



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10830.727572/2015-13  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-005.290 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de maio de 2018  
**Matéria** COFINS  
**Recorrente** IPCE FIOS E CABOS ELETRICOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

Ementa:

LANÇAMENTO. ATO ADMINISTRATIVO VINCULADO. DEVER DE MOTIVAÇÃO DESCUMPRIDO. NULIDADE RECONHECIDA

O lançamento é ato administrativo vinculado e, como tal, sujeita-se ao princípio da motivação, sob pena de nulidade. Assim, para que seja motivado, deve a autuação (i) delimitar a circunstância fática para o qual o ato administrativo se dirige, (ii) identificar, com precisão, os fundamentos jurídicos que fundamentam o ato administrativo, e, ainda, (iii) concatenar, de forma explícita, clara e congruente a relação existente entre o fato e o fundamento jurídico que subsidia o ato administrativo, o que não aconteceu no caso decidendo em relação à responsabilização dos sócios da empresa autuada, motivo pelo qual tais pessoas devem ser excluídas do polo passivo da presente demanda.

CRÉDITO SUJEITO À LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA.

No presente caso não há prova de pagamento, ainda que parcial, dos tributos aqui exigidos, o que afasta a incidência do precedente vinculante estampado no REsp n. 1.120.295/SP e, ainda que tal prova fosse existente, seria o caso de aplicar a exceção prevista na parte final do § 4º do art. 150 do CTN, haja vista a comprovada fraude tributária.

COFINS. INSUMOS. DIMINUIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA EXAÇÃO. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. AUSÊNCIA DE BOA-FÉ DO CONTRIBUINTE.

Nos termos da súmula 509 do STJ e de precedente firmado em sede de recurso especial julgado sob o rito de recursos repetitivos (REsp n.

1.148.444/MG), o contribuinte que adquire mercadorias de empresas posteriormente declaradas inidôneas com caráter retroativo só será protegido se ficar demonstrado em concreto a sua boa-fé, o que se demonstra, em especial, pelo pagamento da operação empresarial, prova essa inexistente nos autos.

MULTA DE OFÍCIO. OFENSA AO PRINCÍPIO QUE VEDA O CONFISCO. SÚMULA N. 02 DO CARF

É vedado ao CARF a realização de controle, ainda que difuso, de constitucionalidade de norma.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário da empresa e dar provimento ao Recurso Voluntário dos responsáveis solidários Adhemar Camardella Sant'anna e Ademar Camardella Sant'anna Filho, para excluí-los do pólo passivo pela ausência de fundamento legal para a responsabilização.

*(assinado digitalmente)*

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Diego Diniz Ribeiro - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Waldir Navarro Bezerra, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Pedro Sousa Bispo, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Rodrigo Mineiro Fernandes, Carlos Augusto Daniel Neto.

## **Relatório**

1. Por bem retratar o caso em questão, adoto como meu o relatório desenvolvido pela DRJ de Porto Alegre (acórdão n. 10-57.343 - fls. 2.967/2.998), o que passo a fazer nos seguintes termos:

*Tratam-se de impugnações de lançamentos de créditos tributários lavrados através de Autos de Infração (fls. 3 a 28) contra o contribuinte em epígrafe, referentes a PIS e COFINS, nos valores de, respectivamente, R\$ 3.976.0574,32, R\$ 18.313.948,22, incluídos principal, multa de ofício qualificada e juros de mora, em decorrência de créditos descontados indevidamente e insuficiência de recolhimento desses tributos no período de 01/2010 a 12/2010.*

*No procedimento de fiscalização levado a efeito no contribuinte, após consulta aos sistemas que controlam os recolhimentos de tributos e contribuições federais, a fiscalização constatou que a empresa fiscalizada apresentou DACON onde não foram apuradas contribuições devidas de PIS/COFINS bem como não recolheu valor algum referente a esses tributos relativamente a todo o ano-calendário 2010.*

***Constatou-se a utilização, na base de cálculo dos créditos, de notas fiscais de aquisição de insumos de empresas inexistentes de fato ou que já estavam desativadas em 2010, com intuito de reduzir valores devidos.***

