



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10825.721567/2017-20
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-004.095 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de novembro de 2019
Recorrente INDUSTRIAS TUDOR M.G. DE BATERIAS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

Nos termos sedimentados pela Súmula nº 02, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, o que não se confunde com a análise de eventual ilegalidade praticada no ato administrativo de lançamento.

INTIMAÇÃO AO ADVOGADO.

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. Tema pacificado no âmbito do CARF, com a edição da súmula nº 110.

PEDIDO DE PERÍCIA E DILIGÊNCIA.

Indefere-se o pedido de diligência e perícia quando presentes nos autos elementos capazes de formar a convicção do julgador, bem como quando não preenchidos os requisitos legais previstos para sua formulação.

ANÁLISE DE TODOS OS ARGUMENTOS E PRECEDENTES CITADOS PELO SUJEITO PASSIVO. DESNECESSIDADE.

O julgador administrativo não está obrigado a analisar e responder todos os questionamentos e julgados, administrativos ou judiciais, citados pelo sujeito passivo no Recurso Voluntário, mesmo após a entrada em vigor do artigo 489 do CPC/15. Entendimento em consonância com jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que entende pela necessidade de enfrentamento apenas das questões capazes de infirmar a conclusão da decisão recorrida.

Só existe efeito vinculante, no âmbito do julgamento administrativo federal, quando os julgados e eventuais atos administrativos, invocados ou não pelo contribuinte, tiverem sido proferidos nos contornos das decisões e dos atos listados no artigo 62, § 1º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 343/2015).

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL (TDPF).

Suposta inobservância de ato regulamentar, que visa ao controle interno, não implica nulidade dos trabalhos praticados sob sua égide, tendentes à apuração e lançamento do crédito tributário.

ABUSO DE AUTORIDADE. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

ABUSO DE AUTORIDADE. INCOMPETÊNCIA.

O julgador administrativo não tem competência para declarar o abuso de autoridade supostamente cometido em operação realizada pela Polícia Federal e pela Receita Federal do Brasil, com a devida autorização do Poder Judiciário. Assim, não há que se falar em nulidade do lançamento tributário que se baseou em provas e elementos colhidos em procedimento alegado como abusivo pelo sujeito passivo.

DA FALTA DE INTIMAÇÃO PARA ESCLARECIMENTOS ACERCA DAS MOVIMENTAÇÕES BANCÁRIAS.

Não sendo o lançamento realizado com base no disposto no artigo 42, da Lei nº 9.430/96, não há necessidade de intimação prévia do contribuinte para se manifestar acerca das movimentações bancárias em conta de sua titularidade mantida junto a instituições financeiras, que não estava devidamente contabilizada.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Inexiste ofensa ao princípio da ampla defesa e do contraditório quando a contribuinte demonstra ter pleno conhecimento dos fatos imputados pela fiscalização, bem como da legislação tributária aplicável, exercendo seu direito de defesa de forma ampla nos apelos apresentados.

MUDANÇA DA CRITÉRIO JURÍDICO. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

Somente o erro de direito tem o condão de impedir o ajuste do lançamento tributário já devidamente formalizado. Eventual mudança de critério jurídico do lançamento, não implica nulidade do lançamento, e, sim, sua improcedência.

NULIDADE DE PROVAS OBTIDAS NO ÂMBITO DO PODER JUDICIÁRIO. PROVA EMPRESTADA. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA.

O julgador administrativo não tem competência para declarar a ilicitude de provas obtidas no bojo de processo judicial, cujo compartilhamento com a Receita Federal do Brasil foi devidamente autorizado pelo Poder Judiciário.

Não há empecilho para utilização das provas colhidas em âmbito judicial no processo administrativo fiscal, em especial quando há determinação de apuração de eventuais ilicitudes praticadas pelo sujeito passivo.

PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

A preclusão consumativa impede que o sujeito passivo inove nos argumentos após a apresentação da Impugnação Administrativa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

DECADÊNCIA

Constatado dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelas disposições do art. 173, I, do CTN, hipótese na qual o termo inicial do

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

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

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

OMISSÃO DE RECEITAS.

A práticas de atos, comissivos ou omissivos, praticados de forma dolosa, com intenção de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, do nascimento da obrigação tributária, caracteriza-se como sonegação e autoriza a constituição do crédito tributário pelo agente competente.

LUCRO ARBITRADO. MEDIDA EXCEPCIONAL E OBRIGATÓRIA.

O arbitramento do lucro é medida excepcional e só se aplica nas restritas hipóteses elencadas na legislação, como por exemplo, quando há declaração de imprestabilidade das demonstrações contábeis do sujeito passivo. Como regra, deve-se apurar eventuais tributos devidos de acordo com a opção do contribuinte de tributação para o referido ano-calendário. Contudo, sendo identificada alguma das hipóteses legais de arbitramento, a apuração pelo lucro arbitrado se torna obrigatória.

LUCRO ARBITRADO. IMPRESTABILIDADE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS. OMISSÃO DE RECEITAS.

A omissão de receitas, que se mostra relevante e feita de forma reiterada, sendo comprovada, inclusive, quando da análise de controles e planilhas apreendidos pela fiscalização e que eram mantidos à margem das demonstrações contábeis, autoriza a declaração de imprestabilidade da contabilidade e, por consequência, o arbitramento do lucro do contribuinte.

MULTA QUALIFICADA.

Comprovadas condutas e omissões dolosas do contribuinte no sentido que preconiza o artigo 72, da Lei 4.502/64, praticadas no sentido de ocultar, excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, correta a qualificação da multa, nos termos definidos pela legislação.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 124, INCISO I DO CTN.

Na imputação de responsabilidade tributária, com base no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional, é dever da fiscalização comprovar o interesse comum dos responsáveis no nascimento da obrigação tributária. Não se admite a imputação de responsabilidade com base neste dispositivo apenas pelo fato da pessoa física ser sócia da entidade.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 124, INCISO I DO CTN. GRUPO ECONÔMICO.

Admite-se a imputação de responsabilidade tributária, com base no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional, quando a fiscalização comprovar que a pessoa jurídica, pertencente ao mesmo grupo econômico do sujeito passivo, tiver praticado atos em conjunto com este, que deram causa ao nascimento da obrigação tributária.

RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. ART. 135, III DO CTN.

Cabe à fiscalização demonstrar e comprovar condutas praticadas pelo sócio-administrador, nos termos definidos no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional, para que possa ser atribuída a esse a responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário. Não estando, no Auto de Infração lavrado, demonstradas aquelas condutas, deve ser afastada a responsabilidade atribuída pela fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário do contribuinte principal (Tudor MG); em rejeitar as preliminares de nulidade da decisão recorrida e do lançamento e, ainda, a preliminar de decadência suscitada, e, no mérito, em negar provimento ao recurso; e quanto aos recursos dos responsáveis solidários, em negar provimento ao recurso voluntário apresentado pela empresa Indústria Tudor SP de Baterias Ltda; em dar provimento ao recurso dos responsáveis Milton José Tessari; Itamar Crivelli; Pércles José Ramos Mendes; Sérgio Luis Fioravante; Edson David Marques da Silva e Cezar Augusto Pereira Machado; e, em dar provimento parcial aos recursos dos responsáveis José Ricardo de Miranda; Dalilo Bilches Medinas e José Carlos Caminha, para afastar a imputação com base no art. 124, inc. I do CTN, mantendo a imputação de responsabilidade com base no artigo 135, inciso III do CTN.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregorio, Flávio Machado Vilhena Dias, Maria Lucia Miceli, Breno do Carmo Moreira Vieira, Mauritania Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada) e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

O presente processo administrativo fiscal teve origem com a lavratura de Autos de Infração (fls. 02 a 205) em face do contribuinte Indústria Tudor M.G. de Baterias Ltda., ora Recorrente, em que foram constituídos créditos tributários de IRPJ, CSLL, COFINS, Contribuição ao PIS, CPRB e IPI.

Também foi imputada a responsabilidade de tributária aos sócios-administradores da entidade e a empresa do grupo econômico - INDUSTRIAS TUDOR S.P. DE BATERIAS LTDA -, como se verifica dos termos de fls. 2.915 a 2.974.

Pelo o que se depreende do Termo de Verificação Fiscal de fls. 206 a 216 e seus anexos (fls. 217 a 871), bem como do Relatório Fiscal de fls. 872 a 923 e anexos (fls. 924 a 2.897), acusação fiscal é de que, em síntese, a Recorrente, nos anos calendários fiscalizados

(2012 a 2015), engendrou esquema sofisticado de omissão de receitas, basicamente pela venda de produtos sem Nota Fiscal ou sub-faturados, com recebimento de diversas formas (caixa 02), inclusive com o recebimento de sucata de material dos produtos por ela comercializados, tendo em vista a determinação dos órgãos ambientais da chamada logística reversa.

A fiscalização teve início com apreensão de documentos realizada pela operação denominada “Água Viva (Pólo Negativo)”, que fora capitaneada pelo Ministério Público, Polícia Federal e pela Receita Federal do Brasil, em que, como esclarecido no TVF, “*foram cumpridos diversos mandados de buscas e apreensões nas sedes das citadas indústrias e nas residências de pessoas naturais a elas ligadas, abrangendo as cidades de Governador Valadares (MG), Cuiabá (MT), Bauru e Piracicaba (SP), exarados pela 1ª Vara da Subseção Judiciária da Justiça Federal de 1º Grau em Governador Valadares – MG – processo 545-24.2014.4.01.3813, bem como decretada a quebra do sigilo telefônico, telemático e fiscal*” dos envolvidos.

A investigação que, a princípio, desnudou as operações ilícitas praticadas pela Recorrente, foi motivada pela denúncia de ex-colaboradores da entidade, que, com apresentação de diversos documentos (notas fiscais, recibos de entrega, boletos bancários, etc.) às autoridades policiais e às administrações tributárias estadual e federal, afirmaram haver “*um esquema permanente de omissão de receitas.*”

Com base nestas denúncias, o juízo da 1ª Vara da Subseção Judiciária da Justiça Federal de Governador Valadares (MG) autorizou (fls. 924 a 925) a quebra do Sigilo Fiscal da Recorrente e de seus sócios, bem como o compartilhamento das informações e provas obtidas no âmbito daquela operação entre a Polícia Federal e a Receita Federal do Brasil.

Assim, como se depreende do relatório fiscal, com base naquelas informações – obtidas com as buscas e apreensões, bem como com a quebra de sigilo telefônico, telemático e fiscal dos investigados – chegou-se ao entendimento de que “*as Indústrias Tudor omitiram receitas tributáveis e, como consequência, deixaram de declarar e pagar a totalidade de tributos devidos durante o período fiscalizado – 2012 a 2015*”.

Em necessária e apertada síntese, a construção feita pelo agente autuante, que consta do Relatório Fiscal é de que, em primeiro lugar, no que tange à empresa Tudor MG, ora Recorrente, identificou-se que, logo após a deflagração da mencionada operação “Água Viva (Pólo Negativo)”, a “*receita bruta extraída de suas NFES, relativa ao ano 2016, na casa dos 171,8 milhões de reais, é bem maior do que as mesmas receitas declaradas de 2012 a 2015 (de 65 a 110 milhões), ao mesmo tempo que aparenta coerência com as receitas que foram extraídas dos controles paralelos (apreendidos durante as buscas) e alicerçaram os lançamentos no mesmo período - 2012 a 2015 (de 133 a 173 milhões)*”.

Assim, a acusação fiscal é no sentido de que, pelo esquema arquitetado, antes da mencionada operação, rotineiramente, as empresas Tudor “*omitiam receita tributável, basicamente, por meio da NÃO EMISSÃO de documento fiscal ou sua EMISSÃO COM VALOR INFERIOR ao real.*”

A omissão de receita perpetrada, pelo o que consta do Relatório Fiscal, era feita, basicamente, com a abertura de “empresas parceiras”, que eram denominadas depósitos de distribuição, bem como de “revendedores autorizados”. Aquelas empresas, contudo, como demonstrado pela fiscalização, tinham composição societária formada “*especialmente funcionários e/ou ex-funcionários das indústrias*” e seriam “*controlados diretamente por estas [Indústrias].*”

Esta forma de autuação foi identificada pela fiscalização nas provas obtidas e compartilhadas pela Justiça Federal, em especial nos e-mails enviados por um dos sócios da Recorrente, em que se pode verificar, por exemplo, a ordem dada aos sócios/gerentes daquelas empresas parceiras para fazer *“suas ‘retiradas’, como pró-labore e não como distribuição de lucros, para não dar reflexos no ‘DRD’”*.

E a acusação fiscal é no sentido de que *“as indústrias, controlando os depósitos, decidiam ‘o quanto’ era ‘vendido’, para eles, com ou sem Notas Fiscais, com reflexos evidentes na tributação federal”*.

O agente autuante afirma, ainda, que mesmo naquelas vendas realizadas para outros distribuidores e revendedores, que não eram de alguma forma controlados pela Recorrente, havia operações realizadas sem a devida emissão do documento fiscal.

Afim de corroborar com essa afirmação, a fiscalização demonstrou que *“em 2016, quando há o aumento de emissão de Notas Fiscais, verifica-se um crescimento nas vendas destinadas às empresas parceiras, que, comparados aos valores declarados em 2015”, demonstram um crescimento expressivo nas operações (média de 50,21% de crescimento)*.

A fiscalização afirma, assim, que as denúncias, realizadas por ex-funcionários da Recorrente, demonstram cabalmente a forma de agir, com o intuito de omitir as receitas e que a *“a análise preliminar da denúncia, realizada pela Delegacia da Receita Federal em Governador Valadares- MG (DRF-GV), verificou consistência nas informações prestadas, o que foi ratificado pelas investigações que a sucederam.”*

Em resumo, houve a afirmação, pelos denunciantes, de que parte das vendas realizadas pela Recorrente era feita sem Nota Fiscal ou com Notas Fiscais abaixo do valor dos produtos comercializado e que o esquema de caixa dois era realizado com o recebimento dos valores à margem da contabilidade da entidade, em especial, com o recebimento em espécie. A forma de agir se daria da seguinte forma, *in verbis*:

De acordo com a denúncia, parte das vendas das indústrias eram realizadas sem a emissão de Notas Fiscais ou com emissão de Notas Fiscais com valores subfaturados (*“meia-nota”*), adotando o seguinte procedimento básico:

A - Para cada pedido era gerado um documento denominado Recibo de Entrega, conhecido pelos funcionários como *“R”*;

B – O transportador recebia os Recibos de Entrega (e boletos, notas promissórias etc.) de todos os pedidos, com os valores reais das vendas, e as Notas Fiscais (quando emitidas) com valores subfaturados, em boa parte das vendas.

Para demonstrar o subfaturamento, a denúncia foi instruída com diversos Recibos de Entregas acompanhados das respectivas Notas Fiscais, emitidas em 2012, com valores divergentes – os valores constantes nos Recibos são bem maiores do que os valores constantes nas Notas.

Pela análise elaborada pela DRF – GV, a diferença total entre os valores constantes nas Notas Fiscais e nos Recibos alcança a casa dos 38%, conforme anexo 11.

Ainda, transcrevendo trechos das conversas telefônicas interceptadas, a fiscalização demonstrou que o esquema envolvia também a emissão de um documento para acobertar diversas operações, que foi denominado *“notas viajadas”*, que consistiria, basicamente, na remessa das mercadorias com a Nota Fiscal em um envelope lacrado.

Assim, caso o envelope com a Nota Fiscal não fosse aberto, se teria a certeza de que o documento não foi apresentado às autoridades fiscais e, por isso, poderia ser utilizado para acobertar outra operação ou até mesmo mais de duas.

Por outro lado, em conclusão à análise dos relatórios denominados “RECEITAS EM ABERTO POR REPRESENTANTE”, *“que foram juntados pela própria Tudor MG em processo judicial, com o objeto de demonstrar que um seu ex-funcionário, do setor financeiro, havia desviado, por um longo período de tempo, quantia expressiva de dinheiro, relativo a acertos de vendas de baterias e compras de sucatas efetuadas com clientes/fornecedores daquela região”*, a fiscalização aduz que:

(...) verificou-se uma diferença expressiva entre os valores que apareciam como devidos pelos clientes (R\$ 2.685.962,16) e os valores constantes em documentos fiscais emitidos para estes clientes (R\$ 646.666,52), inclusive com a existência de valores registrados como devidos por clientes, sem que fossem localizadas, no período, Notas Fiscais que corresponderiam aos citados créditos, conforme segue demonstrado no ANEXO 12 (planilha de cálculo e citados relatórios).

Ainda, na análise dos documentos apreendidos nas buscas autorizadas pela Justiça Federal, denominados “RECEITAS EM ABERTO POR REPRESENTANTE SEM BANCO TUDOR CATEGORIA”, a fiscalização constatou *“um elevado distanciamento entre os valores de venda (declarados em NFEs) e os valores devidos por clientes (muitos dos quais sem a correspondente emissão de NFEs), que, diante dos demais fatos apurados, evidentemente contribui para demonstrar a omissão de receitas”*.

Para corroborar as suas ilações, a fiscalização colaciona no Relatório Fiscal diversas transcrições das escutas telefônicas autorizadas pela Justiça Federal e e-mails interceptados com o respaldo do Poder Judiciário.

Em especial, a fiscalização cita o teor de uma planilha, denominada “*Comparativo Faturamento Tudor – Abril/2014*”. Neste documento, a fiscalização constatou que a Recorrente separava as vendas em “Realizado”, “Não Realizada” ou “Ímola” e “orçado”, decifrando da seguinte forma tais termos:

- 1 “**Realizado**” ou “**Tudor**” ou “**T**” – informação contabilizada;
- 2 “**Não Realizado**” ou “**Imola**” ou “**I**” – informação não contabilizada;
- 3 “**Orçado**” total (real) de vendas;

E, quando cotejou essas informações com a contabilidade da empresa Tudor MG, o agente fiscal afirmou que *“‘Orçado’ (vendas totais) equivale a 100%; o ‘Realizado’ (vendas contabilizadas) equivale a 73%; e o ‘Não Realizado’ (vendas não contabilizadas) equivale a 27% das unidades de baterias vendidas em abril de 2014.”*

Portanto, da análise dos documentos coletados, das provas obtidas no âmbito do Poder Judiciário e dos livros contábeis e fiscais da Recorrente, o agente autuante afirmou que *“não há dúvida de que as indústrias Tudor omitiram receitas tributáveis, durante o período fiscalizado (2012 a 2015), especialmente vendendo parte da produção sem o competente registro fiscal”*.

Como se não bastasse, a fiscalização afirmou que as *“indústrias além de omitirem receitas, também omitiram custos e despesas de seus lançamentos contábeis, durante o período fiscalizado, os quais, tal qual àquelas, eram mantidos à margem da escrituração oficial”*.

Para corroborar com essa afirmação, citou-se trecho da denúncia realizada pelo ex-empregado da Recorrente, Antônio Francisco Xavier Filho, que confirmou *“a existência de sistema paralelo de controle do faturamento ‘por fora’, intitulado ‘I’, de IMOLA”* e *“informou que o sistema também controlava as despesas e custos relacionados com tal faturamento, de forma a evitar o registro dos mesmos na contabilidade oficial”*.

Além disso, houve a análise, por parte da fiscalização, de planilhas e e-mails apreendidos, em que se identificou o *“percentual de faturamento e despesas (e/ou custos), contabilizados (“Tudor T”) e não contabilizados (“Imola I”), dos anos 2005, 2006, 2007 e 2008.”* (períodos, contudo, não objeto da autuação).

A esta mesma constatação se chegou quando da análise daquela planilha denominada *“Comparativo Faturamento Tudor – Abril/2014”*, em que se verificou um *“comparativo dos custos que estariam contabilizados (“Tudor”) e dos custos que não estariam contabilizados (“Imola”) de SUCATA, CHUMBO, BATERIAS SEMI-ACABADAS, BATERIAS ACABADAS entre outros, relativos a janeiro, fevereiro, março e abril de 2014.”*

Prosseguindo a análise da acusação fiscal, esta afirmou que os valores das receitas não contabilizadas seriam recebidos em formas distintas, quais sejam:

(i) cobrança de boletos, que tinham com destino” a conta 219-4, agência 3502-5, do Banco Bradesco. Neste ponto, em que pese, em suas respostas, ambas as indústrias não terem informado a referida conta bancária, como sendo *“utilizada para a movimentação de valores relacionados com sua atividade empresarial”*, a fiscalização aduz que referida informação só pode ser confirmada após a emissão de intimação destinada àquela instituição financeira. Veja-se a afirmação neste sentido:

De fato, devidamente oficiado, o banco Bradesco, informou que a citada conta bancária tinha como titular a indústria Tudor MG de Baterias Ltda. – CNPJ 20.278.271/0001-10, sendo que os documentos cadastrais demonstram que a mesma foi aberta em 21/07/2010, com efetivo movimento até meados de 2015, ou seja, deixou de ser movimentada logo após a Operação Água Viva – Pólo Negativo21

A fiscalização ainda transcreve trechos de conversas telefônicas interceptadas, em que *“um colaborador da Tudor MG (Gleyton) e uma cliente da mesma (Salete), ocorrida no dia 03/09/2014, que deixa bem claro que a conta 219-4, agência 3502-5, do Banco Bradesco era utilizada para pagamentos de mercadorias que foram vendidas sem a emissão de Nota Fiscal”*.

(ii) pagamento de valores realizados diretamente a fornecedores da Recorrente. Para comprovar essas operações, transcreve-se, no Relatório Fiscal, trechos de e-mails interceptados, em que há orientação para que os clientes fizessem o pagamento diretamente a fornecedores da Recorrente. Desta feita, a fiscalização conclui que:

Assim, relativamente aos créditos (receitas omitidas) extintos, pelos clientes, através deste tipo de operação, verifica-se que não há efetiva movimentação financeira nas contas bancárias das indústrias e, dado o volume de transações comerciais, tal prática, alcança, por certo, algumas dezenas de milhões de reais (com reflexos no registro dos custos/despesas).

(iii) Créditos entre as indústrias, em que *“parcela das receitas omitidas era proveniente de vendas subfaturadas realizadas entre a Tudor MG e a Tudor SP; vendas estas excluídas do faturamento declarado pelas mesmas”*.

(iv) valores recebidos em dinheiro em espécie, não contabilizado e através de sucata. Neste último caso, a fiscalização afirmou que, além da omissão das receitas, os *“recebimentos com créditos de “sucatas”, quando oriundos de vendas não contabilizadas, as indústrias, também, por óbvio, não contabilizavam o custo da sucata.”*

Pois bem.

Após toda a construção feita pela fiscalização para motivar o lançamento ora em análise, o agente autuante afirmou que as empresas Tudor (em MG e SP), para organizarem todo o esquema de omissão de receitas, custos e despesas decorrentes da sua atividade, *“tinham que se valer de controles paralelos, capazes de registrar os fatos reais, à margem da contabilidade oficial”*.

Afirma, assim, que este controle era feito de forma ordenada, por controles paralelos denominados *“SINTESE (Tudor MG) e RELATÓRIOS (Tudor SP)”*, que *“migravam para as APOSTILAS, que eram produzidas a cada quadrimestre.”*

Assim, afirma que *“a última APOSTILA produzida, antes da Operação, apreendida na casa do senhor José Carlos Caminha, relativa ao quadrimestre 12/2014 a 03/2015, contém informações constantes da SINTESE e dos RELATÓRIOS relativos ao mês 03/2015, especialmente o total, real, faturado.”*

E, pela análise dos documentos apreendidos, cotejados com as informações prestadas pelos denunciante ao Poder Público e com os documentos contábeis da Recorrente (análise detalhada no anexo 22 - fls. 1.380 a 1.388 dos autos), a fiscalização concluiu que *“embora travestidas de APOSTILAS, a síntese dos controles paralelos, feita de maneira a parecer um amontoado de informações desconexas, após ser decifrada, revela uma lógica contábil-financeira básica. Tal lógica se assenta no encadeamento das informações que, divididas em capítulos, são apresentadas da forma analítica para a sintética.”*

Com base neste arrazoado, houve a declaração de imprestabilidade das demonstrações contábeis da Recorrente, uma vez que, aos olhos da fiscalização, *“contêm evidentes indícios de fraudes, vícios e deficiências que as tornam imprestáveis para se determinar o lucro real (forma de apuração adotada pelas indústrias, nos citados períodos), sobretudo por não refletirem, verdadeiramente, dois elementos nucleares: receitas de vendas e custos/despesas”*. Por isso, entendeu-se pelo arbitramento do lucro da entidade.

No que tange à base de cálculo dos tributos constituídos de ofício, via Autos de Infração, a fiscalização assim se pronunciou:

A base de cálculo mensal do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), utilizada no lançamento, resulta do seguinte montante: **Valor das NFes** (diminuído das exclusões legais, de acordo com a legislação pertinente, conforme especificado no Termo de Verificação Fiscal- TVF) + **valor da receita omitida** + **outras receitas**.

A base de cálculo mensal da Contribuição Previdenciária Sobre a Receita Bruta (CPRB) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) utilizada no lançamento, consiste no **valor da receita omitida**.

A base de cálculo mensal da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e do Programa de Integração Social (PIS), utilizada no lançamento, resulta do seguinte montante: **Valor das NFes** (diminuído das exclusões legais, de acordo com a legislação pertinente, conforme especificado no Termo de Verificação Fiscal- TVF) + **valor da receita omitida**.

Para visualização geral, foi elaborada planilha contendo todos os valores, mensais, das bases de cálculos levantadas: Tudor SP (ANEXO 19); Tudor MG (ANEXO 20).

Ainda, como mencionado alhures, a fiscalização entendeu pela imputação de responsabilidade aos sócios administradores da entidade e pela responsabilidade da empresa Tudor SP, por ser pertencente ao mesmo grupo econômico.

Como se depreende do Relatório Fiscal, a fiscalização afirma que o núcleo diretivo das entidades, *“mantinha, à margem da contabilidade oficial, controles paralelos, sintetizados em documentos intitulados APOSTILAS, que consolidavam os resultados da aliança operacional do Grupo. Tais resultados, em boa parte, eram provenientes do não pagamento dos tributos devidos, derivados da prática conjunta (pelas indústrias) de seus fatos geradores”*. Por isso, entendeu-se pela responsabilização dos sócios-administradores e da empresa Tudor SP, com base no que dispõe o artigo 124, inciso I e 135, inciso III do CTN.

Importante pontuar que, como se depreende dos Termos de Responsabilidade Tributária lavrados (fls. 2.915 a 2.974), deixou-se claro que *“a descrição dos fatos que motivaram a responsabilidade tributária, a espécie de responsabilidade tributária, o enquadramento legal e as demais informações constam nos documentos de lançamento lavrados, especialmente no Relatório Fiscal – Operação Água Viva (Polo Negativo)”*.

Devidamente intimados, a Recorrente e os coobrigados apresentaram Impugnações Administrativas de forma apartada.

