razão de (i)** declarar decadência, e **(ii)** excluir parcela referente a multa agravada.

Em relação ao reconhecimento da decadência, a decisão sob exame considerou que tratando-se de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, vigorava a norma que estabelecia o prazo de dez anos (Lei 8.212/91, art. 45), que foi declarada inconstitucional, inclusive objeto de súmula vinculante n. 08, que vincula a Administração Pública que, por sua vez, passa a aplicar o CTN, especificamente os artigos 150 e 173.

No caso, é de se pontuar o seguinte:

A empresa não apresentou as DCTF entre o 1º trimestre de 1999 e o 4º trimestre de 2000,

A empresa recolheu parte do PIS e da COFINS devidos a partir do 4º trim de 1999,

Em 2001 e 2002 a Recorrente apresentou DCTF.

Em relação ao três primeiros trimestres de 1999, nos quais não houve declaração ou recolhimento, é de se aplicar o artigo 173, I do CTN, o prazo para lançamento é o primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia ter sido realizado.

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

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

Para estes casos, o prazo para lançamento terminou no dia 31.12.2004, e ele foi realizado em agosto de 2006, portanto atingido pela decadência.

Em relação ao 4º trimestre de 1999, quando houve recolhimento parcial do tributo, aplica-se o prazo decadencial regido pelo art. 150, IV do CTN, contado a partir do prazo de cinco anos a partir da data do fato gerador, verbis:

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

No caso concreto, tendo o lançamento sido realizado em agosto de 2006, encontram-se atingidos pela decadência os lançamentos dos tributos cujos fatos geradores ocorreram entre 28.02.1999 e 31.07.2001, razão pela qual deve ser negado provimento a este capítulo do Recurso de Ofício.

No que diz respeito à **exclusão de parcela referente a multa agravada**, para a análise da questão é necessário destacar a existência de duas penalidades distintas, quais sejam:

O parágrafo 2º do art. 44 da Lei 9.430/96 e inciso I do art. 70 da Lei n. 9.532/97 preveem a aplicação da multa de ofício de 112,5% (agravamento) nos casos em que o contribuinte não atender, no prazo marcado, intimação para prestar esclarecimentos, apresentar arquivos ou documentação técnica específica prevê aumento da multa em 50%

O artigo 44 da Lei 9.430/96 prevê duplicação da multa no caso de sonegação, fraude ou conluio (art. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64)

No caso concreto a DRJ entendeu que houve sonegação por fraude, o que motiva a duplicação da multa, todavia o Acórdão em questão não identificou a ocorrência do não atendimento aos prazos estipulados pela fiscalização, razão pela qual entendeu que ser indevido o agravamento de 50% da multa.

Efetivamente, por efetivamente não haver ocorrido o fato que enseja o agravamento da multa, voto no sentido de negar provimento a este capítulo do Recurso de Ofício.

2. Recurso Voluntário.

2.1. Admissibilidade do Recurso Voluntário.

O Recurso Voluntário protocolado por Uberlândia Distribuidora de Petróleo do Triângulo em 15.06.2009 é tempestivo e a matéria é de competência deste Colegiado, razão pela qual o conheço.

2.2. Merito do Recurso Voluntário.

Não havendo preliminares é de se adentrar no mérito do Recurso.

Inicialmente cumpre destacar que no processo 10675.005110/200411, relativo aos mesmos fatos, todavia com repercussão no Imposto de Renda, restou decidido pelo CARF que não houve nulidade do processo pelo fato do termo de intimação haver sido recebido pelo zelador da empresa no domicílio fiscal da mesma, que a empresa não apresentou escrituração contábil em relação ao ano-calendário de 1999, nem foram entregues o Livro Diário, Livro

Razão e o LALUR, o que configura infração ao dever de manter escrituração contábil-fiscal, resultando correto o arbitramento do lucro, bem como a multa no percentual de 225%, eis que configurado o evidente intuito de fraude, especialmente em razão das DCTF haverem sido entregues com valores zerados, em decisão proferida em 05.02.2009 e mantida pela CSRF em 16.05.13, nos seguintes termos