*A falta de apresentação da totalidade das notas solicitadas (através dos Termos de Intimação Fiscal) mencionadas no Termo de Verificação Fiscal, bem como a não comprovação pela fiscalizada dos pagamentos das referidas notas, levou a fiscalização a concluir que ocorreu a utilização de notas fiscais inidôneas, sendo que a fiscalizada ainda apresentou DACON onde não foram apuradas contribuições devidas de PIS/COFINS, gerando declaração inexata em DCTF. Dessa forma essas contribuições deixaram de ser apuradas, declaradas e recolhidas.*

*Após a glosa dos valores discriminados nas notas fiscais constantes no item 35 do Termo de Verificação fiscal (fls. 29/69), a fiscalização apurou o valor das contribuições do PIS e da COFINS devidos mensalmente (planilhas às fls. 64/66).*

***Sendo assim, a autoridade fiscal entendeu que a fiscalizada agiu deliberadamente com o intuito de fraudar, impedir, ocultar ou retardar a ocorrência de fato gerador, evitando que o Fisco tomasse conhecimento das contribuições devidas, conduta essa tipificada como crime contra a ordem tributária, conforme previsto nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, in verbis:***

*(...).*

***Este fato resultou na aplicação de multa qualificada incidente sobre as diferenças de tributos e contribuições apuradas como decorrência dos procedimentos adotados pela fiscalizada, conforme previsto no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96 em conjunto com o § 1º do mesmo artigo c/c art. 72 da Lei 4.502/64.***

*(...).*

*Foi, portanto, aplicada a multa qualificada de 150%, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e, ainda, elaborada Representação Fiscal para Fins Penais, sendo formalizado o processo de Representação Fiscal para Fins Penais nº 10830.727573/2015-50, conforme determinado pela Portaria RFB nº 2.439, de 21 de dezembro de 2010 e em conformidade com o Decreto nº 2.730/1998, tendo em vista que a conduta do contribuinte é tipificada como crime contra a ordem tributária, previsto nos art. 1º e 2º da Lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990.*

***Foram ainda apontados como corresponsáveis pela prática dos atos descritos acima as seguintes pessoas físicas (fl. 67 do Termo de Verificação fiscal), sócios da fiscalizada durante o ano fiscalizado de 2010: Adhemar Camardella Sant'Anna, CPF 039.841.418-15 e Adhemar Camardella Sant'Anna Filho, CPF***

**770.656.628-53, responsabilizados solidariamente pelo crédito tributário.**

*A ciência dos lançamentos e da responsabilização solidária foi dada em:*

- 30/12/2015 para o Sr. **Adhemar Camardella Sant'Anna** (fl. 2829);

- 30/12/2015 para a empresa **IPCE Fios e Cabos Elétricos Ltda** (fl. 2829);

- 30/12/2015 para o Sr. **Adhemar Camardella Sant'Anna Filho** (fl. 2829).

*Na data de 29/01/2016 o sujeito passivo IPCE Fios e Cabos Elétricos Ltda (fls. 2833/2849), bem como os sujeitos passivos solidários Adhemar Camardella Sant'Anna e Adhemar Camardella Sant'Anna Filho (fls. 2862/2873) remeteram impugnação via postal (fls. 2917 e 2888).*

(...).

2. Uma vez intimados, os autuados apresentaram suas respectivas impugnações as fls. 2.893/2.904 (*Adhemar Camardella Sant'anna e Ademar Camardella Sant'anna Filho*) e fls. 2.921/2.937 (*IPCE Fios e Cabos Elétricos Ltda.*), oportunidade em que, em suma, alegaram o que segue:

(i) o MPF teria excedido o prazo válido, em contraposição ao princípio da duração razoável do processo;

(ii) o procedimento fiscal é nulo, pois deveria concomitantemente ter sido acompanhado de um processo correlato, sob pena de ofensa ao devido processo legal;

(iii) que os responsabilizados seriam partes ilegítimas para figurar no polo passivo da presente exigência fiscal, uma vez que não restou demonstrada a prática de conduta dolosa por parte das pessoas físicas responsabilizadas;

(iv) que as operações comerciais fiscalizadas seriam idôneas e, por fim

(v) a multa e 150% aplicada ao caso é confiscatória.