As impugnações acostadas aos autos, em especial do contribuinte principal, são demasiadamente longas. Portanto, por economia processual, entende-se, para fins do presente relatório, como necessária apenas a indicação dos tópicos levantados pela Recorrente, deixando bem claro que, além de essas razões terem sido resumidas no acórdão recorrido, elas serão devidamente analisadas no decorrer do presente voto, uma vez que, quase a totalidade delas, foram reiteradas em sede de Recurso Voluntário.

De toda forma, em sua Impugnação, após discorrer sobre sua atividade e afirmar que a motivação da fiscalização para promover a autuação foi a denúncia perpetrada por ex-funcionários, que respondem criminalmente pelo desvio de recursos da empresa, a Recorrente afirma que o lançamento *“com base em precárias e insustentáveis presunções, deturpação de dados e realidades próprias e específicas pela atividade peculiar da empresa, por exemplo, e que demonstrará no decorrer desta defesa, o procedimento de controle da logística reversa pela natureza típica de seus produtos, tenta impor uma tal penalização que, a permanecer, inviabilizará”* a sua atividade econômica.

A Recorrente afirma, ainda, que a sua contabilidade não seria imprestável e não poderia ser desconsiderada pela fiscalização, uma vez que esta não apontou e juntou *“as indispensáveis provas, relativamente aos elementos robustos e contundentes quanto aos erros, irregularidades, deficiências e omissões, faltas graves, faltas de entrega de declarações etc, ou seja, sem demonstrar, cabalmente, as inelutáveis evidências viciadoras da escrituração para embasar a adoção do arbitramento do lucro.”*

Portanto, em sede preliminar, a Recorrente trouxe à discussão os seguintes tópicos:

(i) Nulidade do Auto de Infração;

- 1) Abuso no procedimento da autoridade fiscal no início e durante o processo de fiscalização;
- 2) Início da fiscalização sem abertura do TDPF
- 3) Falta de intimação da impugnante para esclarecimentos sobre movimentações bancárias;
- 4) Falta de identificação individualizada dos depósitos da conta bancária;

- 5) Nulidade de todas as provas utilizadas no lançamento obtidas na medida cautelar fiscal - escutas telefônicas por período superior ao autorizado em lei;
- 6) Intersecção entre o direito administrativo sancionador e o direito penal - nulidade de provas colhidas em detrimento ao princípio do contraditório e ampla defesa;
- 7) Nulidade das provas ilícitas colhidas em face as interceptações telefônicas e telemáticas;

Em prejudicial de mérito, aduz pela (ii) decadência de parte do crédito tributário.

Já, no (iii) mérito, aduz:

- 1) Vício de motivação e da ausência da individualização e comprovação detalhada das receitas omitidas e respectivos fatos geradores;
- 2) Ausência de individualização e comprovação detalhada das receitas omitidas e respectiva identificação de cada fato gerador em sua expressão;
- 3) Elementos de convicção trazidos pelo relatório fiscal com base na denúncia originada na medida cautelar penal;
- 4) Do suposto grupo econômico - Elementos de convicção trazidos pelo relatório fiscal com base em depoimento no processo cautelar penal pelo Sr Antônio Francisco Xavier Filho;
- 5) Da omissão de receitas - item 2 do relatório fiscal;
- 6) Da alegação de prática de vendas sem nota, subfaturada e controle paralelo de caixa dois;
- 7) Das receitas em aberto por representantes;
- 8) Da omissão de custos / despesas – item 3 do relatório fiscal
- 9) Da alegação de que a impugnante usava as receitas omitidas dentro da própria empresa na compra de matéria prima e outras despesas.
- 10) Da logística reversa no segmento de baterias automotivas.
- 11) Da baixa de pendências de clientes de vendas omitidas - item 4 do relatório fiscal.
- 12) Dos controles paralelos e da forma em que foram estimadas as receitas omitidas - item 5, 6 e 7 do relatório fiscal
- 13) Da insubsistência do auto de infração
- 14) Da improcedência do lançamento
- 15) Desconsideração da contabilidade – lucro arbitrado;
- 16) Do reconhecimento tácito pelo próprio fiscal da validade da contabilidade;
- 17) Da ilegalidade do critério de arbitramento usado – tributação muito além do lucro – lucro arbitrado é critério de aferição e não forma de aumentar base de cálculo impositível.

- 18) Da limitação econômica da base de cálculo a ser arbitrada;
- 19) Dos vícios do critério do arbitramento;
- 20) Da exigência de tributo além da dimensão do elemento econômico do fato gerador previsto na lei;
- 21) Do extrapolamento temporal da aplicação do regime do lucro arbitrado;
- 22) Da modificação dos valores ilegalmente arbitrados;
- 23) Do imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro (CSLL);
- 24) Do PIS-COFINS;
- 25) Do ressarcimento do reintegra nas operações de exportação;
- 26) Da suspensão do PIS/COFINS conforme artigo 48, da lei 11.196/2005;
- 27) Da contribuição previdenciária sobre a receita bruta (desoneração);
- 28) Da exclusão do IPI, ICMS, ISS, PIS E COFINS da base de cálculo da CPRB;
- 29) Da exclusão das receitas oriundas de operações de venda para a Zona Franca de Manaus e áreas de livre comércio da base de cálculo da CPRB;
- 30) Do IPI;
- 31) Da impossibilidade de arbitramento da base de cálculo do IPI pelo valor geral das planilhas gerenciais;
- 32) Da não cumulatividade como princípio constitucional.
- 33) Da multa qualificada
- 34) Incabível a aplicação da multa sobre a receita bruta escriturada pois considerada justificada pela autoridade fiscal.

Os responsáveis, por sua vez, como mencionado, apresentaram Impugnações apartadas. Nos Autos de Infração observa-se que foram indicadas as seguintes pessoas físicas e jurídica como responsáveis (para fins didáticos, segue, tal como consta no acórdão recorrido, o número das fls. dos autos em que as Impugnações foram apresentadas):

- (2) Indústria Tudor SP de Baterias Ltda (responsável): em 18/07/2017 (e-fls. 2.915/2.920);
- (3) César Augusto Pereira Machado (responsável): em 18/07/2017 (e-fls. 2.921/2.926);
- (4) Dalilo Bilches Medinas (responsável): em 18/07/2017 (e-fls. 2.927/2.932);
- (5) Edson David Marques Da Silva (responsável): em 25/07/2017 (e-fls. 2.933/2.938);
- (6) Itamar Crivelli (responsável): em 18/07/2017 (e-fls. 2.939/2.944);
- (7) José Carlos Caminha (responsável): em 18/07/2017 (e-fls. 2.945/2.950);
- (8) Milton José Tessari (responsável): em 18/07/2017 (e-fls. 2.951/2.956);

(9) Péricles José Ramos Mendes (responsável): em 20/07/2017 (e-fls. 2.957/2.962);

(10) José Ricardo de Miranda (responsável): em 20/07/2017 (e-fls. 2.963/2.968);

(11) Sérgio Luis Fioravante (responsável): em 18/07/2017 (e-fls. 2.969/2.974).

Em suas alegações, os responsáveis tributários alegam a falta de motivação na imputação da responsabilidade, uma vez que, como consta do acórdão recorrido, a autuação estaria fundada *“em desarrazoadas e frágeis presunções, como provado pela defesa da empresa autuada e por eles expressamente ratificada, entendem que, ainda assim, inexiste a condição mínima para haver a inclusão dos impugnantes no pólo passivo do lançamento, nos termos do art. 135, III, do CTN”*.

Alegam, ainda, a falta de individualização das supostas condutas ilícitas praticadas, uma vez que a fiscalização não identificou as condutas omissivas e comissivas que, a princípio, teriam realizado cada um dos sócios da entidade, com o fim de omitir receitas.

Assim, como transcrito no acórdão recorrido, *“concluem ser impossível a inclusão de qualquer administrador como responsável, ante a falta de comprovação de quaisquer dos atos previstos no art. 135 do CTN”*.

Argumentam, também, pela impossibilidade de responsabilização com base no artigo 124, inciso I do CTN, uma vez que este dispositivo se prestaria *“apenas a regular a relação entre contribuintes de determinado tributo que, em conjunto, praticaram o fato jurídico tributário, e não, propriamente, uma regra autônoma de responsabilização de terceiros, pois mencionado dispositivo, ao se reportar ao “interesse comum”, não está tratando de um simples interesse econômico, sendo necessária a participação dos responsáveis na realização do fato gerador”*.

No que tange à responsabilidade atribuída à empresa Tudor SP, esta alega, ainda, *“que, nos casos envolvendo empresas de mesmo grupo econômico, a constatação da existência do referido grupo pelas autoridades fiscais é feita a partir da identificação de indícios, não podendo, esses mesmos indícios, serem a própria justificativa da aplicação da regra da solidariedade, afinal referido raciocínio não garante a conclusão de que houve a participação de mais de uma pessoa jurídica na realização de determinado fato gerador”*.

Posteriormente à apresentação das Impugnações Administrativas, há de se ressaltar que, com base no *“no art. 41 do Decreto nº 7.574/2011, foram lavrados Autos de Infração Complementares do IRPJ - Outras Receitas (R\$ 2.176.522,68) e da CSLL - Outras Receitas (R\$ 762.745,91), no total de R\$ 2.939.268,59, aí inseridos a multa de lançamento de ofício de 150% e juros de mora calculados até 11/2017, relativos aos mesmos fatos apurados nos anos-calendário de 2012 a 2015 e mediante a mesma apuração do resultado pelo lucro arbitrado, tendo sido arrolados idênticos responsáveis solidários, consoante fundamentos descritos no Termo de Verificação Complementar (TVFC) de e-fls. 3.426/3.431.”*.

O lançamento complementar foi motivado pela identificação, pela fiscalização, de que *“uma parcela da base de cálculo do lucro arbitrado, tanto do IRPJ quanto da CSLL, restou apurada incorretamente”*.

Assim, em atendimento ao princípio do contraditório e da ampla defesa, que norteiam o processo administrativo tributário, o contribuinte principal e responsáveis foram novamente intimados para apresentar suas defesas.

Nas novas peças apresentadas, basicamente, houve a reiteração dos argumentos apresentados nas Impugnações Administrativas, sendo que a Recorrente aduziu, em sede preliminar, pela nulidade do lançamento complementar, sob o entendimento de que “o lançamento regularmente notificado somente pode ser alterado nos termos do art. 145 do CTN. E que, segundo o art. 149 do mesmo Diploma Legal, a autoridade administrativa só pode revisar de ofício o lançamento nas hipóteses ali elencadas, desde que ainda não extinto o direito da Fazenda Pública.”

Em julgamento realizado, contudo, a douta Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) entendeu por bem julgar como improcedentes as Impugnações apresentadas. O acórdão de fls. 3.632 a 3.829 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2012, 2013, 2014, 2015

PROVA.

A prova documental deve ser apresentada no momento da impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.

DILIGÊNCIA E PERÍCIA.

Indefere-se o pedido de diligência e perícia quando presentes nos autos elementos capazes de formar a convicção do julgador, bem como quando não preenchidos os requisitos legais previstos para sua formulação.

ENDEREÇAMENTO DAS INTIMAÇÕES.

É prevista a intimação do sujeito passivo apenas no domicílio tributário, assim considerado o do endereço postal ou eletrônico, pelo contribuinte fornecido, para fins cadastrais, à Secretaria da Receita Federal.

NULIDADE.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL (TDPF).

Suposta inobservância de ato regulamentar, que visa ao controle interno, não implica nulidade dos trabalhos praticados sob sua égide, tendentes à apuração e lançamento do crédito tributário, cuja atividade é vinculada à lei e obrigatoria, nos termos do art. 142 do CTN. Somente a lei pode modificar a competência originária para o lançamento do crédito tributário.

SIGILO FISCAL.

Os direitos, as garantias e os princípios constitucionais não consistem em disposições absolutas, admitindo a ocorrência de situações de divergência entre si e, conseqüentemente, sua ponderação em cada caso concreto.

Assim ocorre com o sigilo fiscal, dado como garantia individual, e o interesse público consubstanciado na apuração da ocorrência de ilícitos, na medida que

aquele não pode ser invocado com vistas a impedir a apuração da verdade, protegendo o investigado e acobertando operações ilícitas.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Inexiste ofensa ao princípio da ampla defesa e do contraditório quando a contribuinte demonstra ter pleno conhecimento dos fatos imputados pela fiscalização, bem como da legislação tributária aplicável, exercendo seu direito de defesa de forma ampla na impugnação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015 **INCONSTITUCIONALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.**

COMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

DECADÊNCIA.

Afastado, por inconstitucional, o prazo de dez anos para o lançamento das contribuições destinadas à Seguridade Social, a contagem do lapso decadencial rege-se pelo disposto no Código Tributário Nacional.

Constatado dolo, fraude ou simulação a contagem do prazo decadencial rege-se pelas disposições do art. 173, I, do CTN, hipótese na qual o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

OMISSÃO DE RECEITA. SONEGAÇÃO.

A prática reiterada de omissão de receita mediante artifício doloso tendente a impedir ou 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 caracteriza sonegação e enseja a exigência dos tributos dela decorrentes.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL.

Correto o arbitramento do lucro quando a escrituração da pessoa jurídica se mostra imprestável para determinação do lucro real.

A base de cálculo do lucro arbitrado corresponde à receita bruta conhecida, assim considerada aquela escriturada e/ou declarada acrescida da receita omitida.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A multa de lançamento de ofício decorre de expressa determinação legal, e é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração

e nos de declaração inexata, não cumprindo à administração afastá-la sem lei que assim regulamente, nos termos do art. 97, inciso VI, do CTN.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Constatada a sonegação, caracterizada está a intenção de afastar do conhecimento da autoridade administrativa a real dimensão da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, condição necessária e suficiente para aplicação da penalidade qualificada (150%).

SUJEIÇÃO PASSIVA. SÓCIOS ADMINISTRADORES. EMPRESA DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. PRÁTICA DE SONEGAÇÃO.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA.

São solidariamente responsáveis pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado; bem como as pessoas com interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS. CPRB. IPI Lavrado o Auto principal, devem também ser lavrados os Autos reflexos, nos termos do art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, devendo as exigências reflexas seguirem a mesma orientação decisória daquela da qual decorrem.

OMISSÃO DE RECEITA.

O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep e das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita.

PIS. COFINS. REGIME DE APURAÇÃO.

As pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro arbitrado ficam sujeitas às normas do regime cumulativo para apuração da contribuição para o Pis e a Cofins, em relação a toda receita auferida (declarada + omitida), não se prevendo a apuração de crédito em referida sistemática de tributação.

CPRB. DEDUÇÕES LEGAIS.

Inexiste previsão legal para exclusão do ICMS (cabível apenas a exclusão do ICMS cobrado na condição de substituto tributário), do ISS, do PIS e da Cofins, da base de cálculo da CPRB.

Não sendo possível determinar a natureza da receita omitida, nos casos em que arbitrado o lucro, incabível a pretensão de se excluir da receita qualquer dedução legal prevista na base de cálculo da CPRB, pois impossível a sua aferição.

IPI. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO FISCAL.

Verificada omissão de receita de origem não comprovada, considerar-se-á proveniente de venda não registrada, sobre ela incidindo o imposto calculado com base nas alíquotas e preços mais elevados, quando não for possível fazer a separação pelos elementos da escrita da contribuinte.

O arbitramento do lucro pela imprestabilidade da escrita impede seja aproveitado crédito do tributo, pois a apuração do crédito não prescinde de uma escrita regular.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Devidamente intimados, a Recorrente e os coobrigados apresentaram Recursos Voluntários, nos quais, em síntese, repisam os argumentos anteriormente apresentados nas Impugnações Administrativas.

No extenso Recurso Voluntário da Recorrente (fls. 4065 a 4218), esta, após contextualizar a autuação e os motivos que deram ensejo à fiscalização, argumenta pela necessidade de realização de diligência, afirma que a decisão deve ser considerada como não fundamentada caso não enfrente “*os precedentes invocados pela parte, mesmo que seja para a sua não aceitação no caso concreto*” e que é dever do julgador administrativo analisar a legalidade de seus atos, mesmo que isso importe considerar como ilegal determinada norma.

Entende-se, neste ponto, que a transcrição dos pedidos lançados no Recurso Voluntário são suficientes para resumir as colocações da Recorrente, até mesmo porque os fundamentos do seu apelo serão devidamente analisados no decorrer do voto abaixo. Os pedidos são os seguintes:

I. Reconhecimento da total nulidade do presente Auto de Infração e lançamento face aos vícios insanáveis definitivamente comprovados, relativamente:

I.a – Ao indeferimento do requerimento de provas, perícia e diligências por ter cerceado gravemente o direito de defesa desta Recorrente, impedindo a concreta e imparcial demonstração dos elementos e informações contidas da planilha Caminha;

I . b – A não aceitação das jurisprudências trazidas pela Recorrente em sua impugnação por fundamentar não ser norma complementar do direito tributário, mas ter demonstrado em várias ocasiões da decisão recorrida o entendimento da Autoridade Julgadora baseado em jurisprudência que considera favorável ao Fisco;

I.c – Ao afastamento da análise das alegações de ilegalidade trazidas pelo Recorrente, desrespeitando o princípio fundamental da legalidade que rege a atuação da Administração Pública;

I. d – A não apreciação das nulidades demonstradas na impugnação por não estarem, supostamente, inseridas no artigo 59 do Decreto 70.235/72 (rol exemplificativo), sem ter analisado as normas que regem o processo administrativo tributário;

I. e – Vício na emissão intempestiva do TDPF, baseando a fiscalização inicialmente somente na Medida Cautelar Penal;

I.f – Utilização de informações unicamente contidas na Medida Cautelar Penal, sem a promoção de diligências e perícias no sentido de buscar a verdade material, 152 fundamentando o auto de infração somente m meras e fragmentadas informações;

I.g – Arbitrariedade no lançamento, vez que para a presunção de omissão de receita o Contribuinte deve ser intimado para manifestação da conta

bancária supostamente não contabilizada, além de não ter dado também a oportunidade de esclarecimentos acerca da planilha Caminha encontrada na residência de um único sócio;

I.h – Não houve individualização dos créditos nas contas bancárias, de forma analítica e pormenorizada, não permitindo, assim, que o Contribuinte autuado tenha; conhecimento das conclusões da Fazenda Pública para poder se manifestar legitimamente, embora tenha apresentado e entregue para fiscalização um laudo pericial com toda movimentação bancária cruzada com a contabilidade da empresa, sem qualquer diferença.

I. i - Não há comprovação de forma técnica, individual e analítica, de que a contabilidade do Recorrente ser imprestável, somente dedução subjetiva pelo Fisco, devido a uma denúncia anônima realizada por ex-funcionário, sem qualquer respaldo jurídico, cerceando seriamente o direito de defesa do Recorrente;

I.j - A mudança do critério jurídico ocorreu no elemento quantitativo da regra matriz de incidência tributária, demonstrando que não se trata apenas de mero erro de fato, como argumenta a autoridade julgadora “a quo”, porém que afetou o critério jurídico adotado para apuração de lucros tributáveis, maculando, por via reflexa, o lançamento original que simplesmente desconsiderou totalmente a contabilidade para a mesma apuração de base de cálculo tributável;

I. k – Nulidade também do lançamento fiscal, tendo em vista estar alicerçado em provas advindas de interceptações telefônicas, e-mails e principalmente no depoimento prestado pelo senhor Antônio Francisco Xavier Filho, perante a Delegacia de Polícia Federal em Governador Valadares, depoimento esse realizado em forma de reinquirição e desacompanhado de advogado, demonstrando seu total caráter inquisitório, afrontando às garantias constitucionais do contraditório e da plenitude de defesa;

I.l – Nulidade em relação a prova emprestada por não ter sido 153 oportunizada a manifestação desta Recorrente, o que gera o cerceamento do direito a ampla defesa e ao contraditório, além disso, ficou cabalmente demonstrado a realização das interceptações telefônicas e telemáticas fora do prazo previsto em lei, comprovando sua ilicitude;

II. Caso possível de ser superada a nulidade, que seja reconhecida a total insubsistência do mesmo, vez que não comprovada efetiva e individualmente a omissão de receita e por consequência os respectivos fatos geradores;

III. Caso ainda por hipótese distante, venha a ser superado as situações acima, no mérito seja reconhecido a improcedência total do mesmo, vez que não ocorreu o devido detalhamento e individualização das receitas omitidas e das alegadas despesas não declaradas, que supostamente eram pagas com tal valor.

Ainda subsidiariamente no caso de mantido o lançamento:

IV.a Seja reconhecida a contabilidade como idônea e considerada integralmente para nortear eventual lançamento que venha a ser mantido;

IV.b Seja alterado o lançamento pelo Lucro Arbitrado, prevalecendo para tal fim, apenas a base de cálculo sobre a presumida receita omitida;

IV.c Em relação ao IRPJ e CSSL seja o lançamento pautado com base na alíquota média experimentada pela impugnante no período sob fiscalização;

IV.d Na hipótese de ser possível superar a condição acima, seja aplicada a alíquota do sistema cumulativo, na forma determinada em lei para os casos de lucro arbitrado (Leis 10.833/2003, artigo 10 e 10.637/2002, artigo 8º.(COFINS 3% e PIS 0,65%). IV.e Em relação ao PÍS/COFINS, seja aplicado a alíquota média das contribuições experimentadas pela impugnante no período de fiscalização;

IV.f. Ainda em relação as contribuições PIS/COFINS sejam excluídas da base de cálculo os valores das notas fiscais de remessa com suspensão dos tributos, relativas ao envio de desperdícios para empresa Tudor MG, destacadas em azul no Anexo 5, do Relatório Fiscal; 154 IV.g Em relação aos valores lançados a título de Contribuição da Previdência Receita Bruta (CPRB), seja abatido na base de cálculo os valores das contribuições do PIS ,COFINS e ICMS, do período declarado e inclusive do período que vier a ser mantido a exigência em relação ao período fiscalizado e lançado (2012 a 2015);

IV.h Em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, seja cancelado o lançamento em decorrência da ilegal incidência sobre o total da suposta receita omitida, sem a necessária individualização das receitas decorrentes da venda de cada alíquota de produtos industrializados e das demais receitas não sujeitas a incidência do impostos;

IV.i Caso mantido o lançamento do IPI, seja respeitado o Princípio da Não cumulatividade do imposto em tela, com abatimento dos créditos da Matéria Prima e Insumos, possível de ser aferido, pelo aplicação das alíquotas médias de incidência do IPI, experimentada pela Impugnante no período da fiscalização (2012 a 2015);

No tocante ao lançamento complementar, requer a autorização para serem novamente aqui discutidas por não ter havido a preclusão conforme decidido na decisão “*a quo*” e também pela conexão da matéria jurídica em relação à nulidade dos lançamentos a título de IRPJ e CSSL havidos no auto original e, subsidiariamente, no reconhecimento da decadência;

IV.j – Seja excluída a multa qualificada, pois carente de comprovação quanto ao intuito específico (doloso), apenas se baseando em fragmentadas acusações genéricas de supostas condutas ilícitas, sem a efetiva demonstração pela autoridade fiscal de provas concisas e aptas a comprovar a suposta omissão de receitas;

IV. k – A desconsideração do grupo econômico por inexistir real e efetiva demonstração de afinidade de interesses, combinação de esforços e de dinheiro, além do dolo específico entre as pessoas jurídicas;

IV. j – A exclusão dos sócios do polo passivo tributário por inexistir comprovação do interesse comum na situação que constitua o fato gerador do tributo ou o dolo específico de cada pessoa jurídica apto a ensejar a responsabilidade solidária.

V – Requer-se por derradeiro, pela SUSTENTAÇÃO ORAL, na respectiva sessão de julgamento do presente Recurso Voluntário.

Por outro lado, os seguintes responsáveis tributários, após o recebimento da intimação, apresentaram os competentes Recursos Voluntários:

- 1) Milton José Tessari;
- 2) Itamar Crivelli;
- 3) José Ricardo de Miranda;
- 4) Péricles José Ramos Mendes;
- 5) Dalilo Bilches Medinas;
- 6) José Carlos Caminha;
- 7) Sérgio Luis Fioravante;
- 8) Indústria Tudor SP de Baterias Ltda ;
- 9) Cézar Augusto Pereira Machado;
- 10) Edson David Marques Da Silva.

Nos respectivos Recursos Voluntários, os responsáveis repisaram os fundamentos apresentados em sede de Impugnação Administrativa.

Deve-se ressaltar ainda que, no dia 25/09/2019, após a distribuição dos autos a este relator para julgamento, a Recorrente juntou ao processo 03 petições denominadas “memoriais”, além de documentos (fls. 4.516 a 4.967).

Na primeira delas (fls. 4.516 a 4.530), a Recorrente discorre, basicamente, sobre as supostas inconsistências no arbitramento do lucro promovido pela fiscalização, bem como junta documentos (4.531 a 4.561) que, a princípio, teriam o condão de comprovar suas alegações.

Já o teor da segunda petição (fls. 4.564 a 4.565) é no sentido de demonstrar as inconsistências da argumentação constante no “Anexo 11” do Relatório Fiscal, notadamente no ponto em que a fiscalização demonstra o subfaturamento na emissão das Notas Fiscais.

Por fim, na terceira petição (fls. 4.568 a 4.574), também denominada de “memoriais”, a Recorrente discorre sobre o insumo - ácido sulfúrico - utilizado na produção de baterias e o controle da sua comercialização pela Polícia Federal. Argumenta, assim, pela fragilidade da autuação, na medida em que as quantidades de ácido sulfúrico adquirida no período autuado seriam compatíveis com as baterias vendidas e declaradas em contabilidade. Para comprovar suas alegações, mais uma vez, junta documentos (fls. 4.575 a 4.967).

Em apertada e necessária síntese, este é o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, Relator.

DA TEMPESTIVIDADE.

Como se denota dos autos, todos os recursos apresentados (da Recorrente e dos coobrigados) são tempestivos, uma vez que protocolizados dentro do prazo de 30 dias, nos termos que dispõe o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, como se denota dos comprovantes de intimação devidamente acostados aos autos.

Portanto, sem maiores delongas, são tempestivos os Recursos Voluntários apresentados pela Recorrente e pelos coobrigados. E, por cumprirem os demais pressupostos, esses devem ser analisados por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

1) DAS PRELIMINARES

Como demonstrado alhures, a Recorrente, no Recurso Voluntário ora em análise, apresentou diversas preliminares de nulidade, tanto da decisão recorrida, como no ato de lavratura dos Autos de Infração. As razões e fundamentos apresentados serão analisados individualmente a seguir.

1.1) DO SUPOSTO PEDIDO DE NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO.

Em que pese a Recorrente não ter falado expressamente em “nulidade do acórdão recorrido”, quando traz, em seu Recurso Voluntário, considerações sobre a decisão proferida pela DRJ de Ribeirão Preto, de alguma forma aduz pela nulidade desta decisão.