O Recurso é tempestivo e atende aos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento. Delimitando a lide, a questão cinge-se à investigação acerca da manutenção da multa qualificada decorrente de suposta conduta dolosa por parte do contribuinte com vistas a praticar fraude. Ressaltase que o Recorrente manifestouse apenas no que concerne à manutenção da multa qualificada, nada mencionando a respeito da multa agravada. Ainda, o contribuinte pugna pela fixação do dies a quo para a contagem do prazo decadencial pela regra do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, e não pela regra do artigo 173, inciso I do referido diploma. A Fazenda Nacional, em suas Contrarrazões, requer a manutenção da multa qualificada em 150%, tanto do IRPJ quanto da CSLL, em razão de considerar o conjunto probatório trazido aos autos suficiente para a caracterização do dolo da conduta do contribuinte autuado, notadamente, com base nos fatos do Relatório Fiscal de fls. 20/35. Conseqüentemente, alega ser incabível a contagem do prazo decadencial pela regra do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional. Antes de analisar as situações fáticas do caso, cumpre verificar a natureza da sanção tributária, em especial da multa qualificada. O vocábulo sanção é adotado pelo direito positivo brasileiro tanto para indicar a aprovação de uma lei, quanto para indicar uma coerção. A sanção, enquanto meio coercitivo, é o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular

diretamente um ato ou fato que a ordem jurídica proíbe¹. Assim, a sanção corresponde à conseqüência jurídica pela desobediência a determinada norma jurídica, sendo elemento a ela inerente. A desobediência de um dever imposto por uma norma jurídica corresponde ao denominado ilícito, o qual é a razão da imposição da sanção, conseqüência jurídica. Na norma sancionadora, verificase no antecedente um fato jurídico correspondente a determinado evento ilícito vertido em linguagem competente. No conseqüente, está a própria sanção com as indicações precisas dos sujeitos do vínculo (in casu, o contribuinte e a fazenda) e a forma de calcular-se o montante da penalidade aplicável. Desta feita, a sanção é uma conseqüência jurídica que pode ser tanto de natureza indenizatória, anulando os efeitos do ato ilícito praticado, quanto penalizatória, apenando aquele que cometeu o ilícito. Sobre a natureza indenizatória e penalizatória da multa, Hector Villegas² classificaas como repressivas ou repressivo-compensatórias, dependendo da finalidade de castigar o infrator, ou castigá-lo e ressarcir o fisco pelos prejuízos sofridos. Em ambos os casos, a conseqüência jurídica deverá pretender coibir a ilicitude. Se a sanção é conseqüência jurídica da desobediência de uma determinada norma jurídica, então, a natureza da sanção está diretamente relacionada com a natureza da norma jurídica desobedecida, melhor dizendo, com o ilícito que tenta impedir. Dito isto, partindo do tipo de ilícito, passase ao elenco das espécies de sanções que se verificam em lançamentos de ofício de natureza tributária, mais especificamente, as multas. As multas, no direito tributário, podem ser aplicadas em decorrência, principalmente, do não pagamento de tributo, da mora ou da inobservância de obrigação acessória. Em lançamentos de ofício poderão ser