3. Devidamente processadas tais impugnações foram julgadas improcedentes pelo acórdão já referido e que restou assim ementado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

*Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010*

**PRELIMINAR. NULIDADE.**

*Uma vez que o auto de infração foi lavrado com estrita observância das normas reguladoras da atividade de lançamento, não há que se cogitar de nulidade.*

**PRAZO PARA CONCLUSÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL. INEXISTÊNCIA.**

*Não há na legislação tributária qualquer norma que fixe prazo para a conclusão do procedimento fiscal tendente a verificar o cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo, bastando que a constituição do crédito tributário se dê antes do decurso do prazo decadencial.*

**MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. COMPETÊNCIA DO SERVIDOR.**

*O Mandado de Procedimento Fiscal é um instrumento interno de controle administrativo que não interfere na competência do Auditor-Fiscal para proceder ações fiscais ou constituir créditos tributários, porquanto essa competência é instituída por lei.*

**CITAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA E DECISÕES ADMINISTRATIVAS.**

*No julgamento de primeira instância, a autoridade administrativa observará apenas a legislação de regência, assim como o entendimento da Receita Federal do Brasil (RFB), expresso em atos normativos de observância obrigatória, não estando vinculada às decisões administrativas ou judiciais proferidas em processos dos quais não participe o interessado ou que não possuam eficácia erga omnes.*

**DRJ. COMPETÊNCIA PARA JULGAMENTO.**

*A competência para julgar impugnações e manifestações de inconformidade é da Delegacia de Julgamento a qual o processo for encaminhado, independentemente do aspecto territorial, ressalvada a competência com relação à matéria.*

**INTIMAÇÃO POR VIA POSTAL. AUTO DE INFRAÇÃO. CIÊNCIA**

*É válida a ciência do auto de infração efetuada quando entregue, pelos Correios, no domicílio eleito pelo contribuinte, não se exigindo a assinatura de representante da pessoa jurídica.*

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIO-ADMINISTRADOR.**

*Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.*

**MULTA QUALIFICADA. DOLO. CABIMENTO.**

*Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se, em tese, nas hipóteses tipificadas no art. 71 da Lei nº 4.502/64.*

**ARROLAMENTO DE BENS.**

*A apreciação do procedimento de arrolamento efetivado pela autoridade lançadora não se insere no âmbito de competência das Delegacias de Julgamento.*

**PERÍCIA. REQUISITOS DE VALIDADE. INDEFERIMENTO.**

*Considera-se não formulada a solicitação de perícia encaminhada sem a indicação de quesitos referentes aos exames desejados. Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, é prescindível a realização de perícia, mormente quando ele não satisfaz os requisitos previstos na legislação de regência.*

**PIS. MESMOS ELEMENTOS FÁTICOS DA COFINS.**

*Por envolver os mesmos elementos fáticos, aplica-se o decidido em relação à Cofins no julgamento das questões envolvendo o litígio da contribuição para o PIS.*

*Impugnação Improcedente.*

*Crédito Tributário Mantido.*

4. Diante deste quadro, os contribuintes apresentaram os recursos de fls. 3.022/3.040 (*Adhemar Camardella Sant'anna e Ademar Camardella Sant'anna Filho*) e fls. 3.057/3.070 (*IPCE Fios e Cabos Elétricos Ltda.*), oportunidade em que repisaram parte dos fundamentos trazidos em suas impugnações, bem como inovaram a lide para tratar da parcial decadência dos créditos aqui exigidos.

5. É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Relator Diego Diniz Ribeiro

6. Os recursos voluntários são tempestivos e preenchem os demais pressupostos de admissibilidade, motivo pelo qual deles tomo conhecimento.