Por isso, entende-se que não se pode deixar de pronunciar acerca das colocações iniciais do acórdão recorrido e as argumentações lançadas pela Recorrente no apelo apresentado, no que tange, em especial, (i) à juntada de provas após a apresentação da Impugnação e o indeferimento do pedido de diligência, (ii) aos pedidos de intimação diretamente aos patronos da Recorrente e coobrigados, (iii) à análise dos julgados (jurisprudência) colecionados nos apelos; e, por fim, (iv) quanto a possibilidade de reconhecimento de ilegalidade e inconstitucionalidade no âmbito do processo administrativo tributário.

De pronto, acredita-se que os pontos “ii” e “iv” não precisam de maiores divagações, uma vez que já houve a consolidação do entendimento no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, com a edição das súmulas nºs 02 e 110, que tem a seguinte redação, respectivamente:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Súmula CARF nº 110

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

No que se refere à súmula 02, não se pode perder de vista, que ela é bem clara quanto à impossibilidade de reconhecimento de inconstitucionalidade da legislação no âmbito dos julgamentos do CARF, presumindo-se, assim, como constitucionais todas normas vigentes e válidas no ordenamento jurídico, até mesmo porque é de competência do Poder de Judiciário a análise de eventual incompatibilidade da legislação com o Texto Constitucional.

De toda forma, pode ser verificada, no âmbito julgamento administrativo, eventual ilegalidade cometida pela fiscalização, em especial, quando esta, de alguma forma, age fora dos contornos previsto pela legislação em vigor. Existe uma diferença abissal entre declarar a inconstitucionalidade de determinada lei e verificar a correção do ato administrativo de lançamento. Ato este que deve, reiterar-se, estar sempre baseado na legislação (princípio da legalidade).

O próprio Supremo Tribunal Federal, com a edição das súmulas 346 e 473 – citadas no Recurso Voluntário – já consolidou o entendimento de que a administração pode rever seus atos e, inclusive, anulá-los, quando “*eivados de vícios que os tornam ilegais*”.

Assim, não se coaduna com as colocações lançadas no acórdão recorrido neste sentido. Deixando bem claro, contudo, que essa discordância não se traduz na declaração de nulidade daquela decisão. Quando da análise da totalidade do acórdão, facilmente se percebe que esse entendimento não foi utilizado para negar provimento aos apelos apresentados. O que se fez, tão-somente, foi lançar alguns argumentos que, ao fim e ao cabo, não motivaram a decisão proferida.

No que tange ao item “iii” – necessidade de análise dos julgados (jurisprudência) colecionados nos apelos – entende-se que não tem qualquer relevância ao caso concreto a “dialética” travada entre a Recorrente e DRJ de Ribeirão Preto, mas não se pode deixar de pontuar que não assiste razão a Recorrente em suas colocações.

É que não se tem dúvidas de que eventuais julgados colecionados pelos contribuintes em suas defesas, como forma de demonstrar a plausibilidade dos seus argumentos, não vinculam o julgador administrativo e não o obriga a analisar cada um deles.

Só existe efeito vinculante, no âmbito do julgamento administrativo federal, quando os julgados e eventuais atos administrativos invocados ou não pelo contribuinte tiverem sido proferidos nos contornos das decisões e dos atos listados no artigo 62, § 1º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 343/2015).

Assim, não se pode concordar com a Recorrente, quando afirma que, no âmbito do julgamento administrativo, deve ser respeitada a regra estampada no artigo 489, §1º, inciso VI do Código de Processo Civil, e, por isso, deveria ser considerada como não “*fundamentada a decisão que não enfrentar os precedentes invocados pela parte, mesmo que seja para a sua não aceitação no caso concreto.*”

As únicas decisões que devem ser enfrentadas e cotejadas com o caso concreto são aquelas que, de alguma forma, vinculam a administração pública e até mesmo o Poder Judiciário. Nos casos dos julgamentos do CARF, o Regimento Interno do Tribunal listou expressamente quais seriam essas decisões.

Portanto, afirmar, como fez a Recorrente, que a decisão que não enfrentar todos os precedentes invocados pelas partes deverá ser considerada como não fundamentada é, *data venia*, incorreto. O próprio Superior Tribunal de Justiça tem esse entendimento, com se observa do julgado abaixo:

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 divisando, na hipótese, quaisquer dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil, a inquinar tal decisor.

5. Embargos de declaração rejeitados. (EDcl no MS 21.315/DF, Rel. Ministra DIVA MALERBI (DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO), PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/06/2016, DJe 15/06/2016) (destacou-se)

Portanto, não tem guarida, no presente caso, os argumentos da Recorrente, no que tange à necessidade de análise de todos os julgados (administrativos e judiciais) citados no seu longo Recurso Voluntário.

Deve-se pontuar, contudo, que, quando da análise das razões recursais (que será feita na sequência do presente voto), caso se verifique eventual julgado proferido nos contornos do artigo 62, § 1º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 343/2015), não se furtará da análise do precedente invocado e se este tem correlação com a discussão travada.

Por fim, com relação à juntada de documentos após a apresentação da Impugnação Administrativa e a suposta necessidade de deferimento da diligência requerida, este relator tem o entendimento, já externado em diversos julgados, que a prova, caso necessária para aferição da realidade dos eventos, poderá ser apresentada a qualquer tempo, uma vez que o Processo Administrativo Federal é regido pelo Princípio da Verdade Material.

Deve-se ressaltar, neste ponto, que o julgador deve pautar sua conduta no Princípio da Verdade Material, cujo fundamento constitucional reside nos artigos 2º e 37 da Constituição Federal. Ou seja, o julgador deve perseguir a realidade dos fatos, para que não incorra em decisões injustas ou sem fundamento. Nesse sentido, são os ensinamentos de James Marins:

A exigência da verdade material corresponde à busca pela aproximação entre a realidade factual e sua representação formal; aproximação entre os eventos ocorridos na dinâmica econômica e o registro formal de sua existência; entre a materialidade do evento econômico (fato impositivo) e sua formalidade através do lançamento tributário. A busca pela verdade material é princípio de observância indeclinável da Administração tributária no âmbito de suas atividades procedimentais e processuais. (grifou-se). (MARINS, James. Direito Tributário brasileiro: (administrativo e judicial). 4. ed. - São Paulo: Dialética, 2005. pág. 178 e 179.)

No processo administrativo tributário, o julgador deve sempre buscar a verdade e, portanto, não pode basear sua decisão em apenas uma prova carreada nos autos. É permitido ao julgador administrativo, inclusive, ao contrário do que ocorre nos processos judiciais, não ficar restrito ao que foi alegado, trazido e provado pelas partes, devendo sempre buscar todos os elementos capazes de influir em seu convencimento.

Há de se ressaltar, ainda, no que tange ao pedido de realização de diligência, que o seu deferimento ou não, por parte do julgador, deve estar fundamentado na análise dos argumentos e do conjunto probatório apresentado pelo contribuinte.

Assim, caso o convencimento do julgador possa ser realizado com a análise do que consta dos autos, a diligência se mostra dispensável e não precisa ser deferida apenas e tão-

somente porque requerida no apelo apresentado. É casuística a análise do pedido de realização de diligência, não estando o julgador vinculado ao seu deferimento, caso não precise de mais elementos para formar o seu convencimento, além daqueles já constantes nos autos do processo administrativo.

Por todo exposto, REJEITA-SE, desde já, as alegações da Recorrente no que concerne a suposta nulidade da decisão proferida pelo DRJ de Ribeirão Preto.

1.2) DAS NULIDADES DO LANÇAMENTO.

No Recurso Voluntário apresentado, a Recorrente se manifesta acerca de diversas nulidades do lançamento, argumentando, logo de início, que as hipóteses elencadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, não seriam taxativas e que “*existem tantas outras causas de nulidades que não estão elencadas*” no dispositivo em comento, que tem a seguinte redação:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

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

Contudo, ao contrário do que defende a Recorrente, entende-se que as hipóteses de nulidade do procedimento administrativo são limitadas e, em muitos dos casos, há uma certa confusão das partes quando invocam a nulidade do procedimento, quando, na verdade, se está se aduzindo uma questão de mérito, como no caso, por exemplo, de uma interpretação equivocada da legislação por parte da fiscalização. Neste sentido, são precisas as colocações da Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, na declaração de voto constante do acórdão de nº 1402-003.857 (Processo nº 16561.720171/2016-17). Veja-se:

Sendo assim, esclarecedor o posicionamento de CELSO RIBEIRO BASTOS que enuncia ser nulo o ato "que apresenta vícios de legalidade atinentes à competência, ao objeto, ao motivo, à forma e à finalidade". (BASTOS, Celso Ribeiro Curso de direito administrativo, 2002, p. 163/164). Em outras palavras, não são quaisquer vícios de legalidade que acarretam a nulidade. O erro na interpretação dos dispositivos legais é matéria que será revista nos processos de controle do lançamento e terá como eventual consequência a improcedência do lançamento, não sua nulidade

Por outro lado, este relator não tem dúvidas de que a expressão “preterição do direito de defesa”, constante no inciso II, do citado artigo 59, pode ter diversas interpretações e, por consequência, uma aplicação ampliada. Assim, qualquer ato da administração que, de alguma forma, dificulte ou inviabilize o direito de ampla defesa outorgado aos contribuintes, poderá macular o ato praticado, devendo este ser considerado nulo.

E é justamente fincado nessas premissas que se analisará as preliminares levantadas pela Recorrente no Recurso Voluntário em apreço.

1.2.1) INÍCIO DA FISCALIZAÇÃO SEM A ABERTURA DO TDPF.

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente alega que a autuação promovida pela fiscalização seria nula, uma vez que, basicamente, não teria sido iniciada com a emissão do TDPF - Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal.

Afirma, ainda, no sentido de que a *“Medida Cautelar Penal não tem o condão de eliminar o vício da emissão intempestiva do TDPF, até porque todos os parcos e inconsistentes argumentos do Fisco ao frágil lançamento decorrem desta aludida Medida, tornaram-se parte integrante e determinante do procedimento fiscal e do regime de apuração dos tributos lançados nestes autos, o arbitramento”*.

Ao analisar esse mesmo argumento, a DRJ de Ribeirão Preto afastou a nulidade arguida, sob o entendimento de que, com base no que dispunha a Portaria RFB nº 1.687, de 17/09/2014, *“tanto a fiscalização quanto a diligência constituem procedimento fiscal que pode resultar na apreensão de documentos e lavratura de auto de infração.”*

De fato, não há reparos a se fazer no que restou decidido por aquela DRJ.

Primeiro, não se pode perder de vistas que este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem o entendimento consolidado no sentido de que, nos casos de lançamento de ofício, não se faz necessária a intimação prévia do contribuinte, quando o fisco tiver todos os elementos necessários para formalizar a constituição do crédito tributário. Esta é a inteligência da súmula CARF nº 46. Confira-se:

Súmula CARF nº 46: O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

Por outro lado, não se pode concordar com o argumento da Recorrente, quando afirma que, para o início de qualquer fiscalização, se faz necessária a expedição do TDPF. É que, quando se analisa o disposto no artigo 7º do Decreto nº 70.235/72, não se tem dúvidas de que o procedimento de fiscalização pode se iniciar de diversas maneiras, como, por exemplo, com a apreensão de documentos ou livros do contribuinte. Confira-se:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a **apreensão de mercadorias, documentos ou livros**;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º **O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo** em relação aos atos anteriores e, **independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas**.

§ 2º **Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos**.

Ademais, no que tange ao TDPF, o entendimento que tem prevalecido no âmbito das Turmas de Julgamento do CARF é que a ausência de expedição prévia do referido Termo não traz qualquer prejuízo à defesa do contribuinte, uma vez que ele se presta para o controle interno dos trabalhos no âmbito da Receita Federal do Brasil. Neste sentido, veja-se as seguintes ementas:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2013

Ementa: NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto n.º 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

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

O TDPF constitui-se em mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais, não implicando nulidade de tais procedimentos eventuais falhas na sua emissão ou trâmite. (...) (Acórdão n.º 1302-002.559 – Processo n.º 10283.720238/2016-55)

...

Assunto: Regimes Aduaneiros

Período de apuração: 07/08/2013 a 10/03/2014

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL. TDPF. VÍCIOS FORMAIS. NULIDADE DO LANÇAMENTO. NÃO CONFIGURAÇÃO.

De acordo com a jurisprudência dominante do CARF, eventuais omissões ou vícios na emissão do Termo de Início de Ação Fiscal ou Mandado de Procedimento Fiscal não acarretam na automática nulidade do lançamento de ofício promovido, se o contribuinte não demonstrar o prejuízo à realização da sua defesa. Esta jurisprudência se aplica ao novel documento com a mesma finalidade, o Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF). (...) (Acórdão n.º 3402-005.377 – Processo n.º 11050.720153/2016-73)

Por fim, não se pode deixar de mencionar que o contribuinte, em seu apelo, afirma que *“a finalidade da criação do TDPF foi justamente permitir ao fiscalizado assegurar-se da autenticidade da ação fiscal contra si instaurada, dando conhecimento do que será objeto de investigação, dos períodos a serem investigados, do prazo para a realização do procedimento fiscal e do agente que procederá à fiscalização.”*

Entretanto, ao longo do seu arrazoado, não demonstra qual prejuízo teve no exercício da sua defesa e em que medida a não expedição ou expedição tardia do TDPF lhe prejudicou.

Desta feita, REJEITA-SE a preliminar de nulidade, no que tange a suposta expedição intempestiva do TDPF.

1.2.2) ABUSO NO PROCEDIMENTO DA AUTORIDADE FISCAL NO INÍCIO E DURANTE O PROCESSO DE FISCALIZAÇÃO.

Nesta preliminar, a Recorrente alega que a operação desencadeada pelo Ministério Público, pela Polícia Federal e pela Receita Federal do Brasil, com o respaldo do Poder Judiciário, acarretou em imputações à Recorrente e seus sócios de crimes de lavagem de dinheiro e sonegação fiscal, sem que fossem respeitados os princípios do devido processo legal e da presunção de inocência, que são garantidos a todos os cidadãos pelo Texto Constitucional.

Assim, após mencionar que houve ampla divulgação na mídia, inclusive com entrevistas dadas pelos agentes públicos envolvidos – Delegado da Polícia Federal e Auditores da Receita Federal do Brasil – invoca a redação do artigo 198 do CTN, afirmando que este dispositivo *“veda a divulgação, para qualquer fim, por parte da Fazenda Pública ou de seus funcionários, de qualquer informação, obtida em razão do ofício, sobre a situação econômica ou financeira dos sujeitos passivos e de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades”*.

Afirma, ainda, que, “*além de ilícito administrativo, a quebra do dever de sigilo funcional constitui tipo penal, previsto no art. 325 do Código Penal. A lei penal visa proteger os bens jurídicos da ameaça de sofrerem qualquer tipo de lesão*”.

Contudo, ao longo do arrazoado desenvolvido pela Recorrente, não se verifica quais os motivos que a “exposição” na mídia dos acontecimentos poderiam, de alguma forma, acarretar na nulidade do lançamento.

Não se tem dúvidas de que, se houve algum abuso por parte dos agentes públicos (e aqui não se faz qualquer juízo de valor sobre isso), aqueles agentes podem ser responsabilizados civil e criminalmente, dentro dos contornos legais. Mas a apuração destes abusos deve ser discutida no foro competente e não como forma de tornar nulo o lançamento tributário que teve origem com operação devidamente autorizada pelo Poder Judiciário e com respaldo de provas e documentos que foram devidamente acostados aos autos.

Ademais, também não se pode admitir como nulidade do procedimento os argumentos do contribuinte, quando afirma pela fragilidade da autuação, que, supostamente, se baseou em presunções, “*sem promover perícias e diligências a fim de certificar-se todos elementos e informações*” nos documentos apreendidos. Esse argumento, data venia, não é preliminar de nulidade e sim mérito da discussão, devendo ser analisado no momento oportuno.

Assim, REJEITA-SE a preliminar de nulidade, no que tange ao suposto abuso prática nos procedimentos realizados pela Receita Federal do Brasil e Polícia Federal.

1.2.3) DA FALTA DE INTIMAÇÃO DA RECORRENTE PARA ESCLARECIMENTOS ACERCA DAS MOVIMENTAÇÕES BANCÁRIAS.

Nesta preliminar, invocando o dispositivo do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, a Recorrente afirma que nunca foi intimada a “*prestar esclarecimento de movimentações bancárias detectadas que levassem a questionamentos sobre sua contabilidade e que ao fim foi efetivamente utilizada como elemento econômico pelo fiscal na sustentação da existência de ‘caixa 2’ e por consequência do Lançamento de ofício.*”

Para fundamentar sua alegação de nulidade, além daquele dispositivo e do já citado artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, a Recorrente colaciona em seu Recurso Voluntário diversos julgados deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no sentido de que se faz necessária a intimação prévia do contribuinte, para que preste esclarecimentos sobre os créditos indicados nas suas contas bancárias, sob pena de nulidade do lançamento com base no artigo 42 da Lei nº 9.430.

De fato, a Lei nº 9.430/96, em seu artigo 42, presume que a existência de depósito bancários, sem que haja a comprovação da origem dos recursos por parte do contribuinte, pode ser considerada como omissão de receita pela fiscalização. É o que determina, expressamente, o artigo 42 da citada lei. Veja-se:

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

A adequação deste dispositivo aos comandos da Constituição Federal de 1988, notadamente aos princípios que balizam e limitam o poder de tributar dos entes competentes para instituir e cobrar tributos, é questionável. Tanto que o Supremo Tribunal Federal reconheceu, em 2015, a repercussão geral da discussão nos autos do RE 855.649/RS.

De toda forma, o referido dispositivo continua válido e, por se tratar de uma presunção relativa de omissão de receitas, exige a intimação prévia do contribuinte para se manifestar acerca dos créditos identificados nas contas mantidas junto às instituições financeiras, nos exatos termos dos julgados colacionados pela Recorrente em seu apelo.

Contudo, apesar de toda argumentação do contribuinte pela nulidade da autuação, por não ter sido previamente intimado a se manifestar a cerca dos supostos créditos identificados em sua conta bancária, quando se analisa os Autos de Infração lavrados (veja-se como exemplo, o AI de IRPJ, acostado às fls. 02 a 65), bem como o Relatório Fiscal, pode-se perceber que o citado artigo 42 da Lei nº 9.430/96 não foi utilizado como fundamento para a constituição dos créditos tributários.

Em verdade, a fiscalização, com base em todo um conjunto probatório, dentre eles a existência de uma conta bancária junto ao Banco Bradesco, para qual eram direcionados os pagamentos dos boletos emitidos pela Recorrente, entendeu pela imprestabilidade da contabilidade apresentada. Contabilidade esta, inclusive, que não contemplava aquela conta bancária, sendo que, como já mencionado, a titularidade desta só pode ser confirmada com a resposta dada pela própria instituição financeira (fls. 1.095 a 1.105).

Assim, com a declaração da imprestabilidade da contabilidade, o lucro da entidade foi arbitrado, nos termos do então vigente artigo 530, incisos I e II, do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99) e no artigo 47, incisos I e II, alínea "b" da Lei 8.981/95.

O acórdão recorrido deixou bem clara essa posição. Confira-se:

No presente caso, contudo, não se utilizou de presunção, na constatação de omissão de receita, mas de prova direta da infração, mediante análise das informações constantes das notas fiscais e dos recibos de pagamentos emitidos pela Tudor MG em 2012 (provas trazidas na denúncia); da constatação do uso de conta bancária não escriturada para movimentação de receitas e despesas à margem de escrituração pela Tudor MG, conclusão atingida sem a necessidade do uso da presunção de omissão de receita constante do art. 42 da Lei nº 9.430/96, como adiante se demonstrará; do confronto da escrituração com o material apreendido e registros das interceptações telefônicas/telemáticas; bem como das informações prestadas na denúncia, como descrito no relatório, sendo oportuno registrar que tais documentos permitiram também concluir pela adoção de igual sistemática pela empresa Tudor SP.

Não se pode perder de vista, ainda, que, como demonstrado no relatório alhures, a fiscalização, para fins de arbitramento do lucro, utilizou de planilhas apreendidas na casa de um dos sócios da entidade. Foi com base nesse documento e outras provas obtidas pelo Poder Judiciário, que se apurou a omissão de receitas e se arbitrou o lucro.

Desta feita, não há que se falar em nulidade dos Autos de Infração, pela ausência de intimação prévia do contribuinte, uma vez que, reitera-se, a autuação não se deu com base no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, como tenta induzir o contribuinte na preliminar ora analisada.

Portanto, REJEITA-SE mais esta preliminar de nulidade.

1.2.4) DA FALTA DE IDENTIFICAÇÃO INDIVIDUALIZADA DOS DEPÓSITOS DAS CONTAS BANCÁRIAS.

Em mais uma preliminar, em que invoca a inteligência do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, a Recorrente afirma que em *“não havendo a intimação e a individualização dos créditos, de forma analítica e pormenorizada, de modo a permitir que o Contribuinte autuado tenha conhecimento das conclusões da Fazenda Pública para poder se manifestar*

legitimamente, para que não haja a preterição do direito de defesa, o que, infelizmente, não ocorreu no presente caso e é fato suficiente a ensejar a nulidade do lançamento.”

Contudo, sem maiores delongas, utilizando-se dos fundamentos apresentados no tópico anterior, não assiste razão à Recorrente, uma vez que, reitere-se, o artigo 42 da Lei nº 9.430/96 não foi utilizado como embasamento legal para a constituição dos créditos tributários ora em discussão.

A Recorrente tenta introduzir uma discussão que, *data venia*, não tem qualquer relação ou pertinência nos autos. A simples leitura dos Autos de Infração, como demonstrado, joga por terra toda a discussão levantada pela contribuinte.

REJEITA-SE, assim, esta preliminar de nulidade

1.2.5) CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Em outro tópico, a Recorrente sustenta, pelo o que se pode entender do que restou ali defendido, que houve cerceamento do seu direito de defesa, na medida em que, em suas palavras, “*a autoridade fiscal NÃO apontou com clareza e objetividade quais foram os motivos e as causas de tornar a contabilidade da empresa fiscalizada imprestável, vez que esse foi o fundamento para o arbitramento do lucro no presente caso*”.

Pugna, assim, pela nulidade da autuação, afirmando que, “*quando se existe a acusação de imprestabilidade, não se pode generalizar, incumbindo a fiscalização o dever de demonstrar individualmente a imprestabilidade*” da contabilidade.

Contudo, não se pode concordar com os argumentos apresentados pelo Recorrente.

Pelo o que se denota dos autos, a fiscalização, em uma construção arrimada em diversas provas – e-mail’s e escutas telefônicas interceptadas com autorização do Poder Judiciário, documentos e planilhas apreendidas na empresa e com os sócios desta, denúncias realizadas por ex-colaboradores da entidade, dentre outros – concluiu pela prática de omissão de receitas, que transitavam à margem dos controles contábeis e fiscais do contribuinte, inclusive com o recebimento em espécie de valores nas vendas realizadas sem a devida emissão dos documentos fiscais.

Não se tem dúvidas, quando se analisa os autos, notadamente o Relatório Fiscal, da motivação da fiscalização, que, com base em todo o conjunto probatório, entendeu que a contabilidade da entidade não se prestaria para determinar o lucro real.

Neste sentido, importante transcrever um trecho daquele Relatório Fiscal, que deixa bem clara a posição da fiscalização e os motivos pelos quais a contabilidade foi declarada como imprestável. Veja-se:

As inúmeras situações acima descritas demonstram, de maneira inequívoca, que as escriturações contábeis digitais (ECDs), relativas aos períodos fiscalizados, contêm **evidentes indícios de fraudes, vícios e deficiências** que as tornam imprestáveis para se determinar o lucro real (forma de apuração adotada pelas indústrias, nos citados períodos), sobretudo por não refletirem, verdadeiramente, dois elementos nucleares: **receitas de vendas e custos/despesas**. (destaques no original).

Não se pode perder de vista ainda, que, para fundamentar a declaração de imprestabilidade da contabilidade da Recorrente, a fiscalização demonstrou, através de uma das escutas telefônicas interceptadas, que os balanços (entenda-se a contabilidade das entidades – Tudor MG e Tudor SP) eram, de alguma forma, ajustados, para “*ir melhorando os resultados*”.

Observa-se também da escuta telefônica transcrita, que os balanços precisavam ser passados previamente para um dos sócios da entidade, para que este pudesse aprovar as demonstrações antes da divulgação.

Há que se ressaltar, ainda, que não se tem dúvidas, como colocado pela própria Recorrente, de que o arbitramento é uma medida extrema e, em regra, a fiscalização, ao constituir o crédito tributário de ofício, deve se pautar na opção de tributação exercida originariamente pelo contribuinte.

Contudo, como será melhor explorado ao longo do presente voto, uma vez constada a imprestabilidade das demonstrações contábeis da entidade, o arbitramento deve ser obrigatoriamente realizado.

Neste passo, não se verifica qualquer cerceamento de defesa ao contribuinte, sendo que, nos autos, restou devidamente demonstrado os motivos para a declaração da contabilidade, o que possibilitou, o autuado de se defender de forma plena em face das ilações da fiscalização.

Portanto, REJEITA-SE a preliminar de nulidade, uma vez que não se verificou, na declaração de imprestabilidade da contabilidade da entidade, qualquer cerceamento de defesa da Recorrente.

1.2.6) MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO.

Em mais uma preliminar de nulidade, a Recorrente alega que houve flagrante “mudança de critério jurídico”, quando a fiscalização, *“na base de cálculo utilizada para o lançamento complementar (outras receitas) utilizou-se dos lançamentos contábeis e nos valores de receitas operacionais desconsiderou a contabilidade, relacionado integralmente ao lançamento original”*.

Afirma, assim, que a *“mudança do critério jurídico ocorreu no elemento quantitativo da regra matriz de incidência tributária, demonstrando que não se trata apenas de mero erro de fato como argumenta a autoridade julgadora ‘a quo’, porém que afetou o critério jurídico adotado para apuração de lucros tributáveis, maculando, por via reflexa, o lançamento original que simplesmente desconsiderou totalmente a contabilidade para a mesma apuração de base de cálculo tributável”*.

Com base nestes argumentos, a Recorrente pede a declaração da nulidade do lançamento.

De pronto, cumpre registrar que, no Recurso Voluntário, a Recorrente não se insurge com relação à impossibilidade de se fazer o lançamento complementar, como fez na Impugnação. A única discussão devolvida a este colegiado é com relação à suposta mudança do critério jurídico, quando a autoridade fiscal promoveu a retificação do lançamento.

Pois bem.

Sabe-se que a legislação, em especial o Código Tributário Nacional, autoriza a retificação do lançamento, inclusive para majorá-lo, naqueles casos em que há patente erro de fato. Erro de direito não autoriza a autoridade administrativa a promover a retificação do lançamento. Com precisão cirúrgica, Paulo de Barros Carvalho se posiciona neste norte. Confira-se:

“O erro da autoridade fiscal que justifica a alteração do ato de lançamento é apenas o ‘erro de fato’; nunca o ‘erro de direito’. Não obstante, ainda que nem sempre seja fácil

distinguir esses dois tipos de erro, isso não nos impede de aplicar a discriminação nos pontos que enxergamos com clareza. Enquanto o 'erro de fato' é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, o 'erro de direito' é vício de feição internormativa, um descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta". (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008 – 2ª edição. págs. 445 e 446)

E mais: o CTN, no seu artigo 146, preceitua que a mudança do critério jurídico introduzida de ofício ou em consequência de decisão de autoridade administrativa e judicial só pode ser realizada para fatos geradores ocorridos após a alteração do entendimento. Veja-se a redação do artigo:

Art. 146. 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.