encontradas, isolada ou cumulativamente, sanções de natureza tributária, administrativa ou penaltributária. Será de natureza tributária, se aplicada em razão de descumprimento de uma obrigação tributária (obrigação de dar, entregar dinheiro aos cofres públicos). Será de natureza administrativa, se relacionada ao descumprimento de uma obrigação acessória (obrigação de fazer). E, será de natureza penal tributária a sanção aplicada às infrações decorrentes de atos dolosos, visando a fraude ou a sonegação fiscal. Para o evento do não pagamento, nos lançamentos de ofício, verificamos a imposição de multa de ofício, espécie de sanção pecuniária. As multas de ofício são penalidades pecuniárias repressivo-compensatórias ou, por vezes, predominantemente repressivas, que normalmente asseguram o recebimento do crédito tributário pelo erário. Tais multas podem aparecer como valores fixos ou por limites (máximo e mínimo), mas, via de regra, as multas de ofício constituem-se em percentuais aplicáveis sobre o valor do tributo devido ou do fato jurídico. O percentual e a base (tributo devido ou fato jurídico), quantificadores da sanção, variam de acordo com a sua natureza predominantemente repressiva ou compensatória, dependendo das características do descumprimento da obrigação.

No âmbito federal, a multa de ofício será agravada (percentual aumentado pela metade), nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos ou apresentar documentos. Será qualificada a penalidade (percentual duplicado), nos casos de sonegação e fraude. No caso de qualificação da penalidade, a Lei nº 9.430/96, em seu artigo 44, § 1º (na redação vigente à época do lançamento), estabelece que “o percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo [75%] será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis”. Ou seja, importante observar que a menção aos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 é feita para limitar a qualificação da multa apenas aos casos em que ocorrer sonegação, fraude ou conluio. Há, portanto, que se distinguir a fraude do mero erro ou entedimento do contribuinte acerca de determinado fato. Isto porque, a multa de ofício qualificada é sempre aplicada para os casos em que se pretende a fraude ou a sonegação. Por esta razão, a autoridade administrativa deve observar, para a imputação desta espécie de multa, a existência do elemento subjetivo, o dolo. O dolo se verifica pela vontade do agente de alcançar o resultado (in casu, fraude ou sonegação) ou assumir o risco de produzi-lo. Afirma-se que a autoridade administrativa precisa averiguar se efetivamente existiu dolo para que então possa imputar a multa qualificada, com base no próprio Código Penal Brasileiro, o qual assevera no parágrafo único do artigo 18 que: “Salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente.” Ainda que se verifique falta de pressuposto para a imputação do que ora se denomina multa qualificada, pode ser esta reduzida para multa de ofício sem qualificação, não impedindo a manutenção do crédito tributário. Isto porque a responsabilidade pelo pagamento do imposto é objetiva. O elemento subjetivo só alcança a qualificação da multa. A multa qualificada, que se ousa descrever de natureza “penal tributária”, tem característica repressiva e punitiva devido à grave natureza do evento ilícito que se configura em sua hipótese. Neste passo, a sanção administrativa de natureza predominantemente punitiva será aquela única, dentre as multas tributárias, de natureza subjetiva, na qual se identifica a vontade do agente (intuito doloso) e o nexos entre sua atitude e a sonegação, a fraude ou o conluio. O conluio é o ajuste doloso entre duas pessoas (físicas e/ou jurídicas),

visando a sonegação ou a fraude. Tanto a sonegação quanto a fraude correspondem a ações ou omissões tendentes a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento ou acontecimento do fato jurídico tributário, respectivamente. Na definição de Ruy Barbosa Nogueira, a sonegação impede a apuração da obrigação tributária principal enquanto a fraude impede o pagamento do tributo já devido³. Assim, sem dúvida necessária, ao menos, a distinção entre ilícito penal e ilícito fiscal, pois, enquanto para o primeiro aplicase o elemento subjetivo (trata-se de sanção de caráter personalíssimo), para o segundo, aplica-se o critério objetivo. Enquanto as sanções