7. Ressalte-se, desde que já, os fundamentos destacados nos itens *i* e *ii* do parágrafo n. 2 do relatório alhures formulado não foram reiterados em sede recursal, motivo pelo qual tais questionamentos estão preclusos e, conseqüentemente, não serão aqui analisados.

### **I. Preliminarmente**

#### **(a) Da ilegitimidade passiva dos sócios responsabilizados**

8. Preliminarmente, na qualidade de sócios da empresa atuada, os recorrentes *Adhemar Camardella Sant'anna e Ademar Camardella Sant'anna Filho* alegam sua ilegitimidade para figurar no polo passivo da presente demanda.

9. Antes, todavia, de analisar tal fundamento para o presente caso, mister se faz tecer algumas considerações acerca da motivação dos atos administrativos, tal qual o lançamento em análise.

**(a.i) A motivação dos atos administrativos**

10. Não é preciso muito esforço para concluir que o lançamento tributário é ato administrativo, ao ponto, inclusive, do art. 142 do CTN prescrever que a constituição do crédito tributário por intermédio do lançamento é atividade privativa da autoridade administrativa, competindo ao agente público realizá-la sob pena, inclusive, de responsabilidade funcional<sup>1</sup>.

11. Por outro giro verbal, o lançamento tributário, na qualidade de ato administrativo, apresenta-se *como manifestação de vontade do Estado, enquanto poder público, individual, concreta, pessoal, na consecução do seu fim, de criação da utilidade pública, de modo direto e imediato, para produzir efeitos de direito*<sup>2</sup>. E, por óbvio, em se tratando de ato administrativo deve seguir com rigor todos os vetores valorativos que orientam tal conduta, com especial ênfase à *motivação*, esta última garantida constitucionalmente como desdobramento da ideia de moralidade pública<sup>3</sup> (art. 37 da CF), bem como expressamente prescrita no art. 50 da lei n. 9.784/90<sup>4</sup>.

12. Assim, quando se fala em motivação do ato administrativo, o que se tem é uma garantia do administrado e, em contrapartida, um *dever* do agente público, dever esse que consiste em (i) delimitar a circunstância fática para o qual o ato administrativo se dirige, (ii) identificar, com precisão, os fundamentos jurídicos que fundamentam o ato administrativo, e, ainda, (iii) concatenar, de forma *explícita, clara e congruente* a relação existente entre o fato e o fundamento jurídico que subsidia o ato administrativo. Neste mesmo diapasão são as lições do professor Celso Antônio Bandeira de Mello:

*Dito princípio implica para a Administração o dever de justificar seus atos, apontando-lhes os fundamentos de direito e de fato, assim como a correlação lógica entre os eventos e situações que*

<sup>1</sup> "Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."

<sup>2</sup> MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira. "Princípios gerais do direito administrativo (vol. I)". Rio de Janeiro: Forense, 1968. p. 413.

<sup>3</sup> Apenas um ato motivado é passível de controle, seja ele interno (do ato em si considerado), seja ele externo (por órgãos de controle e fiscalização).

<sup>4</sup> "Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

III - decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública;

IV - dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório;

V - decidam recursos administrativos;

VI - decorram de reexame de ofício;

VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais;

VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.

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

§ 2º Na solução de vários assuntos da mesma natureza, pode ser utilizado meio mecânico que reproduza os fundamentos das decisões, desde que não prejudique direito ou garantia dos interessados.

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

*deu por existentes e a providência tomada, nos casos em que este último esclarecimento seja necessário para aferir-se a consonância da conduta administrativa com a lei que lhe serviu de arrimo*<sup>5</sup>.

13. Dar este tipo de tratamento à motivação dos atos administrativos, em última análise, significa promover uma identificação das ações da Administração Pública *sob o prisma de que o Direito Público precisa ser, antes de tudo, o Direito não-autoritário, dialógico e, concomitantemente, promotor da concretização (mais homogênea possível) do núcleo essencial dos direitos fundamentais, acima e além de interpretativismos estritos*<sup>6</sup>.