A imutabilidade do lançamento é decorrente do princípio da segurança jurídica, que para alguns autores, dentre eles o próprio professor Paulo de Barros Carvalho, é um sobreprincípio que deve nortear todo o ordenamento jurídico.

Contudo, no presente caso, não se vislumbra qualquer erro de direito que pudesse, de alguma forma, tornar nulo o lançamento do crédito tributário. Não houve mudança de critério jurídico quando foi realizado o lançamento complementar. São precisas as colocações do acórdão recorrido neste sentido. Veja-se:

Trata-se, pois, de mero erro de fato (erro de cálculo) na determinação da base tributável, inexistindo inovação, não havendo de se falar em mudança de critério jurídico, pois não configurado erro de direito no lançamento originário, face ausência de mudança no enquadramento legal e/ou no fato jurídico tributário e/ou na relação jurídico tributária.

Com efeito, inexistiu alteração de alíquota e/ou de base de cálculo, no que concerne ao agravamento. Os elementos integrantes do Anexo 3 (Acréscimos à base de cálculo) permaneceram os mesmos do lançamento original, cuja tributação sempre fora determinada pelo valor integral (100%). Trata-se de um acréscimo ao lançamento original.

Somente com relação ao mês 12/2014 a autoridade fiscal exerceu, também, ação revisora, excluindo dos elementos integrantes do Anexo 3, dezenove lançamentos correspondentes a transferência de saldo para a apuração do resultado (identificados no Anexo 2 do TVF Complementar), portanto, retificando para menor o valor total das "Outras Receitas" no referido período, de R\$ 5.765.356,32 para R\$ 424.846,31, em benefício da contribuinte. Em consequência, o total das "Outras Receitas" do 4º trim/2014 passou de R\$ 6.446.343,17 para R\$ 1.105.833,16.

Mesmo com esse entendimento, há que se ressaltar, contudo, que caso se admitisse que houve erro de direito e, por consequência, mudança do critério jurídico – e aqui se faz apenas para argumentar – não se estaria diante de uma nulidade, nos termos estampados no já citado e comentado artigo 59 do Decreto nº 70.235/72. Se estaria diante de matéria de mérito, em que se enfrentaria o erro na base de cálculo quando da aplicação do arbitramento, podendo causar a improcedência parcial ou total do lançamento e não na sua nulidade.

Portanto, REJEITA-SE também esta preliminar.

1.2.7) NULIDADE DE TODAS AS PROVAS UTILIZADAS NO LANÇAMENTO OBTIDAS NA MEDIDA CAUTELAR FISCAL.

Na última preliminar levantada pela Recorrente, esta afirma que as provas utilizadas para fundamentar o lançamento dos créditos tributários ora em discussão seriam nulas e, por consequência, eivaram de nulidade também o lançamento.

Em longa explanação, a Recorrente discorre sobre as provas utilizadas, sobre a necessidade de haver uma interseção entre o “Direito Administrativo Sancionador e o Direito Penal” e, em especial, sobre ilicitude das interceptações telefônicas e telemáticas, uma vez que teriam sido obtidas fora dos contornos da autorização judicial.

Não assiste razão à Recorrente.

Primeiro, não se pode olvidar que consta dos autos despacho (fls. 924 e 925) proferido pelo Juízo da Primeira Vara Federal da Subseção Judiciária de Governador Valadares (MG), (processo de nº 545.24.2014.4.01.3803), em que houve autorização expressa do Poder Judiciário, para que as provas colhidas no âmbito daquele processo fossem compartilhadas entre a Receita Federal do Brasil e a Polícia Federal. Veja-se o que constou naquele documento:

“Determino, também, o compartilhamento de informações e provas relacionadas às investigações em questão entre a Polícia Federal e a Receita Federal do Brasil, vez que, em se tratando de um esquema criminoso que tem como objetivo principal a sonegação de tributos, tal medida mostra-se necessária para viabilizar o trabalho conjunto entre a Polícia Federal e a Receita Federal e tornar mais eficaz a colheita de elementos para comprovação da autoria e materialidade delitivas” (destacou-se)

Por outro lado, o próprio STF já convalidou o entendimento de que o compartilhamento de provas é válido e que estas provas podem ser utilizadas em processos administrativos, como se observa do julgado cuja ementa segue abaixo transcrita:

EMENTA: PROVA EMPRESTADA. Penal. Interceptação telefônica. Escuta ambiental. Autorização judicial e produção para fim de investigação criminal. Suspeita de delitos cometidos por autoridades e agentes públicos. Dados obtidos em inquérito policial. Uso em procedimento administrativo disciplinar, contra outros servidores, cujos eventuais ilícitos administrativos teriam despontado à colheita dessa prova. Admissibilidade. Resposta afirmativa a questão de ordem. Inteligência do art. 5º, inc. XII, da CF, e do art. 1º da Lei federal nº 9.296/96. Precedente. Voto vencido. **Dados obtidos em interceptação de comunicações telefônicas e em escutas ambientais, judicialmente autorizadas para produção de prova em investigação criminal ou em instrução processual penal, podem ser usados em procedimento administrativo disciplinar, contra a mesma ou as mesmas pessoas em relação às quais foram colhidos, ou contra outros servidores cujos supostos ilícitos teriam despontado à colheita dessa prova.** (Inq 2424 QO-QO, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 20/06/2007, DJe-087 DIVULG 23-08-2007 PUBLIC 24-08-2007 DJ 24-08-2007 PP-00055 EMENT VOL-02286-01 PP-00152 RTJ VOL-00205-02 PP-00656) (destacou-se)

Portanto, não restam dúvidas, por ter a mesma natureza e finalidade do procedimento administrativo disciplinar, que tal entendimento também se aplica ao processo administrativo fiscal. Assim, desde que autorizado o compartilhamento, como no caso em tela, tais provas não só podem ser utilizadas no âmbito do processo administrativo fiscal, como é dever do agente fiscal apreciá-las e utilizá-las para embasar eventuais autuações.

Neste sentido, inclusive, já se pronunciou esse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Confira-se:

(...)

PROVA EMPRESTADA. DIÁLOGOS DE ESCUTA TELEFÔNICA. COMPARTILHAMENTO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. EXISTÊNCIA DE AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. VALIDADE.

Não há impedimento legal para que a prova obtida lícitamente por meio de quebra de sigilo telefônico e de dados, regularmente autorizada no âmbito do procedimento de investigação criminal, seja utilizada no processo administrativo fiscal, principalmente, se existe autorização judicial expressa para instrução do respectivo procedimento fiscal. (...) (Acórdão 3302-003.224 - 12782.000011/2010-07)

...

PROVA EMPRESTADA. SIGILO BANCÁRIO

Tendo a obtenção de documentos e extratos bancários sido realizada com base em ordem emanada do Poder Judiciário, não há empecilho para utilização das provas colhidas em âmbito judicial no processo administrativo fiscal, em especial quando há determinação de apuração de eventuais ilicitudes praticadas. (Acórdão nº 1302-002.637- Processo nº 10183.727555/2015-40)

Assim, plenamente possível a utilização de provas colhidas no âmbito do Poder Judiciário, para embasar eventuais autuações de cunho tributário, como no presente caso.

Não se pode dar acolhida, ainda, ao argumento da Recorrente de que algumas provas foram obtidas fora dos contornos determinados pelo juízo da Vara Federal da Subseção Judiciária de Governador Valadares (MG). É que, em que pese sua argumentação, a Recorrente não trouxe nenhuma comprovação de que, no âmbito do Poder Judiciário, aquelas provas foram declaradas ilícitas.

Neste caso, seria temerário um julgador administrativo, no limitado campo de atuação do contencioso administrativo tributário, declarar a ilicitude de uma prova produzida por ordem do Poder Judiciário e que foi compartilhada com a Receita Federal do Brasil para apuração e “*comprovação da autoria e materialidade delitivas*”.

Deve-se pontuar, que não se opõe à afirmação da Recorrente, no sentido de que “*os direitos e garantias que informam o processo judicial não podem ser ignorados no âmbito administrativo*”. A ampla defesa e o contraditório, por exemplo, são garantias fundamentais, estampadas no Texto Constitucional, e devem ser plenamente aplicáveis, tanto no âmbito judicial, como no administrativo.

Mas a questão posta pela Recorrente é diferente. Ao pretender que, no âmbito do julgamento administrativo, se declare a nulidade de provas obtidas com autorização do Poder Judiciário, sem que haja a efetiva comprovação de que houve a declaração da ilicitude das provas por parte daquele Poder da República é temerário e não se pode admitir.

Se, no exercício do seu direito de ampla defesa, a Recorrente tivesse efetivamente comprovado que houve a declaração da ilicitude das provas colhidas no âmbito do Poder Judiciário, não se teria dúvidas: o lançamento tributário não poderia ser motivado e embasado com provas ilícitas.

Contudo, como mencionado, não consta dos autos nada além das argumentações da Recorrente quanto a ilicitude das provas. Reitere-se: sendo estas produzidas no âmbito do Poder Judiciário e havendo autorização deste para que as provas fossem compartilhadas com o fisco federal, não há que se falar em ilicitude das provas, a eivar de nulidade o lançamento tributário em questão, enquanto o próprio Poder Judiciário não declarar a nulidade (ilicitude) daquelas.

Assim, REJEITA-SE também a última preliminar levantada pela Recorrente.

2) DA PREJUDICIAL DE MÉRITO

2.1) DA DECADÊNCIA

Nesta prejudicial de mérito, após afirmar que todos os tributos ora em discussão estão sujeitos ao lançamento por homologação, a Recorrente aduz que a contagem do prazo decadencial deve se dar com base no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, na medida em que *“apurou e pagou antecipadamente nos períodos relacionados no Auto de infração e Lançamento, conforme rigorosamente demonstrado em sua contabilidade valores do IRPJ\CSSL\PIS\COFINS e do IPI”*.

Assim, a Recorrente requer o *“afastamento das exigências de todos os tributos lançados referentes aos meses de janeiro a junho de 2012, pelo reconhecimento da decadência do direito à constituição do crédito tributário”*, afirmando, que não se poderia presumir o dolo em todo o período autuado, em especial, porque *“há 25 anos vem gerando riquezas, tributos e principalmente empregos”*.

A Recorrente, em argumento subsidiário, afirma ainda, que, mesmo se considerando a contagem do prazo decadencial com base no artigo 173, I do CTN, houve a decadência de parte do crédito tributário constituído.

Neste sentido, argumenta pela necessidade de se *“flexibilizar o conceito de “exercício”, especialmente pelo fato dos tributos federais (exceto ITR) serem lançados por homologação, onde o Fisco toma conhecimento do fato gerador do tributo no mês seguinte à declaração, como o caso DCTF/SPED. Nestas hipóteses a contagem do prazo decadencial na regra geral, no caso do PIS, COFINS, IPI e CSRB, deve ter o seu termo inicial à partir do primeiro dia do mês seguinte, onde estaria portanto, decaído do direito de lançar os fatos geradores desses tributos dos meses de fevereiro a maio de 2012”*.

Não assiste razão à Recorrente.

Como sabido, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 146, inciso III, alínea b), determina que cabe ao legislador complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, inclusive aquelas que tratam da prescrição e decadência.

No ordenamento jurídico pátrio, o Código Tributário Nacional é a norma geral a qual faz menção o Texto Constitucional. Mesmo tendo sido publicado antes da Constituição de 1988, o referido código foi recepcionado como Lei Complementar em matéria tributária e, por isso, é nele que se encontram as regras para contagem do prazo decadencial no Direito Tributário.

Assim, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, em que o contribuinte declara, calcula e recolhe os valores que entende devidos ao erário, o CTN determina que o fisco possui 05 anos, contados do fato gerador, para homologar a declaração e o pagamento realizado pelo contribuinte. Eis a sua redação:

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.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

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

Contudo, nos termos já deciso pelo STJ, no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, caso não haja pagamento (com ou sem declaração do contribuinte) ou caso haja a constatação de prática de condutas fraudulentas, aplica-se a regra geral para contagem do prazo decadencial, que está prevista no artigo 173, I do Código Tributário Nacional, que tem a seguinte redação:

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;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

A aplicabilidade do art. 150, § 4º ou do art. 173, I, ambos do CTN, foi objeto de decisão definitiva, como mencionado, proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), no Recurso Especial nº 973.733/SC, tendo o julgado recebido a seguinte ementa:

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

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o **"primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação,** revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

Contudo, o STJ, em julgado posterior, em que o relator cita expressamente o acórdão cuja ementa foi transcrita acima, acolhendo Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional, *"a fim de se adequar o decisório embargado à jurisprudência uniformizada no âmbito do STJ sobre a matéria"*, em caso muito semelhante ao que é aqui tratado, assim se pronunciou:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.

1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.

2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.

(EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 674.497/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/02/2010, DJe 26/02/2010) (destacou-se)

Cumpre ressaltar que esse posicionamento foi adotado pelo Superior Tribunal de Justiça foi tomado em sede de recursos repetitivos, o que impõe a sua adoção por este Conselho

Administrativo de Recursos Fiscais (§ 2º do art. 62 do RICARF, com a redação dada pela Portaria MF nº 152/2016).

Pois bem.

No caso em apreço, em que pese o esforço argumentativo da Recorrente, a aplicação do artigo 173, I do CTN para fins de contagem do prazo decadencial se deu, em síntese, porque a fiscalização constatou diversas irregularidades no exercício da atividade da Recorrente, em especial a omissão de receitas. Por isso, restou caracterizado o dolo. Neste sentido, pela aplicação do artigo 173, em detrimento do que dispõe o § 4, do artigo 150 do CTN, o próprio CARF sedimentou o entendimento, como se observa da redação da súmula

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

Por outro lado, no que tange ao artigo 173, I do CTN, em especial quando se inicia a contagem do prazo decadencial – que se dá no início do exercício, como já decidiu o STJ -, a posição consolidada deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais também já restou sumulada. Veja-se:

Súmula CARF nº 101: Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Neste sentido, não se pode fazer reparos no acórdão recorrido quando afirma:

Nestes termos, considerando que o lançamento (original e suplementar) se reporta aos fatos geradores ocorridos entre 31/03/2012 a 31/12/2015 (IRPJ/CSLL); entre 01/2012 a 12/2015 (PIS/COFINS); entre 08/2012 a 06/2015 (CPRB) e entre 01/2012 a 06/2015 (IPI), o término do prazo decadencial se deu em 31/12/2017, em relação ao fato gerador mais antigo. Tendo sido a contribuinte cientificada dos autos de infração em 14/07/2017, bem como dos autos de infração complementares em 04/12/2017, impõe-se reconhecer que não se operou a decadência relativamente ao crédito tributário constituído.

Portanto, REJEITA-SE as argumentações da Recorrente, no que tange à suposta decadência parcial do crédito tributário ora em discussão.

3) DO MÉRITO

Superadas as preliminares e a prejudicial de mérito trazidas à discussão pela Recorrente, passa-se, neste momento, a analisar os fundamentos de mérito apresentados no Recurso Voluntário.

Após essa análise, é bom deixar claro, se verificará os argumentos apresentados pelos coobrigados, afirmando, desde já, que estes se insurgem, tão-somente, contra as imputações das responsabilidades pela fiscalização, não trazendo a este colegiado discussões relativas ao mérito (constituição do crédito tributário) propriamente dito da autuação.

3.1) DAS ALEGAÇÕES DA RECORRENTE. DA SUPOSTA AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO DA AUTUAÇÃO. DA NECESSIDADE DE FIXAÇÃO DE ALGUMAS PREMISSAS.

No Recurso Voluntário apresentado, após suscitar preliminares, que supostamente tornariam nulos a decisão recorrida e o lançamento propriamente dito, e se manifestar pela decadência parcial do crédito tributário (pontos já enfrentados nos tópicos acima), a Recorrente traz inúmeros argumentos para desconstruir a acusação fiscal.

O primeiro destes argumentos – se é que se pode falar em um único, face as inúmeras páginas e manifestações apresentadas no Recurso Voluntário – é de que a fiscalização se baseou em presunções para motivar o lançamento de ofício dos créditos tributários em discussão.

Segundo os argumentos lançados pela Recorrente, a fiscalização teria deixado de motivar a autuação, na medida em que se teria furtado da análise dos *“fatos geradores da obrigação tributária de forma individualizada e comprovação detalhada das receitas omitidas e respectivos fatos geradores individualizados de cada tributo lançado.”*

Argumenta, neste sentido, que a autuação se deu com base em presunções, o que exigiria o *“impossível da Recorrente”*, que além da prova negativa de um fato, teria que ter o *“poder de adivinhar qual fato lhe teria sido imputado”*.

Aduz, ainda, que a fiscalização cometeu *“ofensa mortal aos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade”*, quando adotou *“uma interpretação completamente distorcida sobre a realidade operacional da atividade econômica da Recorrente”*.

Neste passo, em seu longo arrazoado, a Recorrente traz inúmeras ponderações, no sentido de que faltou motivação ao lançamento tributário, que, aos seus olhos, se deu com base em presunções, completamente distorcidas da realidade da atividade da entidade, e que não houve auditoria e confirmação das provas utilizadas para embasar a autuação.

Enfim, argumenta, a Recorrente, que o lançamento se deu com base *“em informação de terceiros, em especial do denunciante”* e que a fiscalização não trouxe provas suficientes aos autos para confirmar os fatos narrados na acusação fiscal.

3.2) DO ÔNUS DA PROVA.

Face essas colocações, antes de se cotejar os argumentos apresentados pela Recorrente com a acusação fiscal, entende-se como necessária a fixação de uma premissa, no que tange ao ônus probatório quando há a constituição de ofício do crédito tributário por parte da fiscalização.

É que, naqueles casos em que a administração constitui créditos tributários de ofício, quando identifica incorreções e/ou omissões nos lançamentos contábeis e fiscais previamente realizados pelo contribuinte, há que se entender de quem é o ônus probatório: do fisco ou do contribuinte?

No presente contexto, afasta-se, de pronto, os casos de presunção relativa, como, por exemplo, o de omissão de receitas por depósitos bancários, nos termos do já citado artigo 42, da Lei 9.430/96.

Nestes casos, em que pese a discutível constitucionalidade do dispositivo legal, o legislador entendeu que o ônus probatório é do contribuinte. Assim, sendo devidamente intimado acerca das informações financeiras levantadas pela fiscalização e caso não haja comprovação em contrário por parte do fiscalizado, a ele será presumida determinada conduta.

Mesmo nestes casos, entretanto, não pode a fiscalização, de forma unilateral, afirmar a existência de renda omitida, por exemplo, sem que seja dada a oportunidade ao contribuinte de fazer prova em contrário. Fabiana Del Padre Tomé, refutando de forma veemente a possibilidade de existência, no ordenamento jurídico brasileiro, das chamadas presunções absolutas ou mistas, assim se pronuncia sobre as chamadas presunções relativas:

Apesar de caracterizarem importante instrumento de que dispõe a Administração, auxiliando-a nas tarefas fiscalizatória e arrecadatória, as presunções têm seu emprego delimitado por normas constitucionais que traçam os contornos da competência tributária, além das que asseguram direitos dos contribuintes. Por tal razão, não encontram guarida em nosso ordenamento as presunções absolutas nem as chamadas presunções mistas. As primeiras são obstadas pela rígida repartição constitucional das competências para instruir tributos, bem como pelos princípios da estrita legalidade tributária, da tipicidade e da capacidade contributiva. Quanto às presunções mistas, violam não apenas os primados da tipicidade e capacidade contributiva, mas também o direito à ampla defesa, já que restringem as provas possíveis de serem utilizadas para ilidir o fato presumido.

As presunções susceptíveis de serem empregadas pelo Fisco são apenas as relativas, por possibilitarem ao contribuinte a livre produção probatória em sentido contrário. (TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2008. Págs. 301 e 302)

Contudo, excetuado os casos de presunção relativa (as únicas presunções que se pode admitir em direito tributário, diga-se), o dever de provar é da fiscalização.

Há que se entender que, nos termos do artigo 142, do Código Tributário Nacional, a competência para apurar, constituir e calcular o crédito tributário, dentre outras, é da autoridade administrativa, de forma privativa, em especial quando é promovida a constituição de ofício do crédito tributário, quando presentes umas das hipóteses listadas no artigo 149 do mesmo Código.

Assim, salvo naqueles casos em que há uma presunção relativa de determinadas condutas, reitere-se, é dever da administração tributária comprovar as suas alegações. Mais uma vez, se vale dos ensinamentos de Fabiana Del Padre Tomé que, após discorrer sobre as diferenças entre ônus, dever e faculdade na produção das provas, assim se manifesta:

"(...) A existência do ônus pressupõe um direito subjetivo disponível, que pode ou não ser exercido, situação que não se verifica na esfera tributária, tendo em vista que os atos de lançamento e de aplicação de penalidades pelo descumprimento de obrigações tributárias e deveres instrumentais competem ao Poder Público, de modo privativo e obrigatório, tendo de fazê-lo com base nos elementos comprobatórios do fato jurídico e do ilícito tributário. Daí por que não tem a autoridade administrativa mero ônus de provar o fato jurídico ou o ilícito tributário que dá suporte aos seus atos, mas verdadeiro dever, (...)"(TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2008. Págs. 236 e 237) (destacou-se)

E arremata a festejada professora:

"Caso o ato de lançamento não se fundamente em provas, estará irremediavelmente maculado, devendo ser retirado do ordenamento. Na hipótese de o contribuinte deixar de apresentar os documentos comprobatórios do fato enunciado no antecedente da norma individual e concreta por ele emitida, sujeitar-se-á ao ato de lançamento a ser realizado pela autoridade administrativa e à aplicação das penalidades cabíveis, como adverte Geraldo Ataliba: 'o sistema de legislação vigente, quanto ao assunto, é claro: omissão do contribuinte, a sua falta de colaboração ou a colaboração maliciosa ou danosa, além de serem criminalmente reprimidos, não inibem o fisco no lançamento'. Opostamente, se o contribuinte fornecer os documentos que se referem ao objeto fiscalizado, as informações nele contidas farão prova a seu favor.

Devidamente provado o fato enunciado pelo Fisco ou pelo contribuinte, as alegações que pretendam desconstituí-lo devem, igualmente, estar fundadas em elementos probatórios. Tudo, na esteira da regra segundo a qual o ônus/dever da prova cabe a quem alega, não se admitindo, na esfera tributária, convenções que alterem essa forma de distribuição. (...) A existência do ônus pressupõe um direito subjetivo disponível, que pode ou não ser exercido, situação que não se verifica na esfera tributária, tendo em vista que os atos de lançamento e de aplicação de penalidades pelo descumprimento de

obrigações tributárias e deveres instrumentais competem ao Poder Público, de modo privativo e obrigatório, tendo de fazê-lo com base nos elementos comprobatórios do fato jurídico e do ilícito tributário. Daí por que não tem a autoridade administrativa mero ônus de provar o fato jurídico ou o ilícito tributário que dá suporte aos seus atos, mas verdadeiro dever, (...)"(TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2008. Págs. 239 e 240)

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se posicionou quanto a impossibilidade de se inverter o ônus probatório, quando a fiscalização tinha o dever de provar as ilações lançadas em Auto de Infração. Veja-se julgado neste sentido:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ - Ano-calendário: 2000

USUFRUTO DE AÇÕES. RECEITAS AUFERIDAS EM RAZÃO DA CESSÃO DOS DIREITOS DE FRUIÇÃO DOS ATIVOS. RECEITAS QUE NÃO SE CONFUNDEM COM A PERCEPÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS. TRIBUTAÇÃO. APROPRIAÇÃO PRO RATA DA RECEITA. A celebração de contrato oneroso de usufruto de ações importa na transferência, ao usufrutuário, do direito, inerente à posição acionária, de percepção de juros e dividendos. A remuneração estabelecida em decorrência da cessão do direito de fruição das ações não se confunde com a percepção de juros e dividendos, constituindo receita do cedente obrigatoriamente submetida à tributação pelo Imposto sobre a Renda. Nessas condições, a receita deve ser apropriada pro-rata, durante o período do contrato. RATEIO DE CUSTOS - **GLOSA - INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA - IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO. Provado, pelos elementos constantes da escrituração mercantil, que a recorrente contabilizara despesas recebidas em rateio de sua controladora, prática usual em se tratando de grupos financeiros, caberia à fiscalização provar a inexistência ou a não dedutibilidade das despesas que assumira, não simplesmente ter promovido a sua glosa, mediante ilegal inversão do ônus da prova.** PERDAS DE CRÉDITO. DEDUÇÃO INDEVIDA. A dedução de perdas no recebimento de créditos está condicionada ao atendimento aos requisitos legais para a sua dedutibilidade, além da comprovação documental inequívoca da sua ocorrência. Assunto: Outros Tributos ou Contribuições Ano-calendário: 2000 DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL - Consoante Súmula Vinculante do STF é de cinco anos o prazo de decadência para o Fisco efetuar o lançamento das contribuições para custear a Seguridade Social (art. 45 da Lei nº 8.212/1991). PIS, CSLL E COFINS - LANÇAMENTOS DECORRENTES - Aplicam-se aos lançamentos decorrentes o decidido em relação ao principal. Mantida parcialmente as exigências de CSLL e exoneradas integralmente as exigências de PIS/Pasep e COFINS MULTAS ISOLADAS - DECADÊNCIA E PROVIMENTO NO MÉRITO DA MATÉRIA PRINCIPAL - As multas isoladas por falta ou insuficiência de estimativas mensais sujeitam-se ao prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN. Dado provimento, no mérito, ao recurso na parte relativa ao IRPJ que motivou a aplicação de multa isolada, cancela-se a exigência remanescente da decadência. (Número do Processo 19740.000004/2006-56 - Acórdão 107-09.588 - Data da sessão: 17/12/2008)

Por outro lado, como se verifica da ementa acima, inclusive, não se pode desprezar o "peso" da prova dos lançamentos contábeis do contribuinte. Desde que lastreados por documentação hábil e idônea que comprove eventual lançamento, a contabilidade feita nos ditames da legislação tem o condão de provar a ocorrência do evento escriturado.

Não é por outro motivo que o Decreto 3.000/99 era categórico ao afirmar que os lançamentos contábeis fazem prova em favor do contribuinte, sendo dever da autoridade administrativa comprovar eventuais inveracidades. Neste sentido era a redação dos artigos 923, 924 e 925 do RIR/99. Veja-se:

Art.923.A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis,

segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, §1º).

Art.924.Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, §2º).