penais e penais-tributárias se referem à conduta do agente, as sanções meramente fiscais, assim como as sanções administrativas, referem-se ao fato (ex. falta de pagamento de imposto). Nesse ponto, para a falta de pagamento do imposto aplicase a responsabilidade objetiva, prevista no artigo 136 do Código Tributário Nacional: “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”. Já a aplicação da “multa qualificada” pressupõe uma ilicitude especialmente qualificada. Para a aplicação da sanção administrativa de natureza “penal tributária”, além da infração tributária haverá que ser verificada a participação e vontade do agente. Sobre este aspecto, nunca é demais lembrar que a mera falta de pagamento de tributo não é crime, tampouco ato doloso. Arrematando a questão, o saudoso Ministro Aliomar Baleeiro⁴ também pugna pela responsabilidade pessoal do agente por infrações decorrentes de dolo específico, firmando o seguinte entendimento: “RESPONSABILIDADE PESSOAL DO AGENTE. Em princípio, a responsabilidade tributária por infrações da legislação fiscal cabe ao contribuinte ou ao coresponsável, como tais definidos no CTN Mas este, como vimos, em certos casos taxativos, também a estende a terceiros os arts. 134 e 135). Em certos casos especiais, a responsabilidade será de quem cometeu a infração o agente sem que nela se envolva o contribuinte ou sujeito passivo da obrigação tributária. Isso acontece, em princípio, quando o ato do agente também se dirige contra o representado ou quando se reveste de dolo específico. O CTN distingue três hipóteses. A primeira é a de a falta constituir ao mesmo tempo um crime ou contravenção penal. Mas, nesse caso, também, responde o contribuinte fiscalmente, se o agente estava no exercício regular de administração, mandato, função, emprego ou no cumprimento de ordem expressa de quem podia expedila. No terceiro caso, há diferentes hipóteses de o agente ter praticado atos contra os seus representados, mandantes, preponentes, patrões, etc. seria demais punilos quando já são vítimas e culpa não revelaram nas faltas dos prepostos. Mas entendase: a responsabilidade é exclusiva do agente quanto aos efeitos das infrações (multa, inclusive moratória, se se apossou dos fundos do mandante ou patrão e correção monetária.). Mas se o sujeito passivo continua responsável pelo imposto devido por atividade, ato ou coisa que fez surgir a obrigação tributária.” Conclui-se, assim, que a qualificação pressupõe a existência de fraude ou sonegação. Portanto, sempre que houver qualificação, esta deve ser motivada em separado, já que não se confunde com o próprio motivo do lançamento, sendo certo que a motivação pressupõe uma ilicitude especialmente qualificada de natureza penal tributária.

Voltando ao presente caso, é inquestionável o fato de que o contribuinte não apresentou a escrituração contábil e fiscal solicitada pela Fiscalização. Conforme se depreende do Relatório Fiscal de fls. 20/35, a fiscalização do Imposto de Renda Pessoa Jurídica teve início com a lavratura do Termo de Intimação, com ciência em 08/11/2000. Contudo, reiteradamente, o contribuinte apresentou informações

incompletas e agiu com intuito meramente protelatório, estendendo a duração do procedimento de fiscalização. Após reiteradas tentativas frustradas de intimação do contribuinte para que este apresentasse os documentos necessários à apuração da contabilidade, não restou outra alternativa à fiscalização, que solicitou ao Ministério Público Federal a Busca e Apreensão de documentos e livros fiscais, conforme seguinte trecho do Relatório Fiscal. “Haja vista a não manifestação do contribuinte, apesar de regularmente intimado, e impossibilidade de levantamento do crédito tributário por ausência de documentação para apuração do quantum devido, foi solicitada, ao Ministério Público Federal, a busca e apreensão de documentos e livros contábeis/fiscais na matriz da empresa, em Pindamonhangaba e na filial em Paulínea, bem como a obtenção junto às instituições financeiras, dos extratos bancários, visando apuração dos indícios de sonegação fiscal.” Portanto, não procede a alegação do contribuinte de que teria apresentado à fiscalização todos os documentos que estavam em seu poder. Em verdade, a Fiscalização somente pôde concluir o procedimento após decisão judicial de fls. 250/251 (Processo n.º 2002.38.03.0023263), de 14 de junho de 2002, que decretou a quebra do sigilo bancário da empresa, bem como deferiu o pedido de busca e apreensão dos documentos e livros contábeis da empresa.