14. Ademais, a motivação dos atos administrativos é essencial em um Estado Democrático de Direito, na medida em que permite seu controle tanto sob uma perspectiva macroscópica, como também sob um prisma microscópico. Sob uma perspectiva macroscópica, a motivação do ato administrativo permite o exercício do seu controle externo, impedindo, pois, que o Estado, diante da sua posição qualificada pelo poder que possui em face do Administrado, abuse deste poder. Já sob uma perspectiva microscópica, a motivação do ato administrativo permite que o Administrado possa combater, individualmente, os efeitos negativos do ato praticado e que possam lhe estar prejudicando indevidamente. Aqui a motivação está atrelada a uma ideia de "recorribilidade", termo aqui empregado em sentido lato.

15. Pois bem. Feitas essas considerações preambulares acerca da motivação do ato administrativo, é possível seguir adiante na análise do presente lançamento para verificar se o mesmo apresenta o *status* de ato administrativo motivado.

**(a.ii) A inexistência de motivação do lançamento para os sócios "responsabilizados"**

16. Conforme se observa dos autos, a fase procedimental da presente exigência fiscal, i.e., a sua fase fiscalizatória, teve início em **07/05/2013**, com a notificação do contribuinte acerca do Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIF de fls. 2.738/2.739. Referida fiscalização, por sua vez, foi encerrada em 30/12/2015, conforme atesta termo de encerramento de ação fiscal de fls. 2.827/2.828.

17. Encerrada a autuação foi lavrado o presente auto de infração para exigência de COFINS, cuja motivação é extraída do Termo de Verificação Fiscal de fls. 29/69. É neste documento que a fiscalização autuante deve promover a precisa descrição dos fatos apurados e sua adequada concatenação com os fundamentos legais a embasar a exigência fiscal.

18. Pois bem. Ao se analisar as 40 (quarenta) páginas do sobredito termo é possível verificar que, apesar de bem descrever e, conseqüentemente, motivar, os fatos imputados à empresa recorrente, o mesmo não ocorreu em relação aos sócios responsabilizados pelo débito tributário lançado. Em verdade, o único trecho em que a fiscalização toca a questão da responsabilidade é o seguinte:

(...).

<sup>5</sup> "in" "Curso de direito administrativo". p. 69.

<sup>6</sup> FREITAS, Juarez, "O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais". 3a. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 263.

44. Serão ainda apontados como co-responsáveis pela prática dos atos descritos acima as seguintes pessoas físicas, sócios da fiscalizada durante o ano fiscalizado de 2010: Adhemar Camardella Sant'Anna, CPF 039.841.418-15 e Adhemar Camardella Sant'Anna Filho, CPF 770.656.628-53.

(...).

19. Este é o único trecho do Termo de Verificação Fiscal em que se extrai um tratamento da responsabilização dos sócios da empresa autuada. inclusive, convém destacar que não há nos autos os correlatos termos de sujeição passiva. Não há, portanto, a descrição dos fatos praticados pelas pessoas físicas nem os fundamentos legais que embasariam a responsabilização.

20. Acontece que, como visto em tópico anteriormente formulado no presente voto, um ato administrativo para que seja considerado fundamentado deve apresentar no mínimo três elementos essenciais, quais sejam: (i) delimitar a circunstância fática para o qual o ato administrativo se dirige, (ii) identificar, com precisão, os fundamentos jurídicos que fundamentam o ato administrativo, e, ainda, (iii) concatenar, de forma *explícita, clara e congruente* a relação existente entre o fato e o fundamento jurídico que subsidia o ato administrativo. Não é o que ocorre no lançamento em testilha **exclusivamente** em relação aos responsabilizados, já que não há qualquer manifestação por parte da autoridade administrativa quanto a participação de tais pessoas nos fatos autuados nem o fundamento legal que subsidiaria tal responsabilização. Por óbvio, também não há a concatenação entre os fatos (não descritos) e os fundamentos legais (não apontados).

21. Assim, o presente lançamento é carente de motivação exclusivamente em relação aos responsabilizados, motivo pelo qual encaminho meu voto para excluí-los do polo passivo da presente exigência fiscal.