Art.925.O disposto no artigo anterior não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração

Portanto, o dever de comprovar as ilações lançadas na autuação fiscal é da fiscalização. Não se pode admitir a transferência desse ônus ao contribuinte, quando a legislação assim não autoriza. Sendo apresentada documentação que comprove e sustente os lançamentos na contabilidade, a fiscalização deve empreender as diligências necessárias para comprovar suas alegações.

Contudo, uma vez instado, pela fiscalização, a comprovar os lançamentos contábeis, cabe ao contribuinte apresentar documentação hábil e idônea que dê suporte factível àqueles lançamentos. Não se pode admitir que o simples lançamento na contabilidade faz prova irrefutável ao contribuinte. É dever deste demonstrar e, principalmente, comprovar que a sua contabilidade é fidedigna e representa de forma correta a realidade dos fatos ocorridos.

Não sendo apresentado nenhum documento para comprovar os lançamentos contábeis, não pode, o contribuinte, invocar os dispositivos legais acima, para indicar que o ônus probatório é da fiscalização. É temerária a interpretação do dispositivo de forma literal, até mesmo porque é dever do contribuinte a guarda dos documentos que dão suporte aos lançamentos contábeis.

Feitas essas considerações, passa-se a analisar a acusação fiscal, os argumentos da Recorrente, cotejando-os com o que restou decidido pela DRJ de Ribeirão Preto (SP).

3.3) DA ACUSAÇÃO FISCAL E DOS ARGUMENTOS APRESENTADOS PELO RECORRENTE.

Como já relatado alhures, o agente autuante, partindo de denúncia anônima feita por um ex-empregado da Recorrente, obteve, com o devido respaldo do Poder Judiciário, inúmeras provas para demonstrar a operação de sonegação de tributos (omissão de receitas) que foi realizada pela Recorrente ao longo dos anos fiscalizados e que são objeto da autuação ora em análise.

Ao contrário do que defende a Recorrente, o que se verifica da autuação é que a fiscalização conseguiu demonstrar o esquema arquitetado pelas entidades, que tinha como objetivo, basicamente, omitir vendas e, por consequência, receitas da fiscalização, ficando, assim, aquelas entidades, livres do pagamento de diversos tributos que incidem sobre as operações por elas realizadas.

Não se concorda com os argumentos da Recorrente de que a autuação se baseou em presunções para a constituição dos créditos tributários.

É claro que, não se poderia esperar que a fiscalização trouxesse aos autos todas as operações omitidas – individualizadas, como fala a Recorrente – até mesmo porque, o que se verificou foi um esquema ardiloso e sofisticado para esconder, das fiscalizações estadual e federal, os eventos ocorridos. Eventos estes que, de alguma forma, fariam nascer a obrigação tributária.

De pronto, não se sustenta a afirmação da Recorrente no sentido de que não poderia ter validade a acusação de ex-empregado que responde judicialmente por crime de furto qualificado, justamente por ter subtraído valores da entidade.

Primeiro, quando se analisa o Relatório Fiscal e a bem fundamentada motivação da fiscalização, pode-se verificar que esta não se utilizou apenas da denúncia de um ex-empregado da Recorrente para constituir o crédito tributário.

É claro que a denúncia anônima de um ex-funcionário foi o ponto de partida para todo o trabalho da fiscalização. Não há dúvidas quanto a isso.

Entretanto, o conjunto probatório acostado aos autos, além da denúncia do ex-empregado, é composto por e-mails trocados pelos funcionários e diretores da Recorrente, planilhas, controles paralelos que foram apreendidos pela Polícia Federal e auditores, em operação autorizada pelo Poder Judiciário, documentos fiscais emitidos pela própria Recorrente, confirmação de omissão de informações, inclusive na contabilidade, no que tange à existência de uma conta bancária mantida e movimentada junto ao Banco Bradesco, dentre outras provas citadas e apresentadas pela fiscalização.

A esta mesma constatação chegou o acórdão recorrido. Confira-se trecho da decisão proferida pela DRJ de Ribeirão Preto:

Como já ressaltado, *in casu*, a fiscalização não utilizou, pura e simplesmente, as informações prestadas na denúncia, a qual, aliás, reitera-se, veio acompanhada de provas (Recibos e Notas Fiscais do ano de 2012). **Após longo período de investigação e mediante operação conjunta com a Polícia Federal e Ministério Público, com supedâneo em autorização judicial, a fiscalização buscou outros elementos de prova, tais como as interceptações telefônicas/telemáticas e o material apreendido por meio de medida judicial de busca e apreensão.** (destacou-se)

Por outro lado, o argumento da Recorrente utilizado para tornar sem credibilidade a denúncia realizada, uma vez que aquele ex-empregado, em verdade, estaria com o intuito de penalizar seu antigo empregador, cai por terra, quando se analisa o processo judicial penal citado pela própria Recorrente no Recurso Voluntário: processo nº 171557-14.2011.8.13.0105, com trâmite inicial na comarca de Governador Valadares (MG).

É que, em consulta ao site do Tribunal de Justiça de Minas Gerais¹, pode-se verificar que, no dia 16/10/2018, o juízo estadual de 1ª instância entendeu por bem absolver o réu Jeferson Loubak Brandão, julgando como improcedente a “*pretensão punitiva estatal*”.

Aqui, deve-se se ressaltar que, quando se analisa o Relatório Fiscal, o agente autuante sempre cita trechos da denúncia feita pelo “*senhor Antonio Francisco Xavier Filho, ex-funcionário, de cargo de confiança - Chefe do Setor Financeiro, com mais de 25 anos de casa (1988 a 2014)*”.

Entretanto, ao longo do Recurso Voluntário, para sustentar a fragilidade da autuação, que supostamente teria sido baseada apenas em uma denúncia feita por um ex-empregado, a Recorrente cita o processo acima, que tem como Réu o senhor Jeferson Loubak Brandão, que também era funcionário da empresa Tudor MG, ora Recorrente.

Não se pode verificar, assim, se o denunciante mencionado reiteradamente no Relatório Fiscal - Antonio Francisco Xavier Filho – de fato está respondendo criminalmente por

¹ Consulta disponível no link:
https://www4.tjmg.jus.br/juridico/sf/proc_movimentacoes.jsp?comrCodigo=105&numero=1&listaProcessos=11017155

furto qualificado e, em especial, se já houve um pronunciamento do Poder Judiciário quanto à suposta denúncia apresentada, uma vez que a Recorrente não trouxe prova neste sentido.

De toda forma, o conjunto probatório é farto e, *data venia*, a Recorrente com os argumentos e poucos documentos apresentados nos autos, não conseguiu desconstruir as ilações da fiscalização. Veja-se alguns exemplos.

Logo de início, no Relatório Fiscal, o agente autuante demonstrou que, após ser desencadeada a operação denominada “Água Viva (Polo Negativo)”, a receita bruta da Tudor MG, *“verifica-se que a receita bruta extraída de suas NFES, relativa ao ano 2016, na casa dos 171,8 milhões de reais, é bem maior do que as mesmas receitas declaradas de 2012 a 2015 (de 65 a 110 milhões), ao mesmo tempo que aparenta coerência com as receitas que foram extraídas dos controles paralelos (apreendidos durante as buscas) e alicerçaram os lançamentos no mesmo período - 2012 a 2015 (de 133 a 173 milhões)”*.

A Recorrente, em sua Impugnação e no Recurso Voluntário apresentados, ignorando a afirmação da fiscalização de que as receitas declaradas após a referida operação (no de 2016) eram coerentes com as receitas extraídas dos controles paralelos para os anos de 2012 a 2015, pontua que a *“autoridade fiscal utilizou somente de raciocínio para deduzir a omissão de receita, sem fazer um confronto real e analítico com a contabilidade da empresa.”*

Por outro lado, a Recorrente justifica o aumento significativo na receita tributável no ano de 2016, uma vez que, em suas palavras, a empresa *“experimentou crescimento de seu produto no Mercado. O fato decorreu da conquista inédita de fornecimento a grande montadoras e fabricantes de autopeças: Mercedes, Chrysler, Bosch, Duracel, dentre outros.”*

Afirma, ainda, que, após ser deflagrada a denominada Operação “Água Viva (Polo Negativo)”, diversas alterações *“operacionais e estratégicas de mercado”* tiveram o condão de fazer crescer exponencialmente suas receitas, mas que, a princípio, essas alterações não teriam sido motivadas pela operação deflagrada.

Contudo, quando se analisa os autos, pode-se verificar que essas afirmações da Recorrente foram lançadas nos apelos – Impugnação e Recurso Voluntário –, mas não houve a juntada de nenhuma prova para corroborar com as alegações apresentadas.

Neste ponto, não se pode deixar de mencionar que, em que pese a extensa Impugnação Administrativa apresentada (fls. 3.098 a 3.224), a Recorrente não trouxe aos autos, em um primeiro momento, qualquer documento, além da procuração e documentos constitutivos (fls. 3.225 a 3.234).

Quando da apresentação da Impugnação Complementar (fls. 3.520 a 3.542), face a retificação da autuação promovida pela fiscalização, a Recorrente também não trouxe aos autos qualquer prova documental.

Posteriormente, já tendo sido o processo distribuído a este relator, a Recorrente trouxe documentos aos autos, mas que teriam o condão de demonstrar supostos equívocos quando do arbitramento. Estes argumentos, deixa-se claro, serão analisados a seguir.

Ou seja, em que pese alegar, a Recorrente não trouxe aos autos qualquer elemento de prova que pudesse ratificar os seus argumentos, em especial quando afirma que houve presunção da fiscalização na acusação de condutas ilícitas praticadas.

E aqui, é bom deixar claro, não se está falando de prova negativa, como afirmou a Recorrente. Partindo do ponto que a fiscalização apontou e comprovou um incremento nas

receitas tributáveis após a operação realizada, a Recorrente poderia (ou deveria) ter demonstrado quais os contratos assinados – que ela afirma existir – que tiveram o condão de aumentar substancialmente sua receita. Ademais, quais seriam as mudanças operacionais e em que elas foram baseadas, a justificar tamanho incremento nas receitas da entidade? Não há qualquer prova neste sentido nos autos, apesar da superficial explicação lançada no Recurso ora em análise.

Prosseguindo no Relatório Fiscal, a fiscalização afirma que *“restou evidenciado a existência de algumas empresas que trabalhavam em parceria com as indústrias Tudor, denominadas ‘centros de distribuição’ (ou distribuidores), bem como vários ‘revendedores autorizados’”, e que “alguns dos distribuidores (chamados pelo grupo de “depósitos”, ou “revendas”), foram formalizados com nomes “emprestados” de terceiras pessoas naturais, especialmente funcionários e/ou ex-funcionários das indústrias, sendo controlados diretamente por estas”*.

No Recurso Voluntário, ao refutar a existência de um “grupo econômico”, como afirmado pela fiscalização, a Recorrente não nega a existência dessas empresas e que algumas delas estariam em nome de funcionários ou ex-funcionários.

Contudo, afirma que *“o fato de alguns dos distribuidores (depósitos como são chamados) serem de propriedade de pessoas que anteriormente foram empregadas, ao contrário de ser um agravante contra a Recorrente, é um orgulho na sua história.”*

Aduz, assim, que o *“vínculo de amizade, profissionalismo que sempre imperou na gestão da Recorrente propiciou a oportunidade de parte de seus ex-empregados tornarem-se empreendedores e, certamente com todo apoio e satisfação da empresa Recorrente”*.

De fato, notadamente pelo princípio da livre iniciativa, não há, na legislação, nada que impeça um empregado ou ex-empregado de criar uma empresa, para revenda de produtos do seu empregador. Isso se mostra, inclusive, salutar, na medida em que se conhece o ramo de negócio, os clientes, as peculiaridades e especificações dos produtos.

Entretanto, além de não comprovar como se dava o estímulo aos seus empregados, para abertura dessas empresas (atingimento de metas, tempo de trabalho?), a Recorrente se olvidou que a fiscalização colacionou no relatório fiscal troca de e-mails interceptados, em que fica clara a ingerência que a entidade tinha sobre aquelas empresas, determinando, inclusive, como e quando deveriam ser feitos os pagamentos dos pró-labores dos gerentes, a distribuição dos lucros e, em especial, a necessidade de ratificação da contabilidade das empresas pelos “contadores das fábricas”.

O único argumento que a Recorrente trouxe para desconstruir a afirmação de que aquelas empresas participavam do esquema montado para omitir receitas, foi de que a fiscalização deveria (ou poderia) ter verificado *“o fato de alguns dos distribuidores (depósitos como são chamados) serem de propriedade de pessoas do grupo econômico’ que os preços de venda em geral são até maiores do que os praticados com outros distribuidores, pelas variações de quantidades adquiridas, forma de pagamento, etc.”*

Mais uma vez, contudo, a Recorrente alega, mas não traz qualquer elemento documental para comprovar suas afirmações. Questiona-se: por que não foram apresentadas as Notas Fiscais emitidas (mesmo que por amostragem) e um comparativo, com algum tipo de comprovação, dos preços praticados? Nada disso consta dos autos.

Ainda, no Recurso Voluntário, a Recorrente insiste em afirmar que a fiscalização se baseou, tão-somente, no que restou declarado pelo denunciante, quando concluiu que a

empresa, em síntese, não emitia Notas Fiscais por todas as operações realizadas. Alega, neste sentido, que toda a autuação se deu com presunções e que não poderia prevalecer, na medida em que a fiscalização não comprovou suas alegações.

Mais uma vez, não se pode concordar com a Recorrente.

No Relatório Fiscal, consta a transcrição de diversas escutas telefônicas, em que se pode verificar que havia todo um esquema, para que os produtos fossem comercializados sem Nota Fiscal.

Em suas alegações, mais uma vez se esquecendo do que restou amplamente demonstrado pela fiscalização, a Recorrente afirma que não houve comprovação das práticas de vendas sem notas e/ou com notas fiscais subfaturadas e que as ilações da fiscalização estariam amparadas tão somente nas afirmações do denunciante.

Aduz, ainda, a Recorrente, que seria operacionalmente impossível uma Nota Fiscal acoberta mais de uma entrega. Afirma, neste sentido, que:

Também a presunção da omissão de receita repousa na existência das chamadas notas fiscais “viajadas”, onde uma nota acobertava várias entregas. Ora, a nota fiscal eletrônica tem um prazo máximo para circular de 3 (três) dias da data de sua emissão, observando-se que, para o percurso dos 100 km iniciais, o prazo não pode ser superior a 24 (vinte quatro) horas (art. 58, do RICMS/MG).

Portanto, além da própria impossibilidade temporal e haver várias viagens, seria necessário ainda a identificação da quantidade, modelos e preços dos produtos, enfim um contexto muito difícil de ocorrer. Supor-se que esta afirmação do denunciante fosse verdadeira, é supor-se uma total conduta omissa pela fiscalização estadual. Nunca o fiscal trouxe aos autos qualquer ocorrência neste sentido, sequer procurou ouvir o denunciante, como obrigatoriamente exige o processo Administrativo caso nulidade acima tratada). Nunca relacionou um contingente possível de clientes/localidades onde tal prática poderia ocorrer, considerando a distância do ponto de entrega. **O critério da presunção novamente aqui é: “Segundo o denunciante”, simplesmente. (destaques no original)**

Entretanto, o que se percebe dos autos é o contrário.

Nas transcrições das conversas constantes no Relatório Fiscal, a todo momento, os funcionários da Recorrente falam abertamente se o produto vai ser comercializado com ou sem nota, tratam de mercadorias (baterias) que seriam levadas aos distribuidores “*naquele esquema*”, afirmam, sem constrangimento, em “*economia de imposto*”, dentre outras colocações que não deixam dúvidas: havia um esquema montado para a comercialização de baterias sem a devida emissão do documento fiscal.

Na última transcrição deste tópico do Relatório Fiscal, ressalte-se, o funcionário Gleyton deixa claro que as Notas Fiscais seriam emitidas em “*uma viagem sim, a outra não... Uma coisa compensa, a outra não.*” Mais adiante, na mesma conversa, aquele funcionário, se mostra preocupado quando afirma que “*alguma coisinha eu tenho que tirar, um mínimo que seja, mas eu tenho que tirar*”.

Assim, questiona-se mais uma vez: face essas conversas, interceptadas e transcritas pela Polícia Federal, com autorização do Poder Judiciário, ter-se-ia, ainda, alguma dúvida de que os funcionários da Recorrente tratavam com os distribuidores a venda de produtos à margem dos controles fiscais e contábeis da entidade? Se não fossem neste sentido essas conversas, qual seria, então a finalidade destas “negociações”?

Não se pode desprezar, ainda, a sentença proferida nos autos do processo judicial de nº 171557-14.2011.8.13.0105 (TJMG) (citado pela própria Recorrente nos apelos apresentados), em que um dos funcionários da Recorrente foi denunciado por furto qualificado.

Aquela sentença, diga-se, em que pese não constar nos autos, encontra-se disponível para consulta pública no site do Tribunal de Justiça de Minas Gerais. E nela pode-se verificar que uma das testemunhas arroladas, após ser devidamente compromissada, deixa bem claro o que restou demonstrado pela fiscalização quando afirma:

A testemunha André Pereira Magalhães declarou que trabalhou na empresa vítima, na função de motorista do ano de 1995 até 2012. Sua função era transportar baterias até um certo destino e recolher as sucatas. No começo, ao receber notas fiscais repassadas pelo chefe do transporte estas iam abertas, depois, passaram a ser lacradas. Entregava tais notas em depósitos da própria empresa. Não trazia qualquer recibo de entrega da mercadoria e várias vezes já trouxe grandes somas em espécie. Também trazia muitos cheques, os quais eram repassados para Fábio, chefe do setor financeiro na época.

Recebia ordens da empresa para desviar de postos fiscais e passar por caminhos alternativos, pois, se passasse o caminhão, o qual era rastreado, era bloqueado. (...) (destacou-se)

Por outro lado, a argumentação da Recorrente de que a fiscalização não conseguiu comprovar que as vendas eram realizadas sem Nota Fiscal ou de que estas eram emitidas abaixo do preço dos produtos não se sustenta, quando se analisa o Anexo 11 do Relatório Fiscal (fls. 1.110 a 1.228).

Neste sentido, são interessantes as colocações do acórdão proferido pela DRJ de Ribeirão Preto, quando analisa aquele documento dos autos. Veja-se:

Conforme descrito no relatório, além da informação prestada na denúncia anônima de ex-funcionário e das provas que a acompanharam (recibos e notas fiscais do ano de 2012), ocorrida no ano de 2013, no âmbito da operação Água Viva (Pólo Negativo), deflagrada em 2015, foram ouvidas pessoas, apreendidos computadores, mídias portáteis e documentos impressos, cujas informações levantadas, analisadas em conjunto com os dados advindos das interceptações (efetuadas no ano de 2014) e demais diligências realizadas e informações extraídas dos sistemas informatizados da RFB, constituíram elementos de prova da infração aqui discutida, qual seja, omissão de receitas/despesas, decorrente da falta de emissão de nota fiscal e/ou sua emissão com valor inferior ao realmente praticado ("meia nota"), aliada a contabilidade paralela (caixa 2) e conta bancária não escriturada pela Tudor MG, empresa do mesmo grupo econômico, mesmos sócios e identidade de objetivo na prática de omissão de receita.

Evidentemente que, para fins de apurar a própria omissão de receitas/despesas e a sua proporção, tais documentos foram confrontados com a escrituração levada a efeito pela contribuinte, inclusive no intuito de confirmar e/ou infirmar a imprestabilidade da escrita.

O confronto dos recibos de pagamentos, dos boletos (ou notas promissórias) e das notas fiscais a eles correspondentes (ano de 2012), trazidos na denúncia e constantes do Anexo 11, evidencia, de fato, a emissão de nota fiscal com valor inferior ao praticado ("meia nota"), sinalizando a omissão de receita na ordem de 38% pela Tudor MG, que, como dito, constitui empresa do mesmo grupo econômico da autuada, com identidade de atividade e objetivos, como adiante se demonstrará. Vários são os documentos nesse sentido no referido Anexo 11.

Assim, em que pese a insistência da Recorrente ao apontar supostas fragilidades da autuação, a construção da fiscalização, amparada em vasto conjunto probatório, aos olhos deste julgador, é suficiente para afirmar que, no período fiscalizado, foram comercializadas

mercadorias sem a devida e necessária emissão do documento fiscal e, por consequência, houve omissão de receitas por parte da Recorrente. Não houve presunção e sim comprovação por parte da fiscalização.

3.3.1) DA OMISSÃO DE CUSTOS E DESPESAS. DA QUESTÃO DA LOGÍSTICA REVERSA.

A Recorrente, em grande parte do seu Recurso Voluntário, tentando desconstruir as ilações da fiscalização, explica como seria a questão da chamada “logística reversa” no mercado de baterias automotivas.

Basicamente, a Recorrente sustenta que não pode prevalecer a acusação fiscal, no sentido de que teria omitido receitas e, em especial, custos e despesas, uma vez que a legislação, em especial a ambiental, impõe a chamada logística reversa.

Aponta que as planilhas apreendidas na casa de um dos sócios, na já citada operação “Água Viva (Polo Negativo)”, seriam um estudo dos impactos da logística reversa na operação das empresas – Tudor MG e Tudor SP.

Neste sentido, em seu arrazoado, a Recorrente afirma que *“com a resolução nº 257/99 do CONAMA Conselho Nacional do Meio Ambiente, e alterada pela Resolução nº 408 em 05 de novembro de 2008, todos os fabricantes de Baterias, distribuidores, aplicadores e consumidores em cadeia, passaram a experimentar uma imposição legal, de aspecto de responsabilidade social constitucional, inclusive sujeito à sanções penais, que abrange tanto a recuperação das baterias inservíveis no usuário até as empresas ambientalmente habilitadas para descarte final na forma segura e definida na Lei.”*

Afirma, ainda, que, na prática, *“todos envolvidos nesta logística reversa estão obrigados para cada kg de bateria colocado no mercado, coletar e conduzir ao destino autorizado por lei, o mesmo kg em baterias inservíveis”*

Aduz que, além dos benefícios ambientais, uma vez que os produtos acabam por ter uma destinação correta, a logística reversa viabiliza o retorno destes produtos *“ao ciclo produtivo e de negócios, além de preservar recursos naturais quando se transforma resíduos em matéria-prima novamente.”*

Por outro lado, sob o argumento de que as baterias usadas não tem qualquer valor comercial, a Recorrente aduz que os insumos reciclados daqueles produtos (em especial, o chumbo e o plástico) fazem com que o custo médio da produção de baterias seja menor.

E toda argumentação desenvolvida é para concluir que a logística reversa *“resulta na redução do custo da principal da matéria prima: chumbo em média 78,42%. O reflexo desta redução do chumbo resulta no produto final (bateria) em média 43% menor.”*²

Assim, a Recorrente afirma que as ilações da fiscalização, notadamente quando se vale, para sustentar o lançamento, de planilhas apreendidas na casa de um dos sócios, não podem prevalecer, em especial porque aquelas planilhas seriam um estudo dos preços (“preço cheio”), sem a consideração da logística reversa. Em suas palavras:

Pontualmente a planilha retrata isso. Caso não houvesse na obrigatoriedade legal do fabricante de baterias como a Recorrente à logística reversa, o preço de produção e o preço de venda deveriam ser mensurados em média com este acréscimo médio.

² Deve-se ressaltar que, na petição de fls. 4.947 a 4.953, protocolizada após a apresentação do Recurso Voluntário, a Recorrente afirma que essa redução seria de 37,91% (em média).

Simples, lógico, pertinente a metodologia do estudo estampado na planilha. Caso tivesse a autoridade fiscal perquirido o mínimo sobre o assunto, antes de valer-se da presunção de omissão de receitas, e tivesse solicitado explicações encontraria o registro das notas fiscais de entrada de remessa de produtos inservíveis sem valor comercial de acordo com a legislação fiscal (Confaz) e ambiental (Conama) chegaria a esta conclusão. Aliás chegaria a aferir a exata simetria destes valores constantes na planilha.

Quando da análise desse argumento desenvolvido pela Recorrente, contudo, a d. DRJ de Ribeirão Preto (SP) entendeu que não houve a comprovação das alegações, na medida em que a contribuinte não apresentou qualquer elemento de prova para sustentar sua defesa, se limitando à apresentação de uma planilha de cálculos. Veja-se o que constou daquele acórdão:

A fim de contraditar as conclusões fiscais acerca das planilhas/apostilas, a impugnante alega que se trata de estudo mercadológico referente à influência da logística reversa no custo da mercadoria. E que se tivesse a fiscalização solicitado esclarecimentos poderia verificar, das notas fiscais de entrada de mercadorias inservíveis sem valor comercial (sucata), que a diferença verificada nas planilhas corresponde aos efeitos da logística reversa, ou seja, do estudo da redução do custo de obtenção do chumbo (Pb) pela sua reciclagem.

Tal alegação não se sustenta à falta de comprovação mediante documentação hábil e idônea. Sequer logrou a contribuinte apresentar em sua defesa as mencionadas notas fiscais de entrada de mercadoria inservível sem valor comercial (sucata), de modo a quantificar o percentual de chumbo reciclável que deu entrada em seu estoque.

Limitou-se a trazer uma tabela, também desacompanhada de documentação probatória, exemplificativa do custo da obtenção da matéria prima chumbo (Pb), inclusive reciclado (inservível), como se pode ver abaixo:

Além dessa constatação, a Turma julgadora *a quo* demonstrou que a acusação fiscal foi justamente no sentido de que *“uma das formas de pagamento das vendas se dava mediante crédito em sucata, destacando que, quando oriundos de vendas não contabilizadas, as indústrias também não contabilizavam o custo da sucata, o que foi confirmado em interceptações.”*

Pois bem.

Em que pese toda argumentação da Recorrente, não se consegue vislumbrar, nos autos, a comprovação das suas alegações.

É que, quando se analisa a acusação fiscal, como muito bem pontuado no acórdão recorrido, pode-se perceber que uma das formas de omitir as receitas de venda era justamente o recebimento de sucatas, Tudo feito à margem da contabilidade. Essas sucatas, como a própria Recorrente afirma, eram recicladas, sendo aproveitados, em especial, o chumbo e o plástico. Como se tratava de sucata, sem valor comercial, o preço desses insumos seria bem menor do que o usualmente o praticado no mercado.

Na acusação fiscal, o agente autuante demonstrou a forma de agir da Recorrente, em especial, quando transcreve trechos das escutas telefônicas interceptadas, onde se pode perceber que os funcionários da Recorrente, abertamente, negociavam o recebimento de sucatas para o pagamento dos produtos pelos distribuidores. Em uma das conversas transcritas, mais uma vez o funcionário Gleyton deixa bem claro que *“sucata, pra gente, entra como a vista, e tudo mais...”*.