Mas não é só, no tocante à qualificação da penalidade, há que se considerar o conjunto probatório, que não se confunde com eventual fato que enseja o agravamento da penalidade pelo embaraço da fiscalização. A qualificação da penalidade exige a comprovação

de que vários fatos convergem para o agir de forma dolosa a ocultar a realidade dos fatos. É o

que entendo ter ocorrido no presente caso, pelo que reproduzo os fatos narrados em trecho do voto condutor do acórdão da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes nesse sentido: “(...) No presente caso, tem-se que a contribuinte apresentou suas DCTFs com valores “zerados”, o que afasta qualquer margem de erro e comprova o intuito fraudulento do Contribuinte de afastar a tributação, na medida em que indica a existência de intencional divergência entre a verdade real e a verdade declarada pelo Contribuinte, e seus motivos simulatórios. Entendo, assim, que deve ser mantida a qualificação da multa aplicada.” Não bastasse a falta de apresentação dos documentos solicitados, as buscas realizadas nos estabelecimentos indicados como da empresa fiscalizada foram diversas vezes frustradas, conforme Relatório Fiscal fls. 20/35, o que evidencia a utilização de estabelecimentos de fachada que serviram para ocultação da realidade dos fatos: “Na busca efetuada no estabelecimento matriz, em Pindamonhangaba, os Auditores Fiscais constataram que a sala alugada encontrava-se fechada e desabitada, sem lâmpadas

telefone ou energia elétrica, havendo em seu interior diversas correspondências enviadas pela fiscalização (...)”

“Na busca efetuada na filial de Uberlândia, MG, foi constatado que o local encontrava-se lacrado e em estado de abandono, tendo sido informado, por um vizinho, que a empresa estava fechada há aproximadamente um ano e que uma funcionária lá comparecia esporadicamente para recolher as correspondências” Quanto ao estabelecimento de Paulínea, a fiscalização buscou informações junto à Agência de Correios da cidade, para averiguar se estava havendo extravio de correspondências, obtendo a seguinte resposta:

“Foi obtida a informação de que a empresa adquiriu uma caixa postal e que as correspondências eram depositadas nesta, sendo colocado um aviso na caixa sobre a existência de correspondências registradas para serem retiradas. E o contribuinte não estava retirando as registradas, apenas as cartas comuns.” Diante o conjunto probatório, verifico hipótese de aplicação do disposto no artigo 72 da Lei 4.502/64, conforme seguinte trecho também extraído do Relatório Fiscal

de fls. 20/35: “(...) os sócios posteriores da empresa (sucessores), srs. Wladimir Conceição e Irineu Conceição Junior, ao ocultarem da fiscalização os livros e documentos contábeis/fiscais, não atendendo às intimações dos Auditores Fiscais da Receita Federal, protelando e dificultando de todas as formas possíveis o bom andamento do trabalho, demonstraram a intenção dolosa não só em impedir o conhecimento dos fatos geradores já ocorridos, mas também que o fisco apurasse a ocorrência de novos fatos geradores de obrigações tributárias, omitidas na escrituração e documentação ocultada propositalmente, visando reduzir o montante do imposto devido ou a evitar o seu pagamento, o que, em tese, configura fraude, nos termos do Artigo 72 da Lei No 4.502/64” De fato, há a Súmula n.º 14, CARF, entretanto, no presente caso não se trata de mera presunção, mas de provas de fatos que, no conjunto, convergem para o intuito doloso. Nessa toada, de se afastar a possibilidade de aplicação da regra contida no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, o que enseja a contagem do prazo decadencial conforme o disposto no artigo 173, inciso I do referido diploma. Portanto, tendo sido o contribuinte notificado em 27/12/2004 e os fatos geradores se reportarem a 31/03/1999; 30/06/1999; 30/09/1999 e 31/12/1999, verifico que não houve decadência para nenhum dos trimestres.