## II. Mérito

### (a) Da decadência

22. Conforme se observa dos recursos interpostos, é possível verificar que os contribuintes inovam a lide ao defenderem a decadência parcial do crédito tributário aqui tratado. Segundo manifestação dos recorrentes, o presente lançamento de IPI (tributo sujeito ao lançamento por homologação e sujeito a regra do art. 150, § 4º do CTN) foi formalizado mediante notificação realizada em 30/12/2015, o que redundaria na decadência do período compreendido entre janeiro e novembro de 2011. Trata-se, por óbvio, de um erro manifesto do contribuinte em suas razões recursais, já que o crédito aqui exigido compreende o período de janeiro a dezembro de 2010.

23. Pois bem. Embora os contribuintes estejam inovando na lide, a discussão acerca da decadência do crédito tributário deve ser aqui analisada, já que é questão de ordem pública e, portanto, cognoscível de ofício, conforme consagrado por sedimentada jurisprudência judicial, bem como por parte desta própria turma julgadora<sup>70</sup>

---

<sup>7</sup> Nesse sentido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS IOF.

24. Assim, em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, o STJ já decidiu em sede de recurso especial julgado sob o rito de recurso repetitivo (REsp n. 1.120.295/SP) que, na hipótese de existir prova de pagamento parcial do tributo sujeito ao lançamento por homologação, a regra de contagem será regida pelo art. 150, § 4º do CTN, enquanto que, inexistindo tal prova, aplicar-se-ia o disposto no art. 173, inciso I do mesmo *Codex*.

25. No presente caso não há prova de pagamento e, ainda que tal prova fosse existente, seria o caso de aplicar a exceção prevista na parte final do § 4º do art. 150 do CTN, haja vista que, conforme será melhor desenvolvido adiante, o presente caso configura comprovada fraude tributária.

26. Assim, o marco inicial para a contagem do prazo decadencial no presente caso ocorreu no primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, i.e., 1º de janeiro de 2011, sendo o termo final o dia 1º de janeiro de 2016. Logo, tendo os recorrentes sido notificados em 30/12/2015, não há que se falar em decadência do crédito em cobro.

### **(b) Da pretensa idoneidade da operação realizada pelo contribuinte**

27. Não obstante, outro ponto aduzido pelos recorrentes foi no sentido de que as operações comerciais fiscalizadas seriam idôneas o que, por sua vez, afastaria a exigência fiscal aqui tratada.

28. A respeito deste ponto de defesa, o acórdão vergastado foi muito preciso em destacar a fraude perpetrada em concreto, conforme se observa dos seguintes trechos do julgado:

(...).

*No caso dos autos, ficou evidente que o contribuinte claramente buscou reduzir o montante dos tributos devidos, por meio da declaração à Receita Federal de valores significativamente inferiores àqueles que correspondem às suas receitas efetivamente auferidas, através da utilização de notas fiscais de aquisição de insumos de empresas inexistentes de fato ou que já estavam desativadas em 2010.*

*A utilização de créditos de insumos descontados indevidamente na apuração da contribuição, e a conseqüente falta de apuração no DACON de valores a pagar de PIS e COFINS para o ano de 2010, são elementos suficientes para caracterização da fraude, elemento que compele a autoridade fiscal ao agravamento da multa.*

---

Ano-calendário: 2008, 2009

(...).

DECADÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA.

Por se tratar de matéria de ordem pública, a decadência pode ser conhecida de ofício pelo julgador, a qualquer tempo do processo.

(...).

PRAZO DE DECADÊNCIA SEM ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO. REsp 973733/SC.

Segundo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação e não havendo pagamento antecipado, o prazo de decadência deve ser contado nos termos do art. 173, inciso I, do CTN.

Recurso voluntário provido em parte.