Por outro lado, como muito bem alertado pelo acórdão recorrido, quando a Recorrente justificou a omissão da conta bancária mantida junto ao Banco Bradesco, foi

afirmado que essa conta se prestaria à “logística reversa”, o que comprovaria, a princípio, as ilações da fiscalização. Veja-se o que constou do acórdão recorrido:

Fugindo à coerência da própria linha de defesa acima, oportuno trazer a tona o argumento da impugnante de que a conta bancária não contabilizada teria sido mantida à margem de escrituração pelo fato de se tratar de simples conta de transição de valores pertencentes aos clientes, também vinculada a logística reversa, cujo excerto, abaixo, sinaliza a negociação **com valor comercial** das baterias inservíveis, toda mantida à margem de escrituração. Nas palavras da contribuinte:

(...) o agente fiscal se apegava à conta bancária do Banco Bradesco da cidade de Governador Valadares para infirmar que nesta conta ocorreria a circulação de valores de receitas supostamente omitidas. No entanto, como já esclarecido linhas atrás, tratou-se tal conta de valores, onde alguns clientes pontuais que não obtinham êxito de recuperação das baterias inservíveis, suficiente para cumprirem sua cota na contabilidade ambiental exigida na logística reversa acabavam enviando valores para que a impugnante otimizasse por elas a compra de lotes de baterias inservíveis, cumprindo assim a obrigação da lei ambiental. Realmente por ato falho deixou de ser contabilizada. (destaques acrescidos pelo relator do acórdão recorrido)

Como mencionado, não há nos autos qualquer documento que possa rebater as colocações da acusação fiscal. Todos os argumentos lançados pela Recorrente, no que tange ao recebimento das sucatas como forma de pagamento dos produtos vendidos à margem da contabilidade, são colocações, sem qualquer lastro probatório.

Há de se ressaltar, inclusive, que a própria DRJ se posicionou neste sentido, ou seja, que havia fragilidade no argumento, pela não apresentação de provas. Mesmo com esse “alerta”, quando da apresentação do Recurso Voluntário, não foram trazidas aos autos provas suficientes para confirmar as afirmações da Recorrente. O que se fez, no apelo apresentado, foi tão-somente transcrever os argumentos anteriormente apresentados.

Deve-se ressaltar que, no Recurso Voluntário, a Recorrente argumenta que “mais uma vez no acórdão recorrido houve o cerceamento de defesa por parte da autoridade julgadora que sequer analisou todos os fundamentos e provas levadas a cabo na impugnação, nem mesmo solicitou perícia ou diligência para a comprovação do alegado pela Recorrente”. (destacou-se).

Não se pode concordar com essa afirmação. Da análise dos autos, tal qual demonstrou a Turma Julgadora *a quo*, este relator não encontrou qualquer prova acostada pela Recorrente, que pudesse, de alguma forma, corroborar com as suas afirmações.

No que tange à realização de diligência e/ou perícia, como esclarecido linhas acima, essas só se mostrariam factíveis se, diante das análises das provas apresentadas pelo contribuinte (o que não aconteceu no presente caso), o julgador não tivesse condições de chegar a uma conclusão, sem a análise e manifestação prévia de um técnico ou sem o cotejamento com outros elementos não constantes dos autos.

Entretanto, não é o caso da presente discussão. Não há como confrontar as ilações da fiscalização, baseadas em farto conjunto probatório, apenas com os argumentos, sem provas, desenvolvidos pela Recorrente.

Desta feita, são irreparáveis as conclusões do acórdão recorrido quando afirma que “*a interessada não logrou êxito em infirmar a comprovação fiscal de que as planilhas/apostilas tratavam de um controle gerencial do real faturamento da Tudor MG, Tudor*

SP e depósitos controlados, corroborando não só a omissão de receita, mas também denotando a sua verdadeira dimensão”.

3.3.2) DA QUESTÃO DO ÁCIDO SULFÚRICO. INSUMO UTILIZADO NA PRODUÇÃO DE BATERIAS.

No Recurso Voluntário, no tópico em que defende a nulidade do acórdão recorrido, por supostamente ter cerceado o seu direito de defesa, quando do indeferimento do pedido de realização de perícia ou diligência, a Recorrente sustenta ser *“possível de forma prática analisar venda sem nota fiscal com a simples pesquisa do consumo de ácido sulfúrico por bateria em função de que esta matéria prima só pode ser adquirida com cadastro e controle do volume consumido mensal pela Polícia Federal, e não é possível adquirir sem documentação fiscal”*.

Posteriormente, no dia 25/09/2019, como já relatado acima, a Recorrente juntou aos autos 03 petições, às quais deu o nome de “memoriais”. Em uma delas (comprovante de juntada de fls. 4.567), a contribuinte apresentou laudo pericial por ela encomendado, que trata da questão do ácido sulfúrico (fls. 4.574 a 4.567).

Nesta petição, a Recorrente defende, com base no que supostamente restou demonstrado no laudo pericial, que seriam irreais as ilações da fiscalização, em especial no que tange aos valores apurados como omissão de receita, uma vez que, na produção de baterias, o ácido sulfúrico é um insumo essencial e tem sua comercialização controlada pela Polícia Federal.

Alega, assim, que não há respaldo na acusação fiscal, na medida em que todo o ácido sulfúrico *“efetivamente adquirido e consumido pela empresa na produção de baterias”*, estaria em consonância com as suas demonstrações contábeis, ou seja, a alegação da Recorrente é no sentido de que as vendas de baterias devidamente contabilizadas, juntamente com a aquisição e consumo daquele insumo (que é controlado pela PF), demonstrariam que não houve vendas à margem das demonstrações contábeis (omissão de receitas).

De pronto, não se pode deixar de alertar que a Recorrente, quando da apresentação da Impugnação Administrativa não trouxe a presente discussão ao processo. Neste sentido, o acórdão recorrido não se posicionou sobre essa questão, uma vez que, reitera-se, não foi apresentada pelo contribuinte.

Já no Recurso Voluntário consta apenas um parágrafo – transcrito acima - em que a Recorrente, aduzindo pela nulidade do acórdão recorrido, alega que uma perícia ou diligência poderiam facilmente confirmar suas colocações.

Assim, no dia 25/09/2019, sem qualquer justificativa pela extemporaneidade, a Recorrente trouxe aos autos petição e prova documental para análise deste colegiado.

Pois bem. Como demonstrado alhures, o posicionamento pessoal deste relator é por uma efetividade máxima do Princípio da Verdade Material no âmbito do processo administrativo fiscal, o que impõe ao julgador buscar a realidade dos fatos efetivamente ocorridos, para que não haja a incidência de tributação fora dos contornos definidos pelo legislador.

Contudo, sabe-se que este entendimento, em diversas ocasiões, não é acompanhado pelos demais integrantes da Turma de Julgadora, na composição até então vigente. Assim, por lealdade processual, se faz esse alerta, até mesmo para não induzir os demais julgadores a decidirem de forma contrária ao posicionamento por eles adotado em outros julgamentos.

De toda forma, a questão aqui não se resume, apenas, ao momento correto para a apresentação das provas nos autos. A discussão é o momento para se trazer os argumentos necessários para desconstruir as ilações da fiscalização, ou seja, se houve ou não preclusão consumativa da discussão.

É que, quando se analisa o artigo 16 do Decreto 70.235/72, pode-se perceber que o inciso III do dispositivo legal deixa bem claro que, na Impugnação, o contribuinte deverá apresentar os “*motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir*”. Veja-se:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

O professor James Marins assim se pronuncia acerca da preclusão consumativa:

“A preclusão consumativa dá-se quando o ato processual já foi praticado e impede a repetição ou complementação do expediente processual. Assim, uma mesma

impugnação fiscal não pode ser deduzida duas vezes nem **tampouco pode ser formulada e posteriormente complementada (mesmo que dentro do prazo fixado em lei), pois a formulação inicial exaure, isto é, consoma em definitivo a prática do ato.**" (MARINS, Marins. Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial. 11ª ed. revista e atualizada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2018. Pág. 275) (destacou-se)

No presente caso, pela análise dos autos, fica fácil perceber que a discussão em comento só foi trazida pela Recorrente, após a apresentação do Recurso Voluntário, oportunidade em que a contribuinte trouxe suas razões para demonstrar a fragilidade da imputação de omissão de receitas, bem como acostou aos autos prova documental para corroborar os seus argumentos.

De fato, pela literalidade do dispositivo acima, não se mostra factível, neste momento processual, se inovar no argumento e trazer uma discussão nunca aventada no processo. É temerária essa medida, uma vez que vai de encontro com várias regras que regem o processo administrativo, dentre elas, por exemplo, a necessidade do duplo grau de julgamento. Lembre-se que, como alertado acima, a DRJ não se pronunciou sobre esse argumento, porque não foi desenvolvido na Impugnação Administrativa apresentada. Esse colegiado já se posicionou sobre a impossibilidade de se trazer novos argumentos em sede de Recurso Voluntário. Veja-se:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

MATÉRIA NÃO TRAZIDA NA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE.
PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Não devem ser conhecidas matérias não aduzidas na defesa inicial em razão da preclusão consumativa.

(...) (Acórdão nº 1302-003.887 – Julgamento em 15/08/2019)

Assim, entende-se que não poderia, após a apresentação da sua Impugnação, a Recorrente trazer novos argumentos, que, de alguma forma, se prestariam a desconstituir o lançamento do crédito tributário.

Desta feita, REJEITA-SE o argumento apresentado pelo Recorrente.

3.2) DO ARBITRAMENTO

O Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, como sabido, admite três formas distintas de apuração: lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado, nos termos do artigo 44, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66):

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Na apuração pelo lucro real, em alguns casos, há imposição de sua adoção na legislação em vigor, como preceitua o artigo 14, da Lei nº 9.718/98, mas também a adoção da apuração pelo lucro real pode resultar da opção do próprio contribuinte.

E a adoção pelo lucro real, independentemente se for por imposição legal ou por opção do contribuinte, obriga este a manter escrituração fiscal regular e confiável, sob pena de ter arbitrado o seu lucro pela autoridade fiscalizadora. É o que determina o artigo 47, da 8.981/95. Confira-se:

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

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

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

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

b) determinar o lucro real.

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

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

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

~~VI - o contribuinte não apresentar os arquivos ou sistemas na forma e prazo previstos nos arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991; (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)~~

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

VIII - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º Quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do Imposto de Renda correspondente com base nas regras previstas nesta seção.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior:

a) a apuração do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada a tributação com base no lucro real relativa aos meses não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangido por aquela modalidade de tributação, observado o disposto no § 5º do art. 37;

b) o imposto apurado com base no lucro real, na forma da alínea anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao de encerramento do referido período. (destacou-se)

Como não poderia deixar de ser, esta também era a orientação do artigo 530 do RIR/99. Confira-se:

Art.530.O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando:

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

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

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

b) determinar o lucro real;

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

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

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

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

Desta forma, pode-se afirmar que o arbitramento é medida excepcional e só deve ser utilizado pelo fisco quando ocorrer umas das hipóteses elencadas nos dispositivos legais acima transcritos, sendo uma dessas hipóteses, inclusive, quando o contribuinte não escriturar de forma correta a sua contabilidade ou quando for constatada que esta se mostra imprestável para determinação do lucro real.

Em que pese ser uma medida excepcional, a apuração pelo arbitramento é obrigatória, caso a fiscalização constate a presença de um dos requisitos elencados nos dispositivos legais acima transcritos.

E, diga-se: o arbitramento do lucro é uma modalidade de tributação que deve ser utilizada exatamente quando da impossibilidade de se realizar a apuração do lucro pela modalidade real ou presumida, a depender da opção do contribuinte ou da exigência legal.

O CARF há muito tem se posicionado neste norte, como se observa das ementas dos julgados abaixo transcritas:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

BASE DE CÁLCULO. LUCRO ARBITRADO.

Se o valor dos custos e despesas registrados na contabilidade é insignificante quando comparado ao valor da omissão de receita apurada pela fiscalização, é de se reconhecer que a escrituração da pessoa jurídica é imprestável à determinação do lucro real, sendo, nesse caso, obrigatório o arbitramento do lucro.

LUCRO PRESUMIDO. O coeficiente de presunção aplicável às pessoas jurídicas dedicadas ao transporte rodoviário de cargas é de 8%. (Processo nº 10932.000677/2008-46 - Acórdão nº 1201-000.898 - Sessão de 09/10/2013) (destacou-se)

.....

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

NULIDADE. MPF. É cediço no âmbito desse Conselho que o MPF é instrumento de controle da Administração Pública, e não do contribuinte, razão pela qual eventuais vícios na sua edição não contaminam a lavratura do auto de infração, salvo se relacionados a denúncia espontânea, restrição de consulta e prática de atos que exigem, como requisito legal, a sua regular constituição.

DECADÊNCIA. No entanto, não tendo havido pagamento parcial por parte do contribuinte, aplica-se o art. 173, inciso I do CTN para contagem do prazo decadencial.

ARBITRAMENTO. LUCRO REAL. AUSÊNCIA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL VÁLIDA. O arbitramento do lucro não é opção da Autoridade Lançadora, que está vinculada à lei na formalização do crédito tributário, nos exatos termos do art. 3º do CTN. Assim, na ausência de opção válida do contribuinte, não pode realizar o

lançamento pelo lucro presumido. E na ausência de escrituração fiscal válida, não pode realizar o lançamento pelo lucro real imputando a totalidade das receitas como se fosse lucro. Trata-se, no caso, de lançamento obrigatório pela sistemática do lucro arbitrado.

PIS E COFINS. LUCRO ARBITRADO. REGIME CUMULATIVO. Sendo o obrigatório o lucro arbitrado, equivocado o lançamento de PIS e COFINS pelo regime não cumulativo, próprio dos optantes pelo lucro real. (Processo nº 19515.002197/2006-43 - Acórdão nº 1401-001.044 - Sessão de 11/04/2013) (Destacou-se)

.....

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

CONTABILIDADE. CIRCUNSTÂNCIA QUE NÃO CONFERE CREDIBILIDADE AOS REGISTROS CONTÁBEIS. CONTABILIDADE IMPRESTÁVEL. NECESSIDADE DE ARBITRAMENTO DO LUCRO. Não se pode conferir credibilidade à contabilidade quando materialmente se verifica que ela não reflete a realidade das operações comerciais e bancárias realizadas pela empresa. O artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995, ao usar a expressão de que o lucro será arbitrado, nos casos que especifica, não confere faculdade à autoridade fiscal, mas sim comando impositivo quanto à forma de tributação. Verificado que a contabilidade não registra a maior parte das transações realizadas pela empresa, impõe-se o arbitramento do lucro para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, bem como a apuração do PIS e da COFINS pelo regime cumulativo. (Processo nº 13971.004154/2008-09 - Acórdão 1202-001.065 - Sessão de 07/11/2013)

Ressalte-se, ainda, que, o regime de tributação pelo lucro arbitrado, em que parcela de custos e despesas é implícita e computada mediante a aplicação dos coeficientes de arbitramento sobre a receita da pessoa jurídica (regra geral), é o mais apropriado e realista.

Neste passo, como se depreende dos autos e de tudo até aqui escrito, a fiscalização entendeu que a escrituração contábil da Recorrente se mostrava imprestável para se apurar o lucro da entidade. Veja-se o que constou do Termo de Verificação Fiscal, neste sentido:

Diante do que ficou assentado no Relatório Fiscal - *Operação Agua Viva (Polo Negativo)*, inúmeras situações demonstram, de maneira inequívoca, que a escrituração contábil, relativa ao período fiscalizado – 2012 a 2015, contém evidentes indícios de fraudes, vícios e deficiências que as tornam, imprestáveis para se determinar o lucro real (forma de apuração adotada pelo sujeito passivo, no citado período), sobretudo por não refletirem, verdadeiramente, seus elementos nucleares: receitas de vendas e custos/despesas; (destacou-se)

No Recurso Voluntário apresentado, a Recorrente insiste na tese de que a fiscalização se baseou em “*indícios oriundos de procedimentos investigatórios inseridos em Medida Cautelar Penal específica*” para constituir o crédito tributário. Afirma assim que:

No caso presente apenas com base em tímidas e abstratas presunções a fiscalização considerou a contabilidade inidônea e lançou mão do critério do Lucro arbitrado para constituir o crédito tributário, no entanto.

Aduz, ainda, que a “*fiscalização tinha o dever de apontar com clareza os vícios que levaram ao lançamento por arbitramento, tendo em vista que não houve a subsunção do fato a norma contida no RIR, capaz de ensejar o arbitramento do lucro.*”

Neste passo, alega que sua contabilidade não pode ser declarada como imprestável, já que a própria a autoridade fiscal teria definido “*a base de cálculo total para incidir o lucro arbitrado, na somatória dos valores contabilizados e dos valores supostamente sonegados, considerando a malsinada planilha onde alicerça sua presunção.*”

Além da alegada presunção de omissão de receitas, a argumentação, em síntese, da Recorrente, é de que, mesmo declarando como imprestável a contabilidade da entidade, a fiscalização se utilizou dos lançamentos contábeis para apurar os valores tributáveis, quando do arbitramento do lucro.

Não se pode concordar com a Recorrente. O trabalho fiscal, em uma construção lógica e concatenada, deixou bem claro que o arbitramento seria realizado, porque, face a flagrante e reiteradas omissões de receitas, custos e despesas identificadas nos anos-calendários fiscalizados, não se poderia, apenas com base nas demonstrações contábeis da Recorrente, apurar o lucro real da entidade. Assim, alternativa não restou à fiscalização, se não, fazer o arbitramento.

No acórdão proferido pela DRJ de Ribeirão Preto, no tópico em que se desenvolve as hipóteses legais que autorizam (obrigam) o arbitramento do lucro das entidades, o julgador *a quo* foi preciso em suas colocações. Confira-se:

À fiscalização cumpre investigar e concluir pela autenticidade, ou não, dos documentos, registros contábeis e fiscais e declarações prestadas à Fazenda Nacional, confirmando ou infirmando, inclusive, a pertinência da opção de lucro exercida pela contribuinte.

No entanto, alcançada a conclusão da impertinência da opção do lucro, seja pela não apresentação, falta ou imprestabilidade da escrituração que não admita reparos, cumpre ao Fisco, tão-somente, **desclassificar** a modalidade do lucro exercida, adotando-se o arbitramento como única forma, com respaldo legal, para se apurar o resultado da pessoa jurídica, eis que as outras modalidades de apuração ensejam, necessariamente, como requisito legal, o apoio em escrituração e documentação regular, a qual deve ser mantida de acordo com a sistemática escolhida (Lucro Real).

Não se pode perder de vista, por outro lado, como afirmado pelo acórdão recorrido, que a fiscalização, ao evidenciar “*percentual significativo de receitas/despesas mantidas à margem da contabilidade oficial, de modo que a escrituração deixou de atender ao requisito da confiabilidade, tornando-se imprestável para a determinação do lucro real*”, não teve alternativa, senão impor o arbitramento do lucro, “*com supedâneo na receita conhecida (declarada + omitida)*”.

A Recorrente afirma, ainda, no apelo apresentado, que o “*lucro arbitrado é critério de aferição e não forma de aumentar base de cálculo imponível*”. Argumenta, assim, no que tange ao IRPJ e a CSLL, que o lançamento deve “*limitar-se as exteriorizações de riquezas tributáveis, a suportar os indícios de que houve valores sonegados e quantitativo deste valor.*”

Prossegue, a Recorrente, em longo arrazoado, que às vezes se mostra bastante confuso, *data venia*, discorrendo sobre as inconsistências do arbitramento realizado, dos supostos erros cometidos pela fiscalização na quantificação dos valores, dentre outros argumentos.

Neste ponto, não se tem dúvidas de que o arbitramento, como uma das formas de apuração do lucro – ao lado do lucro real e do presumido – não pode extrapolar os limites legais e tributar eventos que não caracterizem, de alguma forma, o acréscimo patrimonial da entidade, no caso do IRPJ e da CSLL. Pensar de forma diferente, é tributar o patrimônio do contribuinte e não a sua renda.

Não se pode perder de vista que, como ensina Fernando Daniel de Moura Fonseca, em recente obra publicada, “*renda será sempre o resultado líquido positivo, decorrente da comparação entre receitas e despesas em um dado período*”. (FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Imposto sobre a renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade. Belo Horizonte: Fórum, 2018. pág. 91).

Ora, se a competência dada à União pelo legislador da Constituição Federal de 1988 é para tributar o acréscimo patrimonial, representado, em última análise, pela renda auferida pelo contribuinte em um determinado período de tempo, não se pode admitir que o legislador ordinário e, o que é pior, o aplicador da lei façam incidir o Imposto de Renda sobre o que não é renda. Neste Norte, são precisas as lições de Roque Antonio Carrazza:

"A Constituição, como já se viu, traça linha básica acerca do assunto, quem nem o legislador, nem o Fisco, nem muito menos, o intérprete pode ignorar: a base de cálculo do IRPJ deve ser uma medida da disponibilidade da riqueza nova realmente experimentada pela empresa, durante o período de apuração.

(...)

Como se vê, a Constituição distinguiu, perfeitamente, para fins de tributação, os conceitos de renda e patrimônio (capital). E, evidentemente, o que a Constituição distinguiu não pode o legislador da União confundir ou amalgamar. Se o fizer, estará incidindo em inconstitucionalidade.

Nunca é demais recordar que renda, para fins de tributação por meio do imposto específico, é a parcela acrescida (plus) de riqueza de que o titular, sem diminuir seu patrimônio, pode efetivamente dispor.

A renda das pessoas jurídicas deve ser tratada unitária e globalmente, para que apenas o efetivo acréscimo patrimonial venha tributado. A tributação em separado de rendimentos - isto é, sem que deles se deduzam as perdas ou prejuízos experimentados - atassalha o patrimônio da empresa, extravasando, destarte, as balizas erigidas pelos arts. 153, III, e 153, § 2º, I da CF.

Nunca devemos perder de vista que as necessidades de caixa da Fazenda Nacional, posto respeitáveis, não tem força jurídica bastante para atropelar os ditames constitucional-tributários.

Assim, se a base de cálculo do IRPJ mede algo que não é renda, está desvirtuando o tributo, levando-o ao inaceitável campo da inconstitucionalidade. De fora a parte não guarda sintonia com os princípios da capacidade contributiva e da não-confiscatoriedade, (...) (CARRAZZA, Roque Antônio. Imposto sobre a renda. Perfil Constitucional e Temas Específicos. 3ª ed. revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2009. págs. 102 e 110) (destacou-se)

Contudo, no presente caso, em que pese as afirmações da Recorrente, esta não conseguiu demonstrar e comprovar que, quando do arbitramento, houve tributação além da sua capacidade contributiva e fora dos contornos legais.

Primeiro, não convence o argumento de que os valores exigidos pela fiscalização nos Autos de Infração são irreais e vão muito além do que a empresa produziu de riqueza. Não se pode olvidar que, com o lançamento ofício, houve a aplicação de multa qualificada – cujos argumentos e pertinência serão analisados mais adiante –, além da imputação da SELIC como forma de correção do crédito tributário. Assim, falar que os valores cobrados não se coadunam com a realidade econômica financeira da Recorrente é não conhecer a realidade da constituição de ofício do crédito tributário, ainda mais quando se está diante multa no percentual de 150%.

Por outro lado, quando a fiscalização, logo no início do Relatório Fiscal, demonstra que os valores apurados como receitas omitidas foram confirmados com as receitas declaradas no ano de 2016, após a deflagração da operação que desnudou as operações ilícitas da Recorrente, joga por terra esse argumento, que não conseguiu ser devidamente desconstruído nos apelos apresentados, como já restou demonstrado ao longo deste voto.

Assim, não há dúvidas de que o arbitramento realizado pela fiscalização era necessário e não havia alternativa para o agente fiscal, uma vez que demonstrou e comprovou

que as demonstrações contábeis da Recorrente se mostravam imprecisas para apuração do lucro real, nos exatos termos legais transcritos acima.

3.2.1) DAS BASES UTILIZADAS PELA FISCALIZAÇÃO NO ARBITRAMENTO.

Como se depreende do Termo de Verificação Fiscal, o agente autuante utilizou-se de documentos (planilhas) apreendidos na casa de um dos sócios da Recorrente, para apurar as receitas omitidas no período fiscalizado. Veja-se o que constou daquele Termo:

Diante dos fatos apurados, verifica-se que somente parte das receitas proveniente das vendas, realizadas durante o período fiscalizado, consta nas Notas Fiscais Eletrônicas (NFEs) emitidas pelo sujeito passivo; outra parte, foi omitida.

Tais receitas omitidas, no entanto, foram levantadas em documentos apreendidos durante a Operação; a completa análise destes documentos, bem como o detalhamento da extração da receita omitida encontram-se no **Relatório Fiscal - Operação Agua Viva (Polo Negativo)**.

E quando se analisa o Relatório Fiscal, pode-se verificar que a fiscalização, com base no depoimento de um dos denunciante, que disse que *“existia um programa de computador, utilizado pela INDUSTRIA TUDOR que emitia relatórios oficiais e relatórios relativos ao ‘caixa 2’”*, constatou que, de fato, havia esse controle.

É que, quando do cumprimento dos mandados de busca e apreensão determinados pelo Poder Judiciário, a fiscalização apreendeu, na casa de um dos sócios da entidade, documentos denominados “Apostilas”, que, na apuração da fiscalização, seriam a *“Síntese dos controles paralelos da Tudor SP e da Tudor MG”*. Veja-se o que constou daquele Relatório Fiscal:

5.3.APOSTILAS - Síntese dos controles paralelos da Tudor SP e da Tudor MG:

Tratam-se de dois documentos, intitulados “APOSTILA PARA TREINAMENTO”, que, conforme já informado, foram apreendidos na casa do sócio, senhor José Carlos Caminha, quando das buscas; um deles relativo ao quadrimestre 08/2014 - 11/2014 (APOSTILA/2014) e outro relativo ao quadrimestre 12/2014 - 03/2015 (APOSTILA/2015).

As APOSTILAS, conforme restou apurado, refletem as informações reais constantes dos controles paralelos, sintetizando os dados reais – tanto das Tudor SP, como da Tudor MG, bem como dos “depósitos controlados”.

Apresentam tal síntese valendo-se de uma linguagem cifrada, com suas páginas, numeradas à mão.

Tudo isso, evidentemente, visando assegurar o sigilo das reais informações, por meio, repita-se, das seguintes convenções, em especial:

- a) A Tudor SP é identificada como “002”;
- b) A Tudor MG é identificada como “001”;
- c) Os “depósitos controlados” como DDRs;
- d) O Balanço anual apurado considera o período dezembro a novembro;

Além disto, nas APOSTILAS os resultados dos exercícios são apresentados trimestralmente, sempre nos meses de março, julho e novembro, o que justifica o período compreendido entre uma apostila e outra, pois coincidentes com o término de cada trimestre: a) apostila de 31/03/2015, trimestre de dezembro/2014 a março/de 2015; b) apostila 31/11/2014, trimestre agosto/2014 a novembro/2014.

Ambas, ainda, trazem informações reais de anos anteriores, especialmente as reais receitas de vendas, dos períodos fiscalizados, com valores muito superiores aos declarados oficialmente para este Fisco, que vão ao encontro dos valores constantes nos controles paralelos e apresentam simetria com os valores declarados em 2016.