Pelo exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial, mantendo integralmente o quanto decidido pelo acórdão recorrido.
Sala das Sessões, em 16 de maio de 2013 (ASSINADO DIGITALMENTE)
Karem Jureidini Dias

2.3. Base de Cálculo utilizada.

A Recorrente insurge-se contra a base de cálculo arbitrada, resultado da movimentação de combustíveis adquiridos para revenda com base nas notas fiscais de compra multiplicado pela preço usualmente praticado em cada período, o que resultou na ‘receita mensal’.

A Recorrente insurge-se contra o ‘preço de mercado’ arbitrado, bem como que deveria ter sido levado em conta o volume do produto negociado, o tempo de giro e a forma de pagamento.

Todavia, a Recorrente não contrapõe o argumento utilizado pela DRJ, na decisão atacada, segundo o qual o preço utilizado foi o mesmo usado nas suas notas fiscais que estavam em poder do fisco.

Em relação à exclusão do estoque a DRJ entendeu que a Recorrente não apresentou à fiscalização qualquer documento a partir do qual pudesse ser calculado, nem contrapôs-se a este argumento, expresso na decisão atacada.

Quanto a outros elementos que a Recorrente alega serem imprecisos, ela não trouxe nem na impugnação ou Recurso Voluntário qualquer argumento que pudesse contrapor aos utilizados.

Finalmente, o fato da DRJ haver desconsiderado elementos inexistentes definitivamente não gera qualquer nulidade, como a pretendida, razão pela qual é de negar provimento a este capítulo recursal.

2.4. Natureza Confiscatória da Multa.

A Recorrente alega que a multa é confiscatória, violando os comezinhos princípios que norteiam o direito constitucional.

Todavia tais argumentos, foram rechaçados pela DRJ em razão dela haver entendido que o princípio do não confisco aplica-se apenas aos tributos e não às multas.

Todavia, em que pese tal entendimento, a arguição de princípios constitucionais para que sejam contrapostos a regras em vigor, ao menos em sede do CARF, é argumento que não pode ser apreciado por este Colegiado por força da Súmula Vinculante n. 02, razão pela qual voto por negar provimento a este Capítulo Recursal.

2.5. Aplicação da penalidade mais favorável ao acusado

A Recorrente insurge-se contra os critérios utilizados para imposição da multa, requerendo a redução para o percentual de 20%.

Contudo, durante o processo é possível constatar que a fiscalização envidou inúmeros esforços no sentido de obter a documentação que refletiria a base de cálculo do tributo, todavia durante a fiscalização a Recorrente transferiu sua sede três vezes de lugar, inclusive para lugares onde jamais exerceu atividades, alegou que houve roubo de documentos em 2002 (três anos antes da fiscalização, com tempo suficiente para que houvesse refeito a escrita), fatos levados em consideração pelo CARF quando da análise do processo relativo ao Imposto de Renda.

Costatou-se ainda que o contribuinte optou por parcelamento no PAES mas foi excluído por inadimplência.

Identificou-se que as cotas da empresa foram vendidas por cerca de 10% do seu valor, mas o valor pago foi ainda menor, e ainda adquiridas por funcionário da empresa e outra pessoa que não comprovaram ter capital para adquiri-las, tendo sido consideradas como 'laranjas'.

Em 2003 a cota de um dos sócios foi adquirida por uma sociedade sediada no Uruguai, cujo procurador não respondeu intimação a ele dirigida, o que caracterizou simulação.

No Recurso Voluntário a Recorrente limitou-se a defender uma 'tese' deixando de mencionar o motivo pelo qual entende que a conduta por ela praticada foi culposa e não dolosa.

Por estes motivos, não vejo como não afastar o elemento dolo na conduta da Recorrente.

Com base nos entendimentos já expostos, voto no sentido de negar provimento ao Recurso de Ofício e negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad

Fl. 13 do Acórdão n.º 3302-010.943 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10675.002080/2006-52