*O Termo de Verificação Fiscal é claro nesse sentido:*

“A falta de apresentação da totalidade das notas solicitadas (através dos Termos de Intimação Fiscal) mencionadas no Termo de Verificação Fiscal, bem como a não comprovação pela fiscalizada dos pagamentos das referidas notas, levou a fiscalização a concluir que ocorreu a utilização de notas fiscais inidôneas, sendo que a fiscalizada ainda apresentou DACON onde não foram apuradas contribuições devidas de PIS/COFINS, gerando declaração inexata em DCTF. Dessa forma essas contribuições deixaram de ser apuradas, declaradas e recolhidas.”

*A jurisprudência administrativa dá guarida ao entendimento exposto, consoante estampam os acórdãos do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, cujas ementas transcrevem-se:*

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. É aplicável a multa de ofício qualificada de 150 %, naqueles casos em que resta constatado o evidente intuito de fraude. A conduta ilícita reiterada ao longo do tempo descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso. Recurso Voluntário Negado (*Ac. 101-97085, de 18/12/2008, Primeira Câmara/Primeiro Conselho de Contribuintes*).

MULTA QUALIFICADA. A prática reiterada de informações a menor ao fisco clarifica a intenção de pagar menos tributos cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, inciso II, da lei nº 9.430/96, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se, em tese, nas hipóteses tipificadas no art. 71, da lei nº 4.502/64 (*Ac. 1102-00125, de 11/12/2009, Primeira Seção de Julgamento, Primeira Câmara, Segunda Turma*).

*Ao analisar o caso concreto, vê-se que a fiscalização, no intuito de comprovar as acusações, carregou à autuação suficientes elementos probatórios. Um estudo individualizado das 14 (quatroze) empresas emitentes das notas fiscais contidas nos TIF já referidos demonstrou que dez são inexistentes de fato ou já estavam desativadas em 2010. Portanto, a inidoneidade das notas fiscais suscitada pela fiscalização é no sentido de que esses documentos não se mostraram adequados para comprovar as operações geradoras dos créditos descontados pela empresa.*

*Foram desconsiderados, ainda, inúmeros comprovantes de pagamento feitos a fornecedores, comprovados apenas com a simples cópias reprográficas dos cheques preenchidos, visto não haver evidências no corpo dos mesmos, a quem teriam sido pagos ou em que conta bancária depositados. A não apresentação dos extratos bancários do período também impediu uma análise mais profunda da utilização real desses cheques.*

*Por outro lado, a impugnante nada trouxe para comprovar suas alegações. Ademais, intimada a comprovar os valores de insumos apontados no DACON e em sua contabilidade, a*

*impugnante não apresentou a totalidade das notas fiscais e dos comprovantes de pagamentos solicitados.*

(...) (grifos constante no original).

29. Logo, não que se falar em convocação da *ratio decidendi* depreendida do precedente veiculado pelo STJ no âmbito do REsp n. 1.148.444/MG, julgado sob o rito de repetitivos, e que redundou na súmula n. 509 daquele Tribunal, *in verbis*:

*Súmula n. 509 do STJ*

*É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda.*

30. Isso porque, analisando detidamente o precedente alhures citado (REsp n. 1.148.444/MG, percebe-se que no caso julgado pelo STJ restou apurado que (i) a inidoneidade de determinada empresa foi assim declarada com efeito retroativo, o que (ii) redundou na glosa de créditos do imposto (no caso do precedente era circunstancialmente o ICMS) tomado pelo adquirente.

31. Todavia, o ponto fulcral para a resolução do precedente foi apurar, em concreto, se o contribuinte autuado agiu ou não com boa-fé, ou seja, se à época das operações comerciais ele (adquirente) tomou todos os cuidados necessários para provar que a citada operação foi de fato realizada, donde presumir-se-ia a sua boa-fé<sup>8</sup>. Seguindo adiante, o STJ entendeu que boa-fé seria demonstrada com as seguintes provas:

(iii.a) demonstração de que, à época dos fatos, o contribuinte promoveu as pesquisas necessárias para apurar se a empresa vendedora estava ou não habilitada no SINTEGRA;

(iii.b) regularidade formal das notas fiscais que resultaram no creditamento, bem como o correlato registro nos livros contábeis pertinentes do adquirente de boa-fé; e, por fim

(iii.c) comprovação do pagamento das mercadorias adquiridas e que resultaram no creditamento.

32. Assim, segundo o STJ, este conjunto fático-probatório seria suficiente para demonstrar em concreto a boa-fé e, por conseguinte afastar os efeitos da inidoneidade e a correlata glosa fiscal. Acontece que, para a ótica deste Relator, é exatamente aí que o presente caso se distingue do precedente do STJ, já que a Recorrente não apresenta qualquer uma das provas alhures citadas, em especial a prova do pagamento das mercadorias creditadas., limitando-se a convocar o precedente do STJ de forma genérica.

<sup>8</sup> Corroborando esta conclusão, segue abaixo trecho do voto do Relator, o Ministro Luiz Fux:

"...a jurisprudência das Turmas de Direito Público é no sentido de que o comerciante que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) tenha sido, posteriormente declarada inidônea, é considerado terceiro de boa-fé, o que autoriza o aproveitamento do crédito de ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, desde que demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada (em observância ao disposto no art. 136, do CTN), sendo certo que o ato declaratório de inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação.  
(...)"

33. Desta feita, nos temos das questões aqui expostas e com base em parte do voto proferido pela DRJ no presente caso<sup>9</sup>, também reconheço a inidoneidade das operações comerciais fiscalizadas, mantendo, por conseguinte, a exigência fiscal em questão.

34. Nesta mesma toada, afasto o argumento do contribuinte de inexistir conduta dolosa a justificar a multa agrava no presente caso.

**(c) Da exclusão ou redução das multas aplicadas em razão do seu caráter confiscatório**

35. Subsidiariamente, não há que se falar em afastamento das multas aplicadas por ofensa ao disposto no art. 150, inciso IV da Constituição Federal, que impede o caráter confiscatório de exigências fiscais.

36. Ressalvado meu entendimento pessoal, no sentido de que também é possível o exercício do controle difuso de constitucionalidade na instância administrativa de caráter judicativo<sup>10-11</sup> – exatamente como se afigura aqui no CARF – não posso deixar de reconhecer o disposto no art. 62 do Regimento Interno deste Tribunal<sup>12</sup> que, como regra, veda a possibilidade do sobredito controle. No mesmo sentido é o teor da Súmula n. 02 deste E. Tribunal Administrativo, a qual tem caráter vinculante para este julgador, nos termos do art. 42, inciso VI do RICARF<sup>13</sup>.

37. Neste diapasão, por expressa vedação regimental, nego provimento ao recurso voluntário interposto também neste particular.

**Dispositivo**

38. Diante de tudo o que fora exposto, **dou provimento ao recurso voluntário** dos recorrentes *Adhemar Camardella Sant'anna* e *Ademar Camardella Sant'anna Filho* para excluí-los do polo passivo da presente exigência fiscal.

39. Não obstante, **nego provimento** ao recurso voluntário interposto pela empresa *IPCE Fios e Cabos Elétricos Ltda.*, mantendo a íntegra da exigência tal como lançada.

<sup>9</sup> O que faço com fundamento no art. 50, § 1o da lei n. 9.784/99, "in verbis":

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

(...).

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

(...)."

<sup>10</sup> Ainda que o faça de forma atípica, o que é perfeitamente válido, haja vista a possibilidade dos diferentes Poderes do Estado (Executivo, Legislativo e Judiciário) desempenharem outras funções além daquelas que lhe foram tipicamente atribuídas pelo texto constitucional.

<sup>11</sup> Não me parece lógico muito menos válido juridicamente, que um órgão administrativo de caráter judicativo possa reconhecer o descompasso de um ato jurídico em face de uma lei, instrução normativa ou portaria, mas não possa fazê-lo em relação à Constituição Federal, que, sob uma estrita perspectiva legal, é o fundamento de validade de todas as demais peças legislativas do ordenamento jurídico nacional.

<sup>12</sup> "Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade."

<sup>13</sup> "Súmula CARF nº 2

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

40. É como voto.

Diego Diniz Ribeiro.