Assim, embora travestidas de APOSTILAS, a síntese dos controles paralelos, feita de maneira a parecer um amontoado de informações desconexas, após ser decifrada, revela uma lógica contábil-financeira básica.

Tal lógica se assenta no encadeamento das informações que, divididas em capítulos, são apresentadas da forma analítica para a sintética.

Os dados, por exemplo, contidos na APOSTILA/2015 (formalmente igual a APOSTILA/2014) foram organizados, por seus usuários, em 10 capítulos distintos, cada qual contendo informações contábeis e/ou financeiras das empresas relacionadas ao Grupo (TUDOR MG + TUDOR SP + “depósitos controlados”), os quais, identificados numericamente no quadro abaixo, partem dos que contém dados mais analíticos para os que contém dados mais sintéticos⁴⁰:

(...)

Assim, o **capítulo 1** (traz as informações analíticas da TUDOR MG - 001), o **capítulo 2** (traz as informações analíticas da TUDOR SP - 002) e o **capítulo 3** (traz as informações analíticas dos “depósitos controlados”).

As informações (analíticas) apresentadas nos capítulos **1, 2 e 3**, são sintetizadas nos **capítulos 4, 5, 6, 7, 8 e 9** e resumidas no **capítulo 10**.

Foram realizados suficientes testes inter-relacionando os dados constantes em todos os citados capítulos, que confirmaram tal disposição, sintetizados no ANEXO 22. (destacou-se)

Há de se ressaltar que a fiscalização, como se percebe do trecho destacado acima, fez diversos “testes”, comparando os registros contábeis da Recorrente, com os dados constantes nas planilhas, concluindo, ao final, que estas traziam informações precisas daqueles registros contábeis, diga-se, oficiais e que os demais registros seriam exatamente as ocultações dos custos e das vendas realizadas, uma vez que não eram devidamente informadas aos fiscos estadual e federal.

A Recorrente, em seu apelo, afirma, tão-somente, em diversas oportunidades, que a referida planilha, “*localizada na residência de um dos sócios*”, seria “*de cunho único de estudo gerencial deste, sobre análises de custos/composição de preços da logística reversa e a realidade financeira da empresa*”. Afirma, ainda, que não foi intimada pela fiscalização para se manifestar acerca do documento.

Contudo, aos olhos deste julgador, com essa afirmação, a Recorrente não conseguiu demonstrar quais os equívocos da interpretação da fiscalização dos dados constantes daquele documento, até mesmo porque não trouxe nenhuma prova para corroborar com as suas afirmações.

Em verdade, o trabalho fiscal foi minucioso, cotejando de forma precisa as informações dos documentos (apostilas), com o que restou contabilizado pela Recorrente. Ainda, unindo as pontas das demais provas colacionadas nos autos – e-mails, interceptações telefônicas, depoimentos – restaram cabalmente demonstrados e decifrados os “códigos” utilizados nos controles paralelos adotados pelas entidades, chegando-se à conclusão inevitável que foram omitidas receitas tributáveis.

As malfadas apostilas estão acostadas aos autos às fls. 2.420 a 2.678 (anexos 32 e 33 do Relatório Fiscal). Chama atenção, de pronto, a frase estampada na capa dos documentos: *“Apesar das empresas serem hipotéticas os números foram apurados em exercícios de treinamento sequencial”*.

Por outro lado, quando se analisa aqueles documentos, com toda *venia*, não se consegue verificar que se tratavam de um estudo realizado para entender os impactos da “logística reversa” no mercado de baterias automotivas. Não há qualquer menção a isso, apesar de a Recorrente ter defendido este ponto em seus apelos.

Ademais, a fiscalização, como mencionado, fez um trabalho minucioso de análise daqueles documentos, como se pode observar do Anexo 22 do Relatório Fiscal (fls. 1380 a 1388). O que se verifica dos comparativos realizados (testes) pela fiscalização, é que, de fato, havia um controle paralelo da contabilidade das entidades.

Foram diversos pontos apontados, em que a fiscalização demonstrou, basicamente, reiterar-se, um diálogo entre a contabilidade “oficial” da Recorrente e os controles paralelos.

A fiscalização conseguiu demonstrar, ainda, que havia um controle (acompanhamento) dos resultados dos “depósitos controlados”, localizados em diversas cidades, que a Recorrente insiste em dizer que eram autônomos e não faziam parte da estrutura organizacional das entidades. Neste ponto, o acórdão recorrido deixou bem claro esse vínculo, como se percebe do seguinte trecho:

A fiscalização logrou diligenciar no sentido de verificar a constituição societária de alguns desses depósitos controlados, assim como o domicílio dos sócios, sua capacidade econômica e seu vínculo com a autuada, constatando que: (i) haviam sócios dos depósitos na condição de funcionários da Tudor MG, ainda em atividade na empresa; (ii) havia sócio que não possuía o mesmo domicílio da localização dos depósitos; e (iii) havia sócio que efetuou empréstimo de capital junto a parente de um dos sócios da Tudor MG (mesmo sócio da Tudor SP) para sua integralização no capital social, entre outros. Confira-se a diligência constante do Anexo 10:

Como se não bastasse, no Relatório Fiscal, quando se verifica a transcrição da conversa ao telefone entre dois sócios da Recorrente, fica evidente que estes se mostraram extremamente preocupados quando receberam, por erro no sistema da autoridade policial, a confirmação de leitura das mensagens pela Polícia Federal. Neste passo, combinaram de evitar o envio de informações por e-mail, até que o “CPD” da empresa identificasse o que estava acontecendo. Ora, se não havia controle paralelo, se a contabilidade “oficial” não tinha problemas, por que havia preocupação em circular informações por e-mail?

Neste ponto, não se pode deixar de mencionar, que tem-se a consciência de que, no arbitramento, em especial quando se está diante de fortes indícios de omissão de receitas, a maior dificuldade da fiscalização está na identificação das bases de cálculo tributáveis. A princípio, esse é o ponto nodal de toda discussão que envolve essa modalidade de apuração do lucro das entidades.

Contudo, no presente caso, com a apreensão das denominadas “apostilas” na casa de um dos sócios da Recorrente e a análise e o cotejamento feito pela fiscalização, a mencionada dificuldade na fixação da base de cálculo não se apresenta. A própria Recorrente demonstrou quais seriam as bases tributáveis, em que pese de forma codificada, tendo a fiscalização decifrado de forma irreparável o que constava naqueles documentos.

Assim, entende-se que não há reparo a se fazer no trabalho da fiscalização, em especial no ponto em que apontou a necessidade de arbitramento, por imprestabilidade das demonstrações contábeis da Recorrente, bem como quando decifrou as referidas apostilas e indicou quais seriam as omissões de receitas perpetradas nos anos calendários fiscalizados.

3.2.2) DOS SUPOSTOS ERROS COMETIDOS PELA FISCALIZAÇÃO.

No que tange ao suposto erro da fiscalização levantado pela Recorrente, quando afirma que, no arbitramento, se teria somado os valores das receitas omitidas com as efetivamente declaradas, também não se pode dar guarida à defesa apresentada.

Quando se analisa o Termo de Verificação Fiscal, pode-se perceber que, de forma correta, a fiscalização deixou claro que as receitas confessadas e detectadas em DCTF foram devidamente consideradas como redutores das bases. Veja-se, neste sentido, o que constou do TVF para cada um dos tributos:

IRPJ

Base de Cálculo: **9,6% da receita total** (receita/declarada + receita/omitida) + **outras receitas**.

Obs.:

- Da receita/declarada foram excluídas as vendas canceladas, as devoluções de vendas, os descontos incondicionais concedidos, o IPI e o ICMS/substituto tributário – ANEXO 05.

- Todos os débitos confessados pelo sujeito passivo, detectados em DCTF, referentes ao IRPJ, relativos ao período 2012 a 2015, foram apropriados como parcelas redutoras dos débitos lançados. - ANEXO 04 contém a relação de todos os débitos confessados, considerados no cálculo.

- As outras receitas, não provenientes das vendas, foram extraídas das informações fiscais e contábeis e encontram-se discriminadas no ANEXO 03.

CSLL

Base de Cálculo: **12% da receita total** (receita/declarada + receita/omitida) + **outras receitas**.

Obs.:

- Da receita/declarada foram excluídas as vendas canceladas, as devoluções de vendas, os descontos incondicionais concedidos, o IPI e o ICMS/substituto tributário – ANEXO 05.

- Todos os débitos confessados pelo sujeito passivo, detectados em DCTF, referentes à CSLL, relativos ao período 2012 a 2015, foram apropriados como parcelas redutoras dos débitos lançados - ANEXO 04 contém a relação de todos os débitos confessados, considerados no cálculo.

- As outras receitas, não provenientes das vendas, foram extraídas das informações fiscais e contábeis e encontram-se discriminadas no ANEXO 03.

IPI (reflexos)

Base de Cálculo: a **receita/omitida**.

CPRB

Base de Cálculo: a **receita/omitida**.

PIS/COFINS

Base de Cálculo: **a receita total** (receita/declarada + receita/omitida).

Obs.:

– Da receita/declarada foram excluídas as vendas canceladas, as devoluções de vendas, os descontos incondicionais concedidos, o IPI, o ICMS/substituto tributário, as receitas isentas e não alcançadas pela incidência, as receitas correspondentes a saídas com suspensão e as receitas sujeitas à alíquota zero – ANEXO 05.

- Todos os débitos confessados pelo sujeito passivo, detectados em DCTF, referentes ao PIS e a COFINS, bem como todos os valores de retenção/fonte, dos citados tributos, constantes em DIRF, relativos ao período 2012 a 2015, foram apropriados como parcelas redutoras dos débitos lançados - ANEXO 03 contém a relação de todos os débitos confessados e retenções, considerados no cálculo.

- A parcela da base de cálculo da Cofins e do PIS, derivada dos valores destacados, em NFes, de ICMS (operações próprias), foi excluída do presente lançamento, e, com base nela, foram lançadas as citadas contribuições, com exigibilidade suspensa, no processo: 10825.721.566/2017-85, uma vez que a mesma está sendo discutida em processo judicial (nº 5684-65.2015.4.03.6108 - 1a Vara / Justiça Federal SP – Bauru).

- A mudança do regime de apuração de Lucro Real para Lucro Arbitrado, nos anos 2012 a 2015, reflete na forma de apuração das contribuições do PIS e Cofins, no citado período, as quais passam do regime não-cumulativo para o cumulativo – Leis 10.833/2003 (artigo 10) e 10.637/2002 (artigo 8º). Tal mudança implica em redução das alíquotas incidentes sobre a receita/declarada derivadas de operações sem incidência monofásica de: 7,6% (Cofins) e 1,65% (PIS) para: 3% (Cofins) e 0,65% (PIS), mantendo-se as mesmas alíquotas utilizadas no caso de operações com incidência monofásica (7,6 ou 10,8% para Cofins e 1,65 ou 2,3% do PIS).

- Basicamente observou-se o código da situação tributária (CST) atribuído pelo sujeito passivo às operações sujeitas à incidência da Cofins e do PIS provenientes da receita/declarada. Houve alteração, especialmente, no CST de algumas operações (relativas a desperdício de resíduos) as quais, saíram com suspensão de incidência das citadas contribuições, condicionada a destinatários que apurassem o imposto de renda com base no lucro real, conforme artigo 48 da Lei 11.196/2005. Tal condição, no entanto, não foi observada, no período em que se deram as citadas operações (Notas Fiscais identificadas nas linhas azuis da planilha 05), tornando-se exigíveis à alíquota de 3% (Cofins) e 0,65% (PIS), em relação aos seguintes destinatários, que, conforme informações do sistema, não apuraram o imposto de renda com base no lucro real: Vibru Ind. e Com. de Plásticos Ltda (CNPJ 14.311.167), Plast Sul Ind. e Com. de Artefatos Plásticos (CNPJ 13.086.601), Paroplas Ind. e Com. de Plásticos Ltda (CNPJ 13.086.601) e Josefina de Fátima Nunes (CNPJ 11.009.993).

(destacou-se)

Assim, não pode ter qualquer respaldo a afirmação da Recorrente, quando diz que estaria incorreto o lançamento, uma vez que não se poderia “*somar a base de cálculo do arbitramento aos valores já declarados e pagos*”. Não foi isso que aconteceu! A esta mesma conclusão chegou a douta Turma Julgadora *a quo*. Confira-se:

No presente caso, a fiscalização regularmente considerou nos cálculos o imposto declarado em DCTF (confessado), deduzindo de retenção na fonte, eis que localizada informações em DIRF, mediante consulta aos sistemas informatizados da RFB.

Como se vê, a pretensão da impugnante em ver arbitrada apenas a parcela da receita omitida não encontra respaldo na legislação. Também não encontra respaldo a pretensão de se considerar arbitrado o lucro apenas nos meses nos quais verificada receita omitida, fracionando-se o trimestre calendário.

Conforme já observado neste voto, os valores omitidos foram possíveis de serem aferidos nas apostilas objeto de apreensão que representavam os valores reais do faturamento da autuada, em razão de que nem toda receita omitida circulava pelas contas bancárias da contribuinte e nem da empresa Tudor MG, que participava do mesmo grupo econômico.

Como também se viu dos dispositivos acima colacionados, a receita omitida deve ser adicionada àquela que corresponder ao maior percentual, no caso de atividades diversificadas, quando não for possível a sua identificação.

In casu, mostra-se incabível a pretensão da aplicação do disposto no art. 284 do RIR/99, invocado pela contribuinte, pois trata do arbitramento da receita, por indícios de omissão, quando mantida a tributação da pessoa jurídica na sistemática adotada, cumprindo à pessoa jurídica, nessa hipótese, emitir o correspondente documentário fiscal, bem como efetuar a escrituração que está obrigada, o que não se aplica aos presentes autos, dada a necessidade do arbitramento do lucro justamente pela imprestabilidade da escrita, diante da vultosa omissão de receita.

Há de se ressaltar, por oportuno, que a Recorrente, além das suas argumentações, não trouxe aos autos provas, para demonstrar eventuais erros na quantificação dos créditos tributários.

3.2.3) DOS DEMAIS SUPOSTOS ERROS COMETIDOS PELA FISCALIZAÇÃO NA CONSTITUIÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

No que tange à tributação reflexa, adota-se como razão de decidir, o que restou exposto no acórdão recorrido, conforme transcrição abaixo, tendo em vista que a Recorrente, em seu Recurso Voluntário, não trouxe qualquer elemento novo para rebater as conclusões da Turma Julgadora *a quo*.

Deve-se ressaltar que, na petição de fls. 4.516 a 4.530, a Recorrente, invocando um precedente recente proferido por essa Turma de Julgamento (acórdão nº 1302.003484), aduz pelo erro da fiscalização na quantificação da contribuição ao PIS e da COFINS, sob o argumento de que, no arbitramento, por imposição legal, o regime de apuração deveria ser o cumulativo, em detrimento do não-cumulativo. Contudo, como se depreende da autuação e da transcrição abaixo, o regime adotado pela fiscalização foi, de fato, o cumulativo.

Ressalta-se, ainda, que para fins de economia processual, na transcrição abaixo, omitiu-se os dispositivos legais e as telas e planilhas transcritas pelo d. julgador. Confira-se:

DA CSLL, DO PIS, DA COFINS E DA CPRB REFLEXOS

A exigência reflexa das contribuições ao Pis e a Cofins, bem como da CSLL e da CPRB, na hipótese da constatação de omissão de receita, vem disciplinada expressamente no art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, base legal do art. 528 do RIR/99:

(...)

Destaque-se, quanto ao Pis e à Cofins, que incidem sobre o faturamento (e não sobre o lucro, como se dá com o IRPJ e a CSLL), assim entendido a receita bruta da pessoa jurídica (arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998; arts. 1º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003).

Por outro lado, as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no **lucro arbitrado** ficam sujeitas às normas do **regime cumulativo** para apuração da contribuição para o Pis e a Cofins, vigentes anteriormente às Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003 (Lei nº 9.718, de 1998), a teor do art. 8º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 10, inciso II, da Lei 10.833, de 2003.

O mesmo se aplica com relação às receitas tributadas na sistemática concentrada (monofásico), destacando-se, apenas, que tais receitas permanecem sujeitas à alíquota própria dessa sistemática concentrada, diferentes das usuais de 0,65% e 3% (regime cumulativo).

Deveras, a tributação concentrada ou monofásica, consoante aludem diversos diplomas legais, diferencia-se da substituição tributária pela não existência de sujeito passivo

responsável por fato gerador que venha a ocorrer futuramente. Caracteriza-se, sim, a tributação monofásica pela ocorrência da tributação uma única vez (CF, art. 149, § 4º) dentro de um ciclo de comercialização de um produto (geralmente no produtor ou no importador),

oportunidade em que incide com alíquota concentrada. Nos demais elos do ciclo de comercialização (atacadistas e varejistas, por exemplo), a tributação ocorre com alíquota zero, ou seja, toda a tributação, de fato, ocorre no contribuinte produtor ou importador, sem que sejam substituídos os atacadistas e varejistas, e para os demais contribuintes ocorre a tributação à alíquota zero.

É por esta razão que as alíquotas previstas na sistemática concentrada não sofrem alteração, seja em qualquer regime de apuração das contribuições em questão (não cumulativo ou cumulativo) a que se sujeite a pessoa jurídica.

Na hipótese do arbitramento do lucro, a alteração do regime não cumulativo para o cumulativo, o qual não prevê o desconto de crédito, justifica-se porque o crédito de Pis e Cofins, passível de utilização na sistemática não cumulativa, é somente aquele regularmente escriturado e demonstrado nos registros contábeis e fiscais da pessoa jurídica, condição, por óbvio, não satisfeita, nas hipóteses do arbitramento, já que este é motivado justamente pelo atraso ou falta de apresentação da escrita ou, ainda, pela sua imprestabilidade.

Portanto, descabida eventual pretensão em ver aproveitado qualquer crédito atinente às citadas contribuições, dado que tal procedimento só se opera na sistemática da não-cumulatividade, a qual, como dito, é afastada no caso do arbitramento.

Enfatize-se que a base de cálculo da contribuição para o Pis e da Cofins não parte do lucro arbitrado, mas sim da própria receita auferida (faturamento).

No presente caso, o arbitramento do lucro, regime de tributação ao qual se submeteu a pessoa jurídica em razão da ação fiscal aqui discutida (e não mais lucro real, como declarado), implicou que o **total** da receita auferida (declarada + omitida), inclusive as receitas tributadas na sistemática concentrada (monofásico), fosse levado à nova sistemática de tributação da contribuição para o Pis e da Cofins (regime cumulativo), por todo o ano-calendário, regime cujas alíquotas distinguem-se daquelas da não cumulatividade e, ainda, sem direito a crédito.

Nesse sentido, reproduz-se, mais uma vez, a base de cálculo e alíquotas utilizadas pela fiscalização, contidas no Relatório Fiscal:

(...)

Como se vê, em relação à parcela da receita omitida, a maior alíquota verificada, aplicável porque não passível de identificar a natureza da receita omitida (consoante previsto no art. 24 da Lei nº 9.249, de 1995, atrás transcrito), é aquela das receitas tributadas na sistemática concentrada (art. 3º, II, da Lei nº 10.485, de 2002), de 2,3% e 10,8%, decorrente de vendas para atacadistas ou varejistas.

Pelas razões acima expostas, na hipótese de arbitramento do lucro, verificada omissão de receita, impõe-se recalcular também os valores das contribuições antes declaradas mediante a sistemática não cumulativa, diante da reclassificação da sistemática de tributação para o regime cumulativo, justificando-se a adoção da nova sistemática de tributação para os períodos não alcançados pela omissão de receita, inclusive.

Como se vê, inexistia previsão legal para adoção de alíquotas médias do período, como pretendido pela interessada.

No que concerne ao código da situação tributária (CST), a fiscalização observou aquele atribuído pela pessoa jurídica, em relação à receita declarada, alterando apenas aquele relativo a desperdício de resíduos (NF na planilha 05, identificadas nas linhas azuis), que saiu com suspensão da incidência da contribuição para o PIS e da Cofins para a empresa do mesmo grupo econômico, Indústria Tudor MG de Baterias Ltda.

A citada alteração do CST se deu porque, conforme resultado da mesma ação fiscal, referida destinatária (Tudor MG) sofreu o arbitramento do lucro, nos períodos analisados, em detrimento do lucro real, condição *sine qua non* para a saída de desperdício de resíduos com suspensão:

(...)

Assim, tornaram-se exigíveis as contribuições incidentes sobre as saídas de desperdício de resíduos, mediante as alíquotas do regime cumulativo, nada havendo de se reparar quanto a este aspecto.

Prosseguindo, a fiscalização registrou que a contribuinte industrializa o produto identificado pelo código NCM 85071090 –“*Acumuladores elétricos e seus separadores, mesmo de forma quadrada ou retangular -De chumbo, do tipo utilizado para o arranque dos motores de pistão –Outros*”.

A Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB, como a própria sigla esclarece, incide sobre a receita bruta auferida, nos termos do art. 8º da Lei nº 12.564, de 2011, com as alterações dadas pela legislação superveniente:

(...)

Por sua vez, as exclusões da base de cálculo da CPRB estão previstas no art. 9º da referida lei:

(...)

A questão foi regulamentada no Decreto nº 7.828, de 16/10/2012, e na Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 30/12/2013, nesta última, do seguinte modo:

(...)

Da legislação citada, extrai-se que a CPRB incide em relação ao produto fabricado pela contribuinte a partir de 1º/08/2012 até 30/11/2015, à alíquota de 1,0%; e a partir de 1º/12/2015 a 31/12/2015, à alíquota de 2,5%.

E que, na determinação da base de cálculo, é permitida a exclusão da receita de exportações, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, do IPI (se incluído na receita bruta), do ICMS, cobrado na condição de substituto tributário, da receita bruta reconhecida pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, bem como do aporte de recursos, nos termos da Lei nº 11.079, de 2004.

Como se vê, inexistente previsão legal para exclusão do ICMS (cabível apenas a exclusão do ICMS cobrado na condição de substituto tributário), do ISS, do PIS e da Cofins, como pretendido pela impugnante.

Incabível, também, a pretensão da impugnante em aplicar, no âmbito da CPRB, decisão proferida nos Recursos Extraordinários (RE) nº 574706 e nº 240.785/MG, com repercussão geral reconhecida, pois se referem à inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins. Deveras, são elementos da ação: a parte, a causa de pedir (fatos que deram origem a lide) e o pedido (objeto da ação). Não verificada a identidade de causa de pedir e de pedido, não há como se estender decisão proferida no âmbito da repercussão geral.

Ademais, dada a inexistência de alteração de sistemática de tributação da CPRB, o citado tributo foi exigido nos presentes autos somente em relação à receita omitida, sobre a qual, como se viu do dispositivo atrás transcrito neste voto (art. 24 da Lei nº 9.249, de 1995), incide a CPRB.

Obviamente, nos casos em que arbitrado o lucro, em que não foi possível determinar a natureza da receita omitida, como é o aqui tratado, é incabível a pretensão de se excluir da parcela da receita omitida qualquer valor a título de receita oriunda de operações de venda para a Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio, que, segundo a impugnante, é equiparada a operação de exportação, pois é impossível de se fazer tal aferição.

Da mesma forma e por igual razão (indeterminação da natureza da receita omitida), é incabível a pretensão de se excluir vendas canceladas, descontos incondicionais concedidos, IPI (se incluído na receita bruta), bem como ICMS cobrado na condição de substituto tributário.

Considerando que a omissão de receita foi apurada no período compreendido entre 01/2012 e 06/2015, verifica-se correta a incidência e a aplicação da alíquota de 1% entre o período de 1º/08/2012 (data de início/período de vigência da CPRB) a 30/06/2015, nos termos das normas aqui citadas.

Assim, nada há de se reparar quanto ao lançamento.

DO IPI REFLEXO

Aqui, da mesma forma que em relação à CPRB, foi exigido o IPI somente em relação à receita omitida (período entre 01/2012 a 06/2015), dada a inexistência de alteração na sistemática de tributação adotada pela contribuinte em relação ao mencionado tributo.

Reitere-se que a receita omitida não foi arbitrada (apenas o lucro da pessoa jurídica foi objeto de arbitramento), mas sim conhecida mediante as provas coligidas nos autos, não tendo sido objeto de presunção, conforme já fartamente analisado neste voto.

Constatada omissão de receita resta configurada a falta de lançamento do imposto pelo contribuinte, obrigação prescrita nos arts. 181 e 182, I, "b" e II, "c", do Regulamento do IPI - RIPI (Decreto nº 7.212, de 15/06/2010):

(...)

De fato, de acordo com o art. 522 do RIPI, verificada receita de origem não comprovada, considerar-se-á proveniente de venda não registrada, sobre ela incidindo o imposto calculado com base nas alíquotas e preços mais elevados, quando não for possível fazer a separação pelos elementos da escrita da contribuinte, hipótese a qual restou demonstrada nestes autos, diante da omissão de receita constatada e do arbitramento do lucro pela imprestabilidade da escrita. Confira-se:

(...)

Nessas circunstâncias, o período de apuração do imposto é mensal, nos termos do art. 259 do mesmo Regulamento:

(...)

Obviamente, a falta de identificação da origem da receita omitida apurada, corroborada pelo arbitramento do lucro pela imprestabilidade da escrita, impede seja aproveitado crédito do imposto em operações anteriores, pois, como já explicado, a apuração do crédito não prescinde de uma escrita regular.

A pretensão da impugnante em ver adotada receita presumida, pela média da relação entre receitas e despesas de cada período, não encontra respaldo na legislação de regência. Ademais, como dito, a receita omitida restou conhecida; além disso, a regular apuração de receitas e despesas do período se demonstrou comprometida pela imprestabilidade da escrita.

Também, como se vê da legislação transcrita, inexistente previsão legal para adoção de alíquotas médias experimentada no período, como pretendido pela impugnante, incidindo a tributação pela maior alíquota, porque não possível distinguir os elementos da escrita do estabelecimento.

Assim, nada há de se reparar no lançamento.

Há que se ressaltar que o Recorrente argumenta que não é possível o ICMS compor a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS e que, por isso, os valores do tributo de competência dos Estados-membros e do Distrito federal deveriam ser decotados na composição da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

De fato, durante o julgamento do RE nº 574.706 com Repercussão Geral reconhecida sob o tema 691, o Supremo Tribunal Federal - STF analisou o conceito constitucional de faturamento e receita para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, decidindo pela inconstitucionalidade da inclusão dos valores destacados a título de ICMS na base de cálculo daquelas contribuições. Veja ementa do Acórdão, publicado em 02/10/2017:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. (RE 574706, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017)

Na realidade, o mais importante desdobramento da fixação da tese acima ementada foi a criação de um precedente de grande importância para todo o sistema jurídico nacional, precedente esse que deve ser aplicado, inclusive em âmbito administrativo.

É que, na visão do processualista Fredie Didier, “*em sentido lato, o precedente é a decisão judicial tomada à luz de um caso concreto, cujo elemento normativo pode servir como diretriz para o julgamento posterior de casos análogos.*” (DIDIER, Fredie. Curso de Direito Processual Civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela - 10ª ed. - Salvador: Ed. Jus Podium, 2015).

Isto significa que o precedente representa uma diretriz decisória à qual deve reportar-se o entendimento de qualquer juízo hierarquicamente inferior que julgar caso semelhante ao paradigma.

Neste ponto, imperioso destacar que o precedente não se confunde com a decisão publicada, nem com a modulação de efeitos que porventura lhe siga, mas é, na verdade, a norma criada pelo julgador, a *ratio decidendi* na qual resulta o raciocínio jurídico empreendido, que deverá ser espelhada pela decisão do juízo prolator.

Não se pode olvidar, ainda, o mandamento inscrito no art. 489, § 1º, inciso VI do CPC/2015, que determina que o juízo sentenciante está compelido à análise e aplicação do precedente invocado pela parte.

Contudo, em que pese o Regimento Interno do CARF (artigo 62, parágrafo 1º, II, b) determinar a aplicação dos precedentes fixados pelo Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral, no caso em apreço, até a presente data (data de elaboração do presente

acórdão), não houve o trânsito em julgado do RE nº 574.706, tendo em vista o pedido de modulação de efeitos elaborado pelo União Federal.

Assim, mesmo que haja um precedente fixado, que vincula os órgãos judicantes, ainda não se sabe ao certo a extensão temporal da decisão do STF, sendo temerário, neste momento, aplicar, de forma precária, aquele precedente em fatos pretéritos.

Não se pode perder de vista que o Recorrente não trouxe aos autos comprovação de que tenha ação judicial própria, com trânsito em julgado favorável, em que se discute a impossibilidade de inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Desta feita, por tudo aqui exposto, NEGA-SE PROVIMENTO ao Recurso Voluntário da Recorrente.

3.3) DA MULTA QUALIFICADA.

O agente autuante, como se percebe do Relatório Fiscal, motivou a qualificação da multa de ofício aplicada, nos seguintes termos:

Foi imputada multa de ofício de 150% sobre os tributos devidos, ora lançados, pois o sujeito passivo, através de seus administradores, conforme descrito no **Relatório Fiscal - Operação Água Viva (Polo Negativo)**, adotou conduta dolosa com a finalidade de impedir o conhecimento por parte do Fisco da ocorrência de fatos geradores de obrigações tributárias relativas aos tributos IRPJ, CSLL, IPI, CSRB, PIS e COFINS, durante os anos 2012 a 2015, nos termos do inciso I e parágrafo 1º, do artigo 44 da lei 9.430/96.

De fato, o sujeito passivo praticou, por meio de seus administradores, de forma reiterada, atos que excluíram ou modificaram as características essenciais dos fatos geradores dos citados tributos, de modo a reduzir o montante devido, omitindo, em sua escrituração fiscal e contábil, parte das receitas tributáveis provenientes de suas vendas.

A forma reiterada de omitir receitas de vendas, mediante ações organizadas, em conluio, pelos administradores do sujeito passivo, caracteriza intenção destes administradores de produzir resultado lesivo aos cofres públicos.

Assim, a não declaração de boa parte das receitas tributáveis, retardou o conhecimento da ocorrência da totalidade dos fatos geradores pelo Fisco, pois antes de iniciadas as ações que culminaram com o presente lançamento, só era do conhecimento deste, o que o sujeito passivo havia, de forma dolosa, erroneamente, declarado. Não fossem as citadas ações, tais fatos geradores continuariam sonegados.

No Recurso Voluntário, a Recorrente, com o objetivo de ver reduzida (desqualificada) a penalidade, mais uma vez, argumenta pela fragilidade da autuação, que teria se valido de presunções para constituir os créditos tributários ora em discussão. Argumenta, ainda, que a fiscalização não teria comprovado a *“intenção lesiva dolosa de natureza tributária como está a exigir em matéria penal tributária”*. Veja-se a suas argumentações:

Bem se evidencia, novamente, as deduções lógicas subjetivas da autoridade fiscal, sem demonstrar cabalmente **qual o nexos específico doloso que o conduziu a concluir pela qualificadora contra a Recorrente**, simplesmente por se referir a indícios esparsos, subjetivos, unilaterais, fragmentados de ex-empregados e comunicações telefônicas ilegais e interceptações igualmente abusivas, além de planilhas apreendidas, devidamente justificadas no decorrer desta peça impugnatória, e somente se escorando em peça inquisitória inicial da Polícia Federal, sem qualquer comprovação efetiva e conclusiva de necessária e transparente intenção lesiva dolosa de natureza tributária como está a exigir em matéria penal tributária, quer contra a Recorrente, por seus administradores, quer contra as pessoas físicas no polo da responsabilidade solidária passiva.

Da leitura do Recurso Voluntário, também pode-se depreender que a Recorrente, de alguma forma, se insurge com relação à imputação de responsabilidade aos sócios da entidade, tanto com relação ao artigo 124, inciso I, quanto com relação ao artigo 135, inciso III, ambos do CTN. Argumenta, inclusive, que a “*responsabilidade tributária do administrador da sociedade, com base no artigo 135 do Código Tributário Nacional, não é solidária nem subsidiária em relação à sociedade, mas sim pessoal no sentido de ser exclusiva, configurando-se quando este praticar ato do qual decorra a obrigação tributária, que seja doloso e seja perpetrado em infração à lei societária, estatuto ou contrato social, praticado à revelia da sociedade*”.

Pois bem.

Primeiro, não se pode dar guarida à argumentação da Recorrente, no que tange à falta de responsabilidade dos sócios e da empresa indicados na autuação como responsáveis tributários, uma vez que lhe falta legitimidade para requerer direito de terceiro (responsáveis). Há muito a jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais se posiciona neste sentido. Confira-se:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS ADMINISTRADORES. IMPUGNAÇÃO. NÃO CONHECIMENTO.

No caso de pluralidade de sujeitos passivos, em que o lançamento é constituído em face da pessoa jurídica na condição de contribuinte e dos administradores na condição de responsáveis, a irresignação quanto à responsabilidade solidária dos administradores deve ser apresentada por meio de (1) petição conjunta da contribuinte com os responsáveis; (2) petição própria de iniciativa de cada um dos administradores da pessoa jurídica; ou (3) petição conjunta dos referidos administradores. A impugnação apresentada pela pessoa jurídica, em que sustenta a ilegitimidade da inclusão dos seus administradores no polo passivo da relação jurídica tributária, não merece ser conhecida, por lhe faltar legitimidade. (Acórdão nº 3403-002.835 – Processo nº 13116.722754/2012-19) (destacou-se)

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2006

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Os requisitos para a qualificação da multa de ofício estão presentes na hipótese do contribuinte omitir conscientemente percentuais elevados de suas receitas de maneira reiterada.

LEGITIMIDADE PROCESSUAL. APLICAÇÃO DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL.

Ninguém pode pleitear direito alheio em nome próprio, salvo quando autorizado pelo ordenamento jurídico. A pessoa jurídica não pode pleitear, em nome próprio, a exclusão de terceiros do pólo passivo da obrigação tributária. (Acórdão nº 9101-002.986 - 19515.001186/2010-22). (destacou-se)

Há de se ressaltar, por oportuno, que, em que pese a posição pessoal deste relator, defendida, inclusive, em trabalho acadêmico produzido junto à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, no que tange à responsabilidade pessoal do administrador (que não seria solidária, tampouco subsidiária), como defende a Recorrente, este tema perdeu relevância, infelizmente, no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, com a edição da súmula CARF nº 130, que tem a seguinte redação:

Súmula CARE nº 130

A atribuição de responsabilidade a terceiros com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN não exclui a pessoa jurídica do pólo passivo da obrigação tributária.

Portanto, além da falta de legitimidade demonstrada acima, não há como acatar os argumentos da Recorrente quanto à suposta responsabilidade pessoal dos agentes, quando a atribuição desta responsabilidade se der com base no artigo 135, III do CTN.

E também não se pode acatar os argumentos da Recorrente, no que tange à ausência de motivação para aplicação da multa de ofício qualificada, no patamar de 150%.

Como demonstrado ao longo deste extenso voto, ficou patente a omissão de receitas, que era realizada de diversas formas, com declaração e emissão de documentos falsos, utilização de interpostas pessoas, dentre outras imputações já devidamente exploradas alhures. Ou seja, mais do que caracterizada a ilicitude das condutas praticadas em desfavor do erário.

Neste passo, como sabido, o parágrafo 1º do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, determina a aplicação da penalidade em dobro quando constatada a prática de alguma das condutas previstas no artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Cita-se:

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

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

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Por sua vez, os dispositivos da Lei nº 4.502/64 que autorizam a qualificação da multa são os seguintes:

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

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

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

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

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72

Não há dúvidas, aos olhos deste julgador, das condutas fraudulentas praticadas de forma dolosa pela Recorrente, no sentido de *"impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento"*, nos exatos termos preconizados pelo artigo 72 da Lei nº 4.502/64.

Neste ponto, são precisas as colocações do acórdão recorrido:

Com efeito, depreende-se dos autos que a fiscalização constatou a prática reiterada de omissão de receita, mediante o artifício de retardar o conhecimento das reais dimensões do fato gerador pela autoridade fazendária, mediante a manutenção de receitas à margem da contabilidade e da existência de um controle paralelo.

Desta feita, não há que se falar em afastamento da multa qualificada, uma vez que caracterizadas e comprovadas as condutas fraudulentas praticadas, nos exatos termos dos dispositivos legais acima transcritos.

Também não tem respaldo o pedido subsidiário da Recorrente para que a multa qualificada seja excluída *“em relação aos valores dos tributos segundo [sic] declarados e pagos no período, tempestiva e legalmente”*.

É que, como restou esclarecido linhas acima, ao contrário do que defende a Recorrente, quando da constituição do crédito tributário, o agente autuante considerou (decolou) da autuação aqueles rendimentos que haviam sido declarados pela Recorrente. A presente autuação, reitere-se, não teve como objeto os rendimentos devidamente declarados, mas tão-somente os rendimentos omitidos pela Recorrente e identificados pela fiscalização.

Portanto, NEGA-SE PROVIMENTO aos pedidos constantes no Recurso Voluntário, no que tange à multa qualificada.

4) DAS RESPONSABILIDADES TRIBUTÁRIAS

Como relatado alhures, na constituição do crédito tributário, foram indicados diversos responsáveis tributários, com base nos artigos 124, I e 135, III do CTN. Os responsáveis apontados pela fiscalização são os seguintes:

- 1) Milton José Tessari;
- 2) Itamar Crivelli;
- 3) José Ricardo de Miranda;
- 4) Péricles José Ramos Mendes;
- 5) Dalilo Bilches Medinas;
- 6) José Carlos Caminha;
- 7) Sérgio Luis Fioravante;
- 8) César Augusto Pereira Machado;
- 9) Edson David Marques Da Silva.

Ainda, foi atribuída responsabilidade à empresa Indústria Tudor SP de Baterias Ltda, uma vez que seria do mesmo grupo econômico da Recorrente, compartilhando da mesma direção e, em especial, porque as omissões de receitas foram praticadas por ambas empresas, inclusive, com o compartilhamento da direção dos denominados “depósitos controlados”.

A motivação para a imputação das responsabilidades pode ser verificada no Relatório Fiscal, nos seguintes termos:

Os documentos e fatos apurados, descritos no presente Relatório, demonstram que a Tudor MG e a Tudor SP, durante o período fiscalizado, constituíam grupo econômico de fato, que combinavam recursos e esforços para realizarem seus objetivos comuns, todos voltados ao empreendimento das mesmas atividades econômicas: basicamente, industrialização e comercialização de baterias.

Neste sentido, as indústrias se subordinavam a uma unidade diretiva comum, em que o controle central era exercido, tanto na Tudor SP⁴⁹, como na Tudor MG⁵⁰, pelos sócios administradores:

- 1 - José Carlos Caminha – CPF: 603.837.208-34;
- 2 - Péricles José Ramos Mendes – CPF: 558.608.428-72;
- 3 - Milton José Tessari – CPF 024.014.528-34;
- 4 – Cezar Augusto Pereira Machado – CPF: 118.069.478-38;
- 5 – Dalilo Bilches Medinas – CPF: 015.757.858-54;
- 6 – Itamar Crivelli – CPF: 012.473.368-91;
- 7 – José Ricardo de Miranda – CPF: 470.137.616-72;
- 8 – Sérgio Luis Fioravante – CPF: 027.398.088-28;
- 9 – Edson David Marques da Silva – CPF: 258.067.261-34.

Tal unidade diretiva mantinha, à margem da contabilidade oficial, controles paralelos, sintetizados em documentos intitulados APOSTILAS, que consolidavam os resultados da aliança operacional do Grupo.

Tais resultados, em boa parte, eram provenientes do não pagamento dos tributos devidos, derivados da prática conjunta (pelas indústrias) de seus fatos geradores.

Assim, resta evidente que, ambas (Tudor MG e Tudor SP) têm interesse comum nas situações que constituem os fatos geradores dos tributos lançados, em uma e em outra.

Logo após o trecho acima transcrito, o agente fiscal cita os dispositivos legais que seriam aplicáveis na imputação da responsabilidade, notadamente: artigo 1.084 da Lei nº 10.406/2002 (Código Civil), artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964; artigos 1º e 2º da Lei 8.137/1990; artigo 12 da Decreto-lei 1.598/77 e, por fim, os artigos 124, inciso I e 135, inciso III, ambos do CTN.

Como demonstrado alhures, foram apresentados Recursos Voluntários apartados, sendo que 08 responsáveis apresentaram a defesa com as mesmas argumentações, quais sejam:

- 1) Milton José Tessari;
- 2) Itamar Crivelli;
- 3) José Ricardo de Miranda;
- 4) Péricles José Ramos Mendes;
- 5) Dalilo Bilches Medinas;
- 6) José Carlos Caminha;
- 7) Sérgio Luis Fioravante;
- 8) Edson David Marques Da Silva.

Nos apelos apresentados, os Recorrentes demonstram a não caracterização do “interesse comum”, bem como a impossibilidade de atribuição das responsabilidades com base no artigo 135, III do CTN, uma vez não houve a individualização da conduta de cada um dos agentes por parte da fiscalização.

Por outro lado, as peculiaridades de cada um dos Recursos dos responsáveis acima apontados foram bem resumidas pelo acórdão recorrido, que seriam, *in verbis*:

- ao Sr. Itamar Crivelli é atribuída a função única de advogado trabalhista, sem qualquer poder de deliberação que poderia, de forma direta ou indireta, ensejar os supostos atos que redundaram na presumida omissão de receita;
- o Sr. Péricles José Ramos Mendes não participa efetivamente na administração da sociedade, até porque possui empresa e residência na cidade de Ribeirão Preto/SP, inviabilizando, portanto, funções de qualquer nível dentro da empresa autuada;
- ao Sr. Dalilo Bilches Medinas é atribuída a função de controle de seguros e relação consumerista, sem qualquer poder de deliberação que poderia, de forma direta ou indireta, ensejar os supostos atos que redundaram na presumida omissão de receita;
- ao Sr. Sérgio Luis Fioravante é atribuída a função única de gerente industrial, sem qualquer poder de deliberação que poderia, de forma direta ou indireta, ensejar os supostos atos que redundaram na presumida omissão de receita;
- o Sr. Edson David Marques da Silva não participa efetivamente na administração da sociedade, até porque possui empresa e residência na cidade de Cuiabá/MT, inviabilizando, portanto, funções de qualquer nível dentro da empresa autuada. Citado impugnante destaca que nunca recebeu pro labore e nunca assinou documentos, revestindo-se da condição de cliente sem exclusividade (distribuidor dos produtos da Tudor). E que a busca e apreensão em sua residência não logrou êxito de encontrar um único documento das empresas investigadas.

O responsável César Augusto Pereira Machado, em que pese utilizar outras palavras, defende basicamente o mesmo que os demais responsáveis. Contudo, alega que o ato administrativo seria nulo, por ausência de motivação e, por isso, requer o reconhecimento daquela nulidade. No mérito, argumenta que não restou comprovada qualquer conduta ilícita por ele praticada, não podendo lhe ser imputada uma responsabilidade com base naqueles dispositivos do CTN.

Já a Indústria Tudor SP de Baterias Ltda, também arrolada como responsável, alega, em seu apelo, que não restou caracterizada a existência de grupo econômico, não podendo, assim, ser mantida a sua responsabilidade pelo pagamento dos créditos tributários constituídos pela fiscalização.

4.1) DA ATRIBUIÇÃO DAS RESPONSABILIDADES COM BASE NO ARTIGO 124, INCISO I DO CTN.

No que tange à imputação de responsabilidade tributária com base no artigo 124, inciso I do CTN, este julgador tem uma visão mais restrita para a aplicação do dispositivo em comento, que tem a seguinte redação:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

A leitura deste dispositivo leva o intérprete à conclusão de que o "interesse comum" está atrelado ao fato gerador da obrigação tributária. Assim, para ser responsável solidária pelos créditos tributários, a pessoa (seja ela física ou jurídica) tem que ter tido participação no fato que constitui a hipótese de incidência tributária. Ou seja, a expressão "interesse comum" se dirige às pessoas que, de alguma forma, participaram do fato (critério material) descrito no antecedente da regra matriz.

O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento fixado neste sentido, como se observa do julgado, cuja ementa segue citada abaixo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ISS. SUJEIÇÃO PASSIVA.

ARRENDAMENTO MERCANTIL. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. VERIFICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

1. "Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas" (HARADA, Kiyoshi. 'Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador') (AgRg no Ag 1.055.860/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 17.2.2009, DJe 26.3.2009).

2. "Para se concluir sobre a alegada solidariedade entre o banco e a empresa de arrendamento para fins de tributação do ISS, seria necessária a reapreciação do contexto fático-probatório, providência inadmissível em sede de recurso especial, consoante a Súmula 7/STJ" (AgRg no AREsp 94.238/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 16/10/2012). No mesmo sentido: AgRg no Ag 1.415.293/RS, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 21/09/2012.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AREsp 603.177/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/03/2015, DJe 27/03/2015) (destacou-se)

Assim, na imputação de responsabilidade com base no artigo 124, inciso I do CTN, é dever do agente que promove a autuação comprovar que os eventuais responsáveis, de alguma forma, tenham "interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal".

No presente caso, com relação às pessoas físicas elencadas como responsáveis, data venia, a fiscalização não trouxe aos autos, tampouco comprovou, qual seria o "interesse comum" a ensejar aquelas responsabilizações.

Assim, de acordo com as premissas acima colocadas, no que tange ao artigo 124, inciso I do CTN, deve ser afastada a responsabilidade dos sócios da Recorrente.

Contudo, o mesmo não pode-se dizer com relação à empresa TUDOR SP. É que, em que pese o argumento em contrário desta Recorrente, entende-se que a fiscalização demonstrou e comprovou que as empresas – Tudor SP e Tudor MG – praticavam em conjunto os fatos geradores que deram origem ao nascimento da obrigação tributária, sendo autorizado, portanto, a imputação da responsabilidade tributária com base no artigo 124, inciso I do CTN.

O que se depreende do conjunto probatório acostado aos autos, é de que as empresas atuavam sob a mesma direção, agindo sempre em conjunto, mantendo, inclusive, conta bancária, que era movimentada por ambas, apesar de a Recorrente ser a titular perante a instituição financeira.

Ademais, restou demonstrado pela fiscalização, que uma das formas de omissão de receitas, *"era proveniente de vendas subfaturadas realizadas entre a Tudor MG e a Tudor SP; vendas estas excluídas do faturamento declarado pelas mesmas"*.

Por tudo até aqui exposto, DÁ-SE PROVIMENTO aos Recursos Voluntários apresentados pelas pessoas físicas, para afastar a responsabilidade destas com base no artigo 124, inciso I do CTN, e NEGA-SE PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado pela empresa Indústria Tudor SP de Baterias Ltda.

4.1) DA ATRIBUIÇÃO DAS RESPONSABILIDADES COM BASE NO ARTIGO 135, INCISO III DO CTN.

Aqui, deve-se pontuar que, pela leitura dos artigos do Código Tributário Nacional, a sujeição passiva (um dos critérios que compõe a Regra Matriz de Incidência Tributária) pode ser dividida entre o contribuinte e o responsável. Neste sentido, é a redação do artigo 121 do CTN:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

No caso do representante da sociedade, dentre eles os sócios-gerentes e administradores, a responsabilidade pessoal pelo pagamento do crédito tributário se dará quando houver atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Esta é a inteligência do artigo 135, inciso III do CTN. Confira-se:

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:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Como mencionado acima, este julgador tem convicção de que, quando o dispositivo legal fala em responsabilidade "pessoal" do agente, uma vez identificadas alguma das condutas elencadas no citado dispositivo, a responsabilidade pelo pagamento do tributo passa a ser apenas daquele agente, excluindo-se a responsabilidade da pessoa jurídica contribuinte, que, em última análise, é lesada pela conduta dolosa de quem a representa.

Assim, não estaria correto em se falar em responsabilidade solidária, nem subsidiária e, sim, em responsabilidade pessoal, como a interpretação, não só literal, mas sistemática do ordenamento jurídico impõe.

Independentemente dessa posição, que, diga-se, não prevalece nas decisões do Poder Judiciário e no âmbito do CARF (Súmula nº 130), no presente caso, entende-se que a fiscalização não conseguiu provar quais as condutas praticadas pela maioria dos sócios, que pudessem autorizar a responsabilização destes pelo pagamento dos créditos tributários.

Explica-se.

Quando se analisa o Termo de Verificação Fiscal e, especialmente o Relatório Fiscal, que foram, a princípio, suficientemente explorados no presente voto, o que se pode perceber é que as únicas condutas ilícitas, individualizadas e caracterizadas pela fiscalização, foram com relação aos sócios José Carlos Caminha, José Ricardo Miranda e Dalilo Bilches Medinas.

De fato, com relação ao sócio José Carlos Caminha, a fiscalização demonstrou que as planilhas com os controles paralelos da contabilidade estavam em seu poder, além de ter transcritos diversas interceptações telefônicas, em que ficaram caracterizadas as condutas ilícitas praticadas pessoalmente por ele, com o fim de ocultar o nascimento da obrigação tributária.

Não se pode perder de vista, inclusive, que naquelas escutas telefônicas ele era apontado pelos funcionários como a pessoa que dava o direcionamento de como a contabilidade deveria ser mascarada. Veja-se, neste sentido, o que constou do Relatório Fiscal:

A interceptação da conversa telefônica entre os contadores das duas indústrias, Anderson (SP) e Vagno (MG), demonstra bem tal situação, na qual os balanços de ambas eram “maquiados”, de acordo com as ordens do “TIO”, que, conforme informação da Polícia Federal, parece ser o sócio José Carlos Caminha:

Já com relação ao sócio José Ricardo Miranda, a fiscalização demonstrou as condutas por ele praticadas, em especial, quando restou afirmado por um dos denunciante, ex-funcionário das entidades, para que ele abrisse, em seu nome, um dos depósitos de distribuição. Este fato ficou bem demonstrado pelo acórdão recorrido. Veja-se:

O sócio administrador José Ricardo Miranda teria solicitado ao exfuncionário da Tudor MG, Antonio Francisco Xavier Filho, então chefe do Setor Financeiro, que “emprestasse” seu nome para constituição do depósito controlado Tudor Capital, conforme confissão deste último no termo de reinquirição nos autos do IPL, onde referido ex-funcionário 9 (...)

Por fim, no que tange ao sócio Dalilo Bilches Medinas, a fiscalização demonstrou que este sócio que dava orientações e comandava os depósitos de distribuição. Mais uma vez se vale do que restou demonstrado no acórdão da Turma Julgadora a quo. Confira-se:

O sócio administrador Dalilo Bilches Medinas, por sua vez, conforme demonstrado acima, de acordo com as receptações autorizadas, teria determinado às empresas vinculadas ao Grupo Tudor orientações gerenciais de subordinação visando coibir inconsistências nas informações a serem prestadas à RFB pelos respectivos gerentes (sócios), a fim de não gerar reflexos indesejados nos depósitos controlados.

Assim, entende-se que, com relação aos sócios José Carlos Caminha, José Ricardo Miranda e Dalilo Bilches Medinas houve a devida motivação no lançamento para imputação da responsabilidade com base no artigo 135, inciso III do CTN.

Contudo, com relação aos demais sócios, com toda venia, a fiscalização, no trabalho minucioso que fez, deixou de apontar as condutas por eles praticadas, o que torna imperioso o afastamento da responsabilidade tributária com base no já mencionado artigo 135, inciso III do CTN.

Há de se ressaltar que não se concorda com o acórdão recorrido, quando afirma que a responsabilidade dos demais sócios estaria suficientemente caracterizada, uma vez que alguns deles “constam da ficha cadastral” da conta junto ao Bradesco, “mantida à margem de escrituração”.

É que entende-se que o fato de constar na ficha cadastral é bem diferente de movimentar a conta. Neste caso, deveria, a fiscalização, ter apontado em que medida os demais sócios contribuíram com a prática dos ilícitos apurados. Contudo, isso não consta do trabalho da fiscalização ora em análise.

Desta feita, vota-se POR DAR PROVIMENTO aos Recursos Voluntário dos responsáveis Milton José Tessari; Itamar Crivelli; Pércles José Ramos Mendes; Sérgio Luis Fioravante; Edson David Marques da Silva e Cezar Augusto Pereira Machado, para afastar também a imputação de responsabilidade com base no artigo 135, III do CTN.

Por outro lado, vota-se POR NEGAR PROVIMENTO PARCIAL aos Recursos Voluntário dos responsáveis José Ricardo de Miranda; Dalilo Bilches Medinas e José Carlos Caminha, mantendo a imputação de responsabilidade com base no artigo 135, III do CTN.

5) CONCLUSÃO.

Por todo exposto, no presente caso, vota-se no sentido de:

Quanto às PRELIMINARES;

- REJEITAR as preliminares de nulidade do acórdão proferido pela DRJ de Ribeirão Preto.

- REJEITAR as preliminares de nulidade da autuação.

No MÉRITO;

- NEGAR PROVIMENTO integral ao Recurso Voluntário apresentado pela Recorrente;

- NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado pela empresa **Tudor SP**, mantendo a imputação de responsabilidade com base no artigo 124, inciso I do CTN;

- DAR PROVIMENTO ao recurso dos responsáveis **Milton José Tessari; Itamar Crivelli; Péricles José Ramos Mendes; Sérgio Luis Fioravante; Edson David Marques da Silva e Cezar Augusto Pereira Machado**.

- DAR PROVIMENTO PARCIAL aos recursos dos responsáveis **José Ricardo de Miranda; Dalilo Bilches Medinas e José Carlos Caminha**, para afastar a imputação com base no art. 124, inc. I do CTN, mantendo a imputação de responsabilidade com base no artigo 135, inciso III do CTN.

É como voto!

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias