



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.723569/2013-31
ACÓRDÃO	1301-008.042 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AMACO INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PAPÉIS E SERVIÇOS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2009

PRELIMINAR DE NULIDADE. INTIMAÇÃO POR EDITAL. DESNECESSIDADE DE ESGOTAMENTO DE TODAS AS MODALIDADES DE INTIMAÇÃO. PRELIMINAR REJEITADA.

É válida a intimação por edital quando resultar improfícua ao menos um dos meios ordinários de intimação previstos no art. 23 do Decreto nº 70.235/1972, na redação conferida pela Lei nº 11.196/2005, inexistindo ordem de preferência ou exigência de exaurimento das modalidades pessoal, postal ou eletrônica.

INTIMAÇÃO POR EDITAL. FORMA DE PUBLICAÇÃO. MEIOS ALTERNATIVOS. PUBLICAÇÃO EM DEPENDÊNCIA FRANQUEADA AO PÚBLICO. REGULARIDADE.

A publicação do edital em dependência franqueada ao público do órgão fazendário constitui meio legalmente previsto no art. 23, § 1º, do Decreto nº 70.235/1972, sendo desnecessária a divulgação simultânea na internet ou em órgão da imprensa oficial local.

SIGILO BANCÁRIO. REQUISIÇÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. INDÍCIOS DE OMISSÃO DE RECEITAS. INTIMAÇÕES NÃO ATENDIDAS. LEGALIDADE DO ATO FISCAL.

É legítima a expedição de Requisição de Movimentação Financeira (RMF), com base no art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 e no art. 3º, VII, do Decreto nº 3.724/2001, quando precedida de intimação para apresentar os extratos bancários, não atendida pelo contribuinte. Caracterizado o embaraço à fiscalização, a medida é indispensável e encontra conformidade com o entendimento do Supremo Tribunal Federal no RE nº 601.314/SP (Tema 225), não configurando quebra ilegal de sigilo bancário.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

IRPJ E CSLL. LUCRO REAL. NÃO APRESENTAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL E FISCAL. ARBITRAMENTO DO LUCRO. ART. 530, III, DO RIR/1999. REGULARIDADE.

A ausência de apresentação dos livros e documentos da escrituração comercial e fiscal autoriza o arbitramento do lucro, nos termos do art. 530, III, do RIR/1999, independentemente se o contribuinte optou inicialmente pelo regime do Lucro Real.

INTIMAÇÃO POR EDITAL. VALIDADE. DEVER DE COLABORAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. DIREITO DE DEFESA REGULARMENTE EXERCIDO. ARBITRAMENTO DO LUCRO. INEXISTÊNCIA DE ÓBICE.

A intimação por edital, realizada em conformidade com o art. 23 do Decreto nº 70.235/1972, não afasta o dever de colaboração do sujeito passivo com a Fiscalização, tampouco impede o exercício do direito de defesa, inexistindo óbice ao arbitramento do lucro, quando não suprida a ausência de escrituração contábil e fiscal, inclusive na fase impugnatória.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2009

PIS/PASEP E COFINS. LUCRO ARBITRADO. REGIME CUMULATIVO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AUSÊNCIA EM DETERMINADOS MESES. REGIME HÍBRIDO. INOCORRÊNCIA.

Arbitrado o lucro da empresa, a apuração das contribuições passa a sujeitar-se, por consequência legal, à sistemática cumulativa em todo o período fiscalizado. A ausência de lançamento de ofício em determinados meses não configura a adoção incompatível e simultânea dos regimes cumulativo e não cumulativo pela fiscalização. Trata-se de mera constatação matemática de que, naqueles períodos específicos, o valor já confessado em DCTF pelo contribuinte superou o montante efetivamente devido no regime cumulativo, não havendo saldo devedor a ser exigido de ofício.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2009

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. ART. 44, § 1º, DA LEI Nº 9.430/1996. FRAUDE E SONEGAÇÃO. OMISSÃO SISTEMÁTICA DE RECEITAS. OCULTAÇÃO DO ADMINISTRADOR DE FATO. CONFIGURAÇÃO.

Configura-se a hipótese de fraude e sonegação, nos termos dos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964, quando evidenciada a omissão reiterada e intencional de receitas, a prestação sistemática de informações distorcidas à Administração Tributária e a adoção de expedientes voltados à ocultação do “sócio de fato” da pessoa jurídica, com o propósito de impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador e o pagamento do tributo devido.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. ART. 106, II, “c”, DO CTN. LEI Nº 14.689/2023. REDUÇÃO DO PERCENTUAL.

Aplica-se a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN para adequar o percentual da multa de ofício qualificada ao patamar de 100%, nos termos do art. 44, § 1º, VI, da Lei nº 9.430/1996, na redação conferida pela Lei nº 14.689/2023.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTS. 135, III, DO CTN. SÓCIO DE FATO. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS.

Comprovado, por meio de conjunto probatório robusto, que pessoa física exerceu, de fato, o comando, a administração e o controle da pessoa jurídica atuada, ainda que sem figurar formalmente no quadro societário, mediante outorga de amplos poderes, prática reiterada de atos de gestão e utilização de interpostas pessoas, resta caracterizada a responsabilidade pessoal prevista no art. 135, III, do CTN.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. ART. 124, I, DO CTN. INTERESSE COMUM. BENEFÍCIO DIRETO. CONFUSÃO PATRIMONIAL.

Demonstrado que pessoa jurídica recebeu, de forma reiterada, recursos da contribuinte atuada, mediante operações financeiras e contábeis artificiais, com ausência de causa econômica idônea e simulação de créditos inexistentes, evidencia-se o benefício direto e a atuação convergente na materialidade tributável. Configurada a confusão patrimonial e a unidade de interesses entre as pessoas jurídicas envolvidas, caracteriza-se o interesse comum na situação que constituiu o fato gerador, nos termos do art. 124, I, do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade. No mérito, acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento aos recursos, vencida a Conselheira Eduarda Lacerda Kanieski (Relatora), que lhes deu parcial provimento para cancelar o lançamento das Contribuições ao PIS/Pasep e da

Cofins, por indevida utilização de regimes distintos de apuração no mesmo período. Decidiu-se, por unanimidade de votos, que o percentual da multa qualificada será reduzido de 150% para 100%, nos termos do inc. VI do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação que lhe deu o art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, nos termos da alínea “c” do inc. II do art. 106 do Código Tributário Nacional. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski – Relatora

Assinado Digitalmente

José Eduardo Dornelas Souza – Redator designado

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Iágaro Jung Martins, Luís Ângelo Carneiro Baptista, José Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recursos voluntários interpostos por AMACO INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PAPÉIS E SERVIÇOS LTDA., MARCOS ROGÉRIO DA COSTA CAMARGO E RS CONSTRUTORA E INCORPORAÇÃO LTDA., contra o Acórdão nº 10-61.426 proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre (DRJ/POA), que manteve integralmente o crédito tributário exigido nos Autos de Infração objeto dos autos.

Para uma análise clara e adequada dos fatos, adoto o relatório elaborado pela DRJ/POA, nos termos que seguem:

“(…)”

Da autuação

O procedimento fiscal teve início com a lavratura do Termo de Início de fl. 16/18, originalmente direcionado à fiscalização dos fatos geradores atinentes ao PIS e COFINS,

relativos ao ano de 2009. Posteriormente, houve ampliação do escopo da análise, para incluir a auditoria do IRPJ e CSLL (ver informação fiscal à fl. 473).

Junto ao tópico 2 do relatório fiscal – "Da ação fiscal" –, a autoridade fazendária descreve que a fiscalizada foi inicialmente intimada a apresentar os livros da escrituração contábil e fiscal, demonstrativos de apuração de tributos, extratos de movimentação financeira e identificação das pessoas autorizadas a movimentar contas bancárias. As tentativas de intimação pessoal, todavia, restaram todas infrutíferas. A pessoa jurídica não mais existia junto ao domicílio cadastrado junto à RFB e os sócios de direito (José Nelson da Costa Camargo e Elisângela Diovane de Oliveira Borges) também não foram localizados junto ao endereço constante do cadastro de pessoas físicas. As pessoas localizadas junto aos respectivos endereços também não souberam informar do paradeiro da empresa ou de seus sócios. Tentativas de contato telefônico também foram infrutíferas. A fiscalização tentou ainda localizar o sócio José Nelson junto ao endereço cadastral da pessoa jurídica José Nelson da Costa Camargo – ME, mas não logrou êxito.

Esgotadas as tentativas de ciência pessoal, a ciência do termo de início ocorreu por meio da publicação de edital.

Já naquela fase da auditoria, a fiscalização entendia haver indícios de que o sócio de fato da fiscalizada seria Marcos Rogério da Costa Camargo (Marcos Camargo), irmão do sócio de direito, José Nelson (ver relato de fl. 185). Assim, e diante da hipótese normativa prevista no art. 33, III, da Lei nº 9.430/1996, a fiscalização promoveu a expedição de Requisições de Movimentação Financeira – RMFs às instituições em que o contribuinte mantinha contas bancárias (ver fls. 182 a 317) e, mais adiante, expediu Ofício à Sefaz/RS requerendo a apresentação das GIAS transmitidas à Fazenda Estadual (ver ofício de fl. 378).

Regularmente intimado por edital, a contribuinte não apresentou os balancetes e nem os livros contábeis e fiscais (ver informação contida no relatório fiscal, à fl. 475). Em consequência, a fiscalização levou a efeito o arbitramento do lucro com base no art. 530, III, do RIR/99¹. Observe-se que a contribuinte optou originalmente por tributar o IRPJ com base no lucro real.

As bases de cálculos lançadas de ofício foram apuradas com base nas GIAS fornecidas à RFB pela Receita Estadual (ver ofício de fl. 378) e com base nas notas fiscais eletrônicas emitidas pela fiscalizada.

A identificação de indícios de que a pessoa jurídica fiscalizada era gerida mediante a utilização de interpostas pessoas repercutiu no aprofundamento da auditoria-fiscal para fins de verificação das pessoas verdadeiramente responsáveis pela administração da empresa. Os procedimentos empreendidos nesse sentido estão descritos junto ao tópico 5 do relatório fiscal, denominado "Da responsabilidade solidária". A autoridade fazendária evidencia, de início, que a pessoa jurídica Amaco é sucessora da empresa insolvente Três Portos, que era gerida pelo empresário Marcos Rogério da Costa Camargo. Com forte na análise de elementos de prova diversos (ver fl. 482), a fiscalização firmou o entendimento de que Marcos Camargo era o proprietário e administrador de fato da Amaco. A fiscalização menciona que: (a) cheques da Amaco eram assinados por Marcos; (b) o número de telefone celular que consta junto ao Banco Santander corresponde ao número de Marcos; (c) a Amaco outorgou procuração pública a Marcos; (d) Marcos está presente formalmente em atos administrativos que circunscrevem a administração da empresa, como a assinatura de contratos como testemunha; (e) o proprietário de direito – irmão de

Marcos – não possui qualificação para gerenciar uma empresa do porte da Amaco e (f) testemunhas reportam que a Amaco era gerida por Marcos.

A fiscalização detectou, particularmente, o sistemático desvio de recursos da Amaco em benefício de Marcos e de pessoas e empresa a ele ligadas, com destaque para a pessoa jurídica RS Construtora e Incorporação Ltda. (RS Construtora). Verificações empreendidas pela fiscalização evidenciaram que Marcos seria proprietário de fato da RS Construtora, que tem por proprietárias formais a mãe e a companheira de Marcos. As conclusões pertinentes a esse tópico estão descritas junto ao item 5.3 do relatório fiscal, denominado "Remessas bancárias da Amaco em benefício de Marcos". As transferências financeiras da Amaco em benefício direto ou indireto de Marcos Camargo estão apresentadas no relatório fiscal como segue:

Transferências sem contrapartida à Amaco

- a) Tabela 5 (fl. 484): transferências da Amaco diretamente para RS Construtora. Total: R\$ 270.043,00.
- b) Tabela 6 (fl. 485): transferências da Amaco à pessoa jurídica Mapa Construções em benefício da RS Construtora. Total: R\$ 342.277,00.
- c) Tabela 7 (fl. 486): transferências da Amaco às pessoas físicas Luis Carlos Cadore, Zeferino Marai e Euclides Cadore em benefício da RS Construtora. Total: R\$ 342.277,00.
- d) Tabela 8 (fl. 486): transferências da Amaco diretamente a Marcos Camargo.
- e) Tabela 8 (fl. 486): transferências da Amaco às pessoas físicas Marcos Aurélio Rosa Azevedo e Anita da Costa, por conta de imóvel adquirido por Marcos Camargo e outros.
- f) Tabela 8 (fl. 486): transferências da Amaco às pessoas físicas Heloisa Scherer Camargo (ex-esposa de Marcos) e Ângela Alves da Silva (companheira de Marcos Camargo e sócia da RS).

Transferências da Amaco para suposta quitação de dívida com a RS

- g) Tabela 9 (fl. 488): transferências da Amaco à RS Construtora havidas em 2008, contabilizadas em contrapartida a suposta dívida da Amaco para com a RS. Total: R\$ 452.463,13.
- h) Tabela 10 (fl. 489): transferências da Amaco à RS Construtora havidas em 2009, contabilizadas em contrapartida a suposta dívida da Amaco para com a RS. Total: R\$ 140.593,20.

Conforme relatado junto aos itens 5.3.4.1 e 5.3.4.2 do relatório fiscal, as contas contábeis relativas a suposto crédito da RS Construtora contra a Amaco – que foram localizadas junto à escrita contábil da RS Construtora – não espelham operações de crédito reais entre a Amaco e a RS. Os saldos dessas contas teriam tido origem, isso sim, (i) na "reclassificação" de débitos da sócia Ângela Alves da Silva para com a RS Construtora e (ii) na contabilização de remessas de dinheiro inexistentes de fato, conforme indicado na tabela 15, à fl. 500:

Tabela 15: (em R\$)

Período	Valor	Manobra contábil
jan-08 a nov-08	700.000,00	Reclassificação de dívida de Ângela com a RS, para dívida da Amaco com a RS
jun-08 a jun-09	560.000,00	Remessas fictícias para a Amaco de recursos fictícios contabilizados no Caixa da RS. Os recursos seriam originários de empresa de Angela, cuja precária situação financeira e econômica demonstram ser impossíveis tais remessas.
Total	1.260.000,00	

Conforme descrito no tópico 5.3.4.1, dívidas da sócia Ângela Silva para com a RS, no montante de R\$ 700.000,00, foram simplesmente "reclassificadas" contabilmente com o intuito de simular a existência de dívida da Amaco para com a RS, passível de justificar o escoamento de recursos havido da fiscalizada em benefício da empresa ligada. Conforme relatado à fl. 490, "foram efetuadas dez reclassificações mensais de R\$ 70.000,00 cada, o que representa a criação de um ativo fictício de R\$ 700.000,00 contra a Amaco". A fiscalização apresenta detalhamento dos lançamentos contábeis atinentes à criação desse ativo fictício junto à Tabela 11 do relatório fiscal (ver fl. 493).

Junto ao tópico 5.3.4.2 encontra-se descrito um segundo mecanismo de criação de ativo fictício a favor da RS contra a Amaco: a contabilização de remessas de dinheiro da RS à Amaco, que alcançaram o valor total de R\$ 560.000,00, entre junho de 2008 a junho de 2009. Remessas essas que revelaram-se inexistentes de fato. Segundo a fiscalização, a contabilização – a crédito da conta caixa na RS – das saídas fictícias de recursos foi precedida de registros também fictícios – havidos à debito da conta caixa – de entradas de dinheiro supostamente derivadas de outra empresa vinculada, a Do Sul Alimentos Ltda., que tem por sócia-administradora Ângela Alves da Silva, companheira de Marcos Camargo.

Com base nesse conjunto de circunstâncias, a fiscalização concluiu que Marcos Camargo é o controlador de fato da Amaco e que a pessoa jurídica RS Construtora – vinculada a Marcos Camargo – foi a grande beneficiária do desvio de recursos da Amaco, configurando confusão patrimonial. Nesse contexto, a autoridade fazendária entendeu caracterizada (i) a hipótese normativa de responsabilização solidária de que tratam os artigos 124, I, e 135, II, do CTN, relativamente à pessoa física Marcos Camargo, e (ii) o tipo normativo previsto no art. 124, I, relativamente à pessoa jurídica RS Construtora. Os Termos de Sujeição Passiva Solidária estão juntados às fls. 504 e 507 dos autos.

O mecanismo de apuração dos tributos lançados de ofício está pormenorizado à fl. 479 e nos demonstrativos que acompanham os autos de infração. Houve aplicação da multa de 150%, de que trata o art. 44, I e §1º, da Lei nº 9.430/1996². As razões para a duplicação do percentual da multa de 75% para 150% estão apresentadas à fl. 480:

(...) o contribuinte não apresentou DIPJ, não efetuou recolhimentos e nem declarou débitos do IRPJ e da CSLL em DCTF. Relativamente, ao PIS/Pasep e Cofins, não foram apresentados o Dacon do segundo semestre de 2009, nem recolhidos ou declarados débitos dessas contribuições em DCTF. Já em jan-09, os valores de PIS/Pasep e Cofins declarados em DCTF foram muito inferiores ao valor efetivamente apurado.

Consideramos que, no presente caso, não se pode afirmar que esse fato tenha sido decorrente de um simples erro da fiscalizada, restando configurada a intenção dolosa na conduta reiterada adotada pelo contribuinte, com o propósito específico de impedir ou retardar o conhecimento, pelo fisco, do fato gerador do tributo de forma continuada ao longo dos meses. Acrescente-se ainda que o proprietário de fato ocultou-se por trás de interpostas pessoas com o intuito doloso de evitar eventuais responsabilizações penais tributárias.

Houve, ainda, formalização de representação fiscal para fins penais.

Das impugnações apresentadas por Amaco, Marcos Rogério da Costa e RS Construtora e Incorporadora - EPP

As impugnações foram apresentadas tempestivamente e juntadas aos autos às fls. 518/568, 571/612 e 615/658. As razões da fiscalizada, em resumo, são as seguintes:

a) O edital de intimação do MPF foi formalizado em desconformidade com o disposto no art. 23 do Decreto nº 70.235/1972 e art. 10 do Decreto nº 7.574/2011, o que deve repercutir no reconhecimento de sua nulidade, bem como também na nulidade de todos os atos de fiscalização que lhe seguiram, em especial o auto de infração.

b) O acesso às informações bancárias da contribuinte ocorreu à revelia de autorização judicial. Cita em sua defesa o precedente judicial sedimentado no RE 389.808/PR e requer o reconhecimento da nulidade da autuação.

c) "Considerando que o contribuinte optou pelo Lucro Real no ano calendário de 2009, este deve ser mantido para fins de apuração base de cálculo do imposto de renda e Contribuição Social". Repisa que não teve a possibilidade de apresentar documentos ao fisco, "eis que intimado do MPF por edital".

d) O lançamento de ofício do PIS e da COFINS foi realizado mediante utilização de um "terceiro regime" de apuração, onde a fiscalização alterna o regime não-cumulativo e o cumulativo. Tal circunstância não encontra amparo legal e dificulta o exercício de defesa do contribuinte, o que deve repercutir na nulidade do lançamento.

e) "(...) inexiste conjunto fático e probatório que viabilize ou direcione, mesmo que minimamente, para a existência de dolo do contribuinte. Se existem equívocos, são meramente de natureza formal, ou seja, não passíveis de serem enquadrados como dolo, fraude ou simulação". Ademais, a multa aplicada de 150% é confiscatória, devendo ser reduzida para 75%.

f) Relativamente à solidariedade firmada com forte no art. 124, I, do CTN, tem-se que "(...) o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico (...)". "No caso concreto, inexistem provas cabais que as pessoas atribuídas pela Receita Federal como responsáveis solidários tenham participado de ações que acarretassem a ocorrência do fato gerador. Muito menos se configura a atuação pessoal, em conjunto com outras pessoas, relacionada aos fatos geradores". Não houve, pois, subsunção dos fatos ao conceito de "interesse comum" de que trata o art. 124, I, do CTN em relação a nenhuma das pessoas caracterizadas como responsáveis pela fiscalização, o que deve repercutir no cancelamento dos termos de sujeição passiva solidária.

g) Marcos Rogério da Costa não é e nunca foi administrador ou controlador de fato da empresa e nem tinha qualquer ingerência nas vendas de mercadorias que são os negócios jurídicos que deram origem aos fatos geradores. Quem efetivamente administrou a pessoa jurídica foi José Nelson da Costa Camargo.

h) A pessoa jurídica RS Construtora não participa da sociedade cujo débito foi constituído de ofício e não restou caracterizado grupo econômico de que participasse. De outro lado, a RS não tinha ingerência nas vendas de mercadorias realizadas pela Amaco e não existe prova de que tenha existido a "manobra contábil" mencionada pela fiscalização. Igualmente improcedente, pois, a responsabilização solidária da pessoa jurídica RS Construtora.

i) A utilização concomitante dos tipos normativos previstos nos artigos 124, I, e 135, III, do CTN, tal qual levado a efeito pela fiscalização, não é possível.

Subsidiariamente, reclama que não houve exclusão das vendas canceladas, correspondentes aos códigos fiscais de operação 1.410 e 2.410, das bases de cálculo do lançamento de ofício. Requer, pois, a revisão da exigência fiscal nesse particular.

Requer, ao final, que as intimações sejam feitas em nome do procurador da sociedade.

É o relatório do essencial.”

O v. Acórdão recorrido julgou improcedentes as impugnações apresentadas, nos termos da ementa a seguir colacionada:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

INTIMAÇÃO POR EDITAL. VALIDADE. É válida a intimação por edital, quando restar improficua a intimação postal endereçada ao domicílio eleito pelo sujeito passivo.

TRANSFERÊNCIA DE SIGILO BANCÁRIO AO FISCO. DESNECESSIDADE DE MANDADO JUDICIAL. O STF decidiu que o disposto na Lei Complementar nº 105, de 2001, não resulta em quebra de sigilo bancário, mas tão somente em transferência de sigilo da órbita bancária para a fiscal, ambas protegidas contra o acesso de terceiros.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. Aplicável o arbitramento do lucro quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro caixa.

MULTA DE OFÍCIO. FRAUDE E SONEGAÇÃO. Se as provas carreadas aos autos evidenciam a ocorrência de fraude e sonegação, cabível a duplicação do percentual da multa de ofício.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Comprovado que, no exercício de sua administração, os sócios ou mandatários da pessoa jurídica praticaram atos com excesso de poderes ou infração de lei, resta caracterizada a sua responsabilidade solidária.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Nos termos do que se observa do v. Acórdão recorrido, os fundamentos para a improcedência das impugnações podem ser assim sintetizados:

- i) No tocante à intimação por edital, a Autoridade Julgadora de primeira instância destacou que *“o procedimento adotado pela fiscalização obedeceu rigorosa observância ao disposto na nova redação do referido art. 23 do*

PAF”, uma vez foram realizadas tentativas de ciência pessoal, a qual restou infrutífera, legitimando a ciência por meio do edital nos termos do Decreto nº 70.235/1972;

- ii) Quanto à requisição de informações bancárias, afastou a tese de ilegalidade, fundamentando-se na **Lei Complementar nº 105/2001**, que autoriza o compartilhamento de dados bancários com a Receita Federal sem necessidade de autorização judicial, conforme entendimento já consolidado pelo Supremo Tribunal Federal;
- iii) Em relação ao arbitramento do lucro, afirmou que a ausência de apresentação dos livros contábeis inviabilizou a apuração da base de cálculo pelo lucro real, justificando-se a adoção do arbitramento conforme previsto no **art. 530, III, do RIR/1999**;
- iv) Quanto à multa qualificada, entendeu que os elementos constantes dos autos demonstram clara intenção de ocultação de receitas, configurando infração dolosa nos termos do **art. 72 da Lei nº 4.502/1964**;
- v) Por fim, quanto à responsabilidade solidária, concluiu que Marcos Rogério da Costa Camargo era o administrador de fato da empresa e que a RS Construtora foi beneficiária dos recursos desviados, legitimando sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária.

Irresignadas, AMACO INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PAPÉIS E SERVIÇOS LTDA., MARCOS ROGÉRIO DA COSTA CAMARGO E RS CONSTRUTORA E INCORPORAÇÃO LTDA. interpuseram recursos voluntários, por meio dos quais reproduzem os argumentos já apresentados em sede de impugnação.

De forma geral, as razões recursais reproduzem integralmente os argumentos já apresentados em sede de impugnação, notadamente quanto:

- à nulidade da intimação por edital;
- à inconstitucionalidade da obtenção de informações bancárias sem autorização judicial;
- à ilegalidade do arbitramento do lucro e da apuração do PIS e COFINS sob regime híbrido;
- à inexistência de dolo, fraude ou simulação aptos a justificar a multa qualificada;

- à ausência de responsabilidade solidária das pessoas físicas e jurídicas incluídas no polo passivo; e
- ao caráter confiscatório da multa.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Eduarda Lacerda Kanieski**, Relatora

1 EXAME DE ADMISSIBILIDADE

Consoante se verifica às e-fls. 896/897, houve tentativa de intimação da Contribuinte por via postal, a qual restou infrutífera. Não obstante, o Recurso Voluntário foi apresentado espontaneamente em 07/03/2018, data em que se tem por aperfeiçoada a ciência do *decisum*, sendo, portanto, tempestivo. Ademais, o recurso foi subscrito por advogados regularmente habilitados nos autos, conforme procuração juntada às e-fls. 554, motivo pelo qual deve ser conhecido.

No que se refere ao Responsável Solidário **MARCOS ROGÉRIO DA COSTA CAMARGO**, observa-se que foi cientificado do v. Acórdão de primeira instância em 14/02/2018 (e-fls. 770) e, por intermédio de advogados regularmente constituídos (e-fls. 609), apresentou Recurso Voluntário em 12/03/2018, dentro, portanto, do prazo legal de 30 (trinta) dias. Assim, também deve ser conhecido o seu recurso.

Por fim, a Responsável Solidária **RS CONSTRUTORA E INCORPORADORA LTDA.** tomou ciência do v. Acórdão recorrido em 14/03/2018 (e-fls. 771), tendo apresentado seu Recurso Voluntário em 08/03/2018, de forma tempestiva. Outrossim, o apelo foi interposto por procuradores regularmente habilitados nos autos, conforme procuração acostada às e-fls. 651, razão pela qual igualmente merece conhecimento.

2 DAS PRELIMINARES DE MÉRITO

2.1 DA ALEGADA NULIDADE DA INTIMAÇÃO POR EDITAL

Preliminarmente, a Recorrente sustenta que a intimação do lançamento por edital seria nula, sob o argumento de que, embora inócua a tentativa de intimação pessoal, o edital teria sido afixado na DRF/Novo Hamburgo por determinado período, sem outras providências de publicidade (v.g. internet ou imprensa oficial local). Aduz, ainda, que não teriam sido exauridas as vias ordinárias de ciência ao contribuinte (postal e pessoal), circunstância que, a seu ver, afrontaria o devido processo legal e a ampla defesa.

A DRJ/POA rejeitou a preliminar suscitada com base nos seguintes fundamentos:

“(…)

A matéria sob litígio circunscreve o dispositivo legal previsto no art. 23 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF), com as alterações trazidas pela Lei nº 11.196/2005, verbis:

(…)

A Lei nº 11.196/2005, ao modificar o artigo 23 do Decreto nº 70.235/1972, trouxe importante alteração quanto aos pressupostos da intimação por edital. Anteriormente, na vigência da redação original do artigo, o uso do edital demandava, por parte da autoridade fazendária, a tentativa prévia de intimação por todos os meios ordinários então disponíveis (que eram dois: as intimações pessoal e por via postal). Agora, com a nova redação, passou-se a admitir o uso da intimação por edital mediante a demonstração de que foi improfícua a tentativa de intimação por apenas um dos meios ordinários.

A análise dos autos permite observar que o procedimento adotado pela fiscalização obedeceu rigorosa observância ao disposto na nova redação do referido art. 23 do PAF. À vista do Termo de Constatação de fl. 19, tem-se que intimação pessoal restou prejudicada pelo fato de que a pessoa jurídica não mais existe em seu domicílio eleito. Esse fato, aliás, é incontroverso. Ademais, nem mesmo as pessoas físicas dos sócios de direito (José Nelson da Costa Camargo e Elisângela Diovane de Oliveira Borges) foram localizadas junto aos respectivos endereços constantes do cadastro da RFB. Conforme descrito no relatório fiscal, a pessoa jurídica e os sócios não puderam ser localizados nem mesmo por meio de contato telefônico.

Diante da incontroversa tentativa de intimação pessoal, cujo insucesso decorreu de causa alheia à atuação do órgão fazendário, perfectibilizou-se a condição prevista no § 1º do art. 23 do PAF para a realização de intimação via edital, o que desvanece o pressuposto material da tese de nulidade apresentada pela contribuinte.”

(grifamos)

A decisão não merece reparos.

Conforme bem delineado na decisão de piso, o art. 23 do Decreto nº 70.235/1972¹, na redação dada pela Lei nº 11.196/2005, admite a intimação por edital quando resultar improfícuo um dos meios ordinários de intimação, quais sejam, pessoal, postal ou eletrônico.

Assim, as modalidades de intimação do Contribuinte são alternativas e não estão sujeitas a ordem preferênciada, de modo que, satisfeita uma dentre as hipóteses previstas e restando esta infrutífera, admite-se a realização da intimação por edital.

Nesse sentido é a jurisprudência consolidada deste e. Tribunal Administrativo, consubstanciada na Súmula CARF nº 173, *verbis*:

Súmula CARF nº 173

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

A intimação por edital realizada a partir da vigência da Lei nº 11.196, de 2005, é válida quando houver demonstração de que foi improfícuo a intimação por qualquer um dos meios ordinários (pessoal, postal ou eletrônico) ou quando, após a vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal.

Acórdãos Precedentes: 9101-003.049, 9202-007.271, 1201-004.597, 1301-001.583, 1401-004.683, 1402-001.411, 2102-002.849, 2201-007.470, 2202-005.871, 2401-007.678, 2402-006.154, 2802-002.228, 3102-00.685, 3301-001.062, 3302-005.469, 3402-007.061, 1402-002.466, 3402-003.871, 1402-002.269, 2202-003.586, 1401-001.981 e 1302-000.713.

¹ Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Quando resultar improfícuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - no endereço da administração tributária na internet; (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; **ou** (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)
(grifamos)

Observe-se, ainda, que a publicação da intimação por edital será realizada, de forma alternativa e a critério do autor do procedimento, no endereço da administração tributária na internet, em dependência franqueada ao público do órgão encarregado da intimação ou, ainda, em órgão da imprensa oficial local.

Desse modo, a legislação não exige que o edital seja publicado na internet ou em órgão da imprensa oficial local, quando a publicação se efetivar por outro meio legalmente previsto, como ocorreu no caso concreto, em dependência franqueada ao público da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Novo Hamburgo/RS.

Assim, rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

2.2 DA ALEGADA INCONSTITUCIONALIDADE DA QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO SEM AUTORIZAÇÃO JUDICIAL

A Recorrente sustenta a inconstitucionalidade do acesso direto, pelo Fisco, aos dados bancários sem autorização judicial, ao argumento de que tal providência violaria o sigilo bancário, direito constitucionalmente protegido.

A DRJ rejeitou as alegações da Recorrente nos seguintes termos:

“(…)

A expedição de “Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira – RMF” ocorreu regulamente, em consonância com o disposto no art. 6º da Lei Complementar – LC nº 105/2001, regulamentado pelo Decreto nº 3.724/2001³. Trata-se de medida que prescinde de autorização judicial e não configura quebra de sigilo, conforme recentemente decidido pelo Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral (Recurso Extraordinário – RE nº 601.314) e junto aos autos das Ações Diretas de Inconstitucionalidade – ADI de nºs 2390, 2859, 2386 e 2397, as três últimas apensadas à primeira.

Na Sessão plenária ocorrida no STF em 24/02/2016, por maioria de votos (9 a 2), prevaleceu o entendimento de que o disposto na norma não resulta em quebra de sigilo bancário, mas tão somente em transferência de sigilo da órbita bancária para a fiscal, ambas protegidas contra o acesso de terceiros. A transferência de informações é feita dos bancos para o fisco, que tem o dever de preservar o sigilo dos dados, não havendo portanto ofensa à Constituição Federal. O inteiro teor do acórdão foi publicado 16/09/2016. Veja-se a ementa:

(…)

Assim, tendo em vista que a emissão dos RMFs ocorreu em conformidade com a legislação de regência, cuja constitucionalidade foi ratificada pelo STF, deve ser rejeitada a preliminar de nulidade suscitada pela impugnante.”

A decisão de piso igualmente não merece reparos.

O procedimento encontra-se amparado na Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, especialmente no art. 6º, § 2º, que dispõe:

LEI COMPLEMENTAR Nº 105/2006

Art. 6º. As autoridades e agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos, poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os relativos a contas de depósitos e aplicações financeiras do contribuinte.

§ 2º Não constitui violação do dever de sigilo a prestação de informações pelas instituições financeiras às autoridades competentes na forma prevista neste artigo.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do *Recurso Extraordinário nº 601.314/SP*, sob a sistemática da repercussão geral (Tema 225), firmou entendimento no sentido da constitucionalidade do art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001, que admite o acesso, pela Administração Tributária, às informações bancárias sem necessidade de autorização judicial, desde que respeitados os requisitos legais e assegurado o sigilo funcional:

“I - O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal; II - A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, § 1º, do CTN.”

(grifamos)

Por fim, registre-se que eventuais alegações de inconstitucionalidade das normas aplicadas à espécie não podem ser objeto de apreciação por este Conselho, nos termos da Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2

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

Acórdãos Precedentes: Acórdãos nºs 101-94.876, 103-21.568, 105-14.586, 108-06.035, 102-46.146, 203-09.298, 201-77.691, 202-15.674, 201-78.180 e 204-00.115.

Diante do exposto, afasto a preliminar de nulidade do Auto de Infração.

3 DO MÉRITO

3.1 DO ALEGADO VÍCIO NO ARBITRAMENTO DO LUCRO

No mérito, a Recorrente insurge-se contra o arbitramento do lucro levado a efeito pela Autoridade Fiscal, sustentando, em síntese, que, tendo optado pela apuração do IRPJ e da CSLL com base no lucro real no ano-calendário de 2009, deveria ser mantido referido regime. Argumenta, ainda, que não lhe foi oportunizada a apresentação da escrituração contábil e fiscal, em razão da intimação por edital, razão pela qual reputa ilegal o arbitramento das bases de cálculo.

A DRJ/POA rejeitou a alegação, assentando que o arbitramento decorreu diretamente da não apresentação dos livros e documentos obrigatórios, circunstância que autoriza a aplicação do art. 530, III, do RIR/1999, independentemente da opção originalmente manifestada pelo contribuinte quanto ao regime de apuração do imposto. Destacou, ainda, que a intimação por edital, reputada válida, não impede o exercício do direito de defesa nem afasta o dever de colaboração do sujeito passivo com a fiscalização.

A decisão merece ser mantida por seus próprios fundamentos, os quais adoto como razões de decidir, com amparo na faculdade conferida pelo art. 114, §12, inciso I do RICARF, nos termos a seguir transcritos:

“(…)

É improcedente a alegação de que a opção pelo Lucro Real deveria ter sido mantida para fins de apuração base de cálculo do IRPJ e CSLL. Há comando normativo expresso de que a ausência de apresentação da escrituração comercial deve repercutir no arbitramento do lucro, tal como levado a efeito pela fiscalização. É o que prevê o disposto no inciso III do art. 530 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/1999), verbis:

(…)

A tese de que a falta de apresentação de documentos deveu-se ao fato de a contribuinte ter sido intimada por edital deve ser rejeitada, de vez que a intimação ocorreu

regularmente, tal qual analisado acima. Ademais, nem mesmo por ocasião da impugnação ao lançamento a contribuinte logrou realizar a apresentação dos livros e documentos fiscais e comerciais, o que certifica a insubsistência dessa linha de argumentação.

Correto, portanto, o procedimento adotado pela fiscalização, nesse particular.”

Diante do exposto, nego provimento aos recursos voluntários, mantendo a decisão por seus próprios fundamentos.

3.2 DA ALEGADA IRREGULARIDADE NA APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS

A Recorrente sustenta que a fiscalização teria adotado indevidamente dois regimes distintos de apuração do PIS e da COFINS no mesmo contexto de arbitramento, na medida em que, ao mesmo tempo em que afastou a apuração pelo lucro real — em razão do arbitramento —, teria preservado, em fevereiro e março de 2009, valores declarados em DCTF sob a sistemática não cumulativa, lançando de ofício apenas o mês de janeiro. Requer, assim, a nulidade do lançamento.

A DRJ/POA rejeitou as alegações da Recorrente com base no seguinte entendimento:

“(…)

A impugnante reclama que o lançamento de ofício do PIS e da COFINS foi realizado mediante utilização de um "terceiro regime" de apuração, com alternância dos regimes cumulativo e não-cumulativo.

Tal circunstância, todavia, não ocorreu de fato. O lançamento de ofício do PIS e COFINS foi realizado tão-somente em relação aos fatos geradores havidos nos meses de 01/2009 e 07/2009 a 12/2009, tomando como referência o regime cumulativo de apuração, conforme previsto no art. 8º, inciso II, da Lei nº 10.637/02 e art. 10, inciso II, da Lei nº 10.833/03, respectivamente.

Relativamente aos períodos em que a contribuinte declarou débitos de PIS e COFINS mediante a apresentação de DCTF, não houve lançamento de ofício, de maneira que resta insubsistente o pedido de reforma da presente exigência fiscal. Por oportuno, registro que os valores declarados em DCTF não foram adimplidos, cabendo à contribuinte, em procedimento autônomo, requerer a eventual revisão dos débitos declarados em DCTF, se entender cabível.”

Neste ponto, entendo assistir razão à Recorrente.

Em tópico específico do Termo de Verificação Fiscal relativo às contribuições ao PIS e à COFINS, a autoridade fiscal consignou expressamente:

“(…)

Por fim, em relação ao PIS/Pasep e à Cofins, por tratar-se da sistemática cumulativa de apuração em todo o período (art. 8º, inciso II, da Lei nº 10.637/02 e art. 10, inciso II, da Lei nº 10.833/03), a base de cálculo mensal será a própria receita bruta auferida pelo contribuinte (art. 3º da Lei nº 9.718/98). No entanto, por comando do art. 14, inciso IX, c/c § 1º, da MP nº 2.158-35, as vendas com fim específico de exportação são isentas relativamente ao PIS/Pasep e à Cofins. Assim, devem ser excluídas da base de cálculo dessas contribuições todas as vendas com Cfop 5.501.

Como já referido, o contribuinte já havia declarado em DCTF valores de PIS/Pasep e Cofins a recolher (embora na modalidade não cumulativa) relativos ao 1º trimestre de 2009. Assim, relativamente a esse período só será objeto de lançamento de ofício o mês de janeiro de 2009, já que é o único mês em que o valor apurado é superior ao declarado em DCTF.

Já em relação ao 2º semestre de 2009, o contribuinte não apresentou DCTF, assim será efetuado o lançamento de ofício em todos os meses.”

Nesses termos, a Fiscalização assentou que, em razão do arbitramento, a apuração do PIS/Pasep e da Cofins deveria observar a sistemática cumulativa em todo o período, nos termos da legislação de regência.

Não obstante, ao examinar o 1º trimestre de 2009, limitou-se a promover lançamento de ofício apenas em relação ao mês de janeiro, ao fundamento de que, somente nesse mês, o valor por ela apurado superaria aquele anteriormente informado pela contribuinte em DCTF, preservando, assim, os valores declarados para fevereiro e março, embora reconhecidamente apurados sob a sistemática não cumulativa.

Tal proceder não se mostra juridicamente admissível. Isso porque, embora o PIS/Pasep e a Cofins sejam contribuições sujeitas à apuração mensal, o art. 91 do Decreto nº 4.524/2002 expressamente determina que, verificada a omissão de receita ou a necessidade de arbitramento, a autoridade tributária apurará o valor das contribuições em conformidade com a legislação do Imposto de Renda, *verbis*:

Art. 91. Verificada a omissão de receita ou a necessidade de seu arbitramento, a autoridade tributária determinará o valor das contribuições, dos acréscimos a serem lançados, em conformidade com a legislação do Imposto de Renda (Lei nº 8.212, de 1991,

art. 33, **caput** e §§ 3º e 6º, Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 10, parágrafo único, Lei nº 9.715, de 1998, arts. 9º e 11, e Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 24).

A remissão normativa é inequívoca e impede que, uma vez adotada a premissa do arbitramento, se preserve, ainda que parcialmente, sistemática de apuração incompatível com o regime jurídico dela decorrente.

Em igual sentido, o art. 47, §1º e §2º, “a”, da Lei nº 8.981/1995 reforça que, sendo conhecida a receita bruta, a apuração no regime de arbitramento deve tomar essa grandeza como base para determinação do tributo, o que afasta, no caso, a manutenção da sistemática não cumulativa apenas porque houve valores anteriormente declarados em DCTF. Veja-se:

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

(...)

§ 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;

(...)

(grifamos)

Com efeito, a sistemática não cumulativa das contribuições pressupõe, em regra, sujeição ao lucro real, circunstância que não subsiste quando a própria autoridade fiscal afirma a incidência do arbitramento.

Se a conclusão fiscal era a de que, no período, as contribuições deveriam seguir a lógica da legislação do imposto de renda, não lhe era lícito fracionar os efeitos dessa mesma conclusão, aplicando o regime cumulativo apenas quando mais gravoso ao contribuinte e preservando a não cumulatividade nos meses em que os valores por ela produzidos já se encontravam declarados.

A manutenção, para fevereiro e março de 2009, dos valores apurados pela contribuinte sob a modalidade não cumulativa não configura mero aproveitamento de valores confessados para fins de abatimento do crédito tributário. Traduz, em verdade, a subsistência prática de regime jurídico que a própria Autoridade Fiscal reputou inaplicável ao caso concreto.

E, uma vez afirmado o arbitramento como critério juridicamente incidente, seus efeitos deveriam irradiar-se de forma uniforme sobre todo o período por ele alcançado, não sendo possível admitir, no mesmo contexto material, a coexistência entre a sistemática cumulativa, tida como devida, e a não cumulativa, preservada por razões meramente operacionais.

Nessa linha, a incoerência do lançamento não reside apenas na técnica de quantificação adotada, mas, antes, na própria estrutura jurídica da exigência. A Fiscalização afirmou a incidência de um regime e, simultaneamente, deixou de extrair dessa premissa todas as suas consequências normativas, mantendo, em parte do 1º trimestre de 2009, apuração realizada sob sistemática incompatível com o arbitramento.

Tal procedimento compromete a legalidade e a coerência interna do lançamento, razão pela qual não pode ser validado.

Diante disso, acolho a alegação da Recorrente para cancelar o lançamento relativo às contribuições ao PIS/COFINS, por vício material na constituição do crédito tributário, decorrente da adoção simultânea de premissas jurídicas inconciliáveis na apuração das contribuições.

3.3 DA MULTA QUALIFICADA (150%)

Os Recorrentes sustentam a improcedência da multa qualificada prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, ao argumento de que inexistiriam nos autos elementos suficientes à caracterização de dolo, fraude ou simulação, afirmando que as irregularidades apuradas decorreriam, quando muito, de falhas formais ou de divergências interpretativas.

A DRJ/POA rejeitou a insurgência e manteve a penalidade qualificada, por entender que o conjunto fático-probatório constante dos autos evidencia **conduta dolosa reiterada**, voltada à ocultação do fato gerador e à frustração da atividade fiscalizatória, enquadrável nos conceitos de

fraude e sonegação previstos nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964. Por concordar integralmente com seus fundamentos, adoto-os como razões de decidir:

“(…)

A consideração de que a multa de ofício tem caráter confiscatório representa mera opinião da impugnante, insuscetível de elidir a aplicação da lei. Ademais, para que se afira a natureza confiscatória da multa é necessário que se adentre no mérito da constitucionalidade da mesma, competência esta que não têm os órgãos administrativos julgadores. À autoridade administrativa cabe apenas a aplicação incondicional da lei, vinculada que é aos ditames normativos.

De outro lado, é inequívoca a subsunção dos fatos à hipótese de incidência indicada na autuação, qual seja o art. 44, I e §1º, da Lei nº 9.430/1996⁴. É flagrante que a contribuinte, ao omitir totalmente as suas receitas, ao longo de vários períodos de apuração, prestou de forma sistemática informações totalmente distorcidas à RFB, algo que seguramente não ocorreu como resultado de mero erro, face à total discrepância com a realidade.

Perfeitamente caracterizada, portanto, a prática pela autuada da conduta tipificada no art. 71, I, da Lei 4.502/1964⁵, tal qual descrito pela fiscalização à fl. 480.

Muito embora a aplicação da multa qualificada e a formalização de representação fiscal para fins penais estejam normalmente associadas às clássicas hipóteses de utilização de notas calçadas ou notas frias, tem-se consolidado na jurisprudência a associação do conceito de fraude à prática reiterada de ações e omissões que, tomadas isoladamente, aparentam menor gravidade, mas que no conjunto caracterizam um dolo de forte intensidade:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - FALTA DE RECOLHIMENTO - EXIGÊNCIA - MULTA AGRAVADA - Sobre créditos apurados em procedimento de ofício cabe multa agravada quando , restar caracterizada a omissão sistemática e intencional de informações relevantes à administração tributária. (1º CC – Ac. 108.06667/2001 – 8ª C – Data da sessão: 19.09.2001)”.

A qualificação da multa justifica-se, ainda, em face dos atos praticados com o intuito de ocultar a efetiva participação de Marcos Camargo à frente dos negócios da fiscalizada. Aplicável à espécie, neste particular, o disposto no art. 72 da Lei nº 4.502/1964, verbis:

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.

O esforço empreendido pelos agentes no sentido de elidir o administrador de fato da Amaco do pólo passivo das obrigações tributárias, turbando o reconhecimento dos verdadeiros responsáveis pela obrigação principal, configura ação dolosa, tendente a modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária – em especial, o aspecto pessoal da hipótese de incidência – com o intuito de evitar ou diferir o pagamento dos tributos devidos. A análise dos fatos atinentes a esse aspecto em particular será aprofundada no tópico seguinte, relativo à apreciação da sujeição passiva solidária.

Assim sendo, entendo improcedentes as considerações que visam elidir ou reduzir a penalidade aplicada.”

Dessa forma, mantenho a multa de ofício qualificada, ressalvado o seu percentual, que deverá ser reduzido para o patamar de 100%, nos termos do inc. VI do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação que lhe deu o art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, em atenção ao princípio da retroatividade benigna previsto na alínea “c” do inc. II do art. 106 do Código Tributário Nacional.

3.4 DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

Os responsáveis solidários reproduzem, em essência, as alegações já deduzidas em sede de impugnação, sustentando: (i) ausência de interesse comum na situação que constituiu o fato gerador; (ii) inexistência de grupo econômico; (iii) ausência de atos praticados com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social; e (iv) inexistência de provas de que tenham concorrido para a ocorrência dos fatos geradores ou deles se beneficiado.

A DRJ/POA rejeitou tais alegações, ao fundamento de que o conjunto probatório carreado aos autos evidencia, de forma robusta, a atuação de Marcos Rogério da Costa Camargo como administrador e controlador de fato da pessoa jurídica autuada, bem como a utilização da RS Construtora como veículo para o desvio sistemático de recursos da fiscalizada, em contexto de inequívoca confusão patrimonial, caracterizando o interesse comum exigido pelo art. 124, I, do CTN, além da prática de atos com infração à lei, aptos a atrair a responsabilidade pessoal prevista no art. 135, III, do CTN.

A decisão recorrida não merece reparos.

Conforme exaustivamente demonstrado no relatório fiscal e detalhadamente analisado pela Autoridade Julgadora de primeira instância, a fiscalização identificou que, embora não figurasse formalmente no quadro societário, **Marcos Rogério da Costa Camargo** exercia, de fato, o comando, a administração e o controle das atividades da pessoa jurídica autuada, valendo-se de interpostas pessoas para ocultar sua condição de real gestor.

Os elementos probatórios apontados pela autoridade fiscal — e não infirmados de forma eficaz pela defesa, seja em primeira instância, seja nesta fase recursal — revelam, entre outros aspectos:

- (i) assinatura de cheques da pessoa jurídica;
- (ii) utilização de número telefônico pessoal junto às instituições financeiras;
- (iii) outorga de procuração pública com amplos poderes de gestão;
- (iv) participação em atos negociais relevantes;
- (v) Ausência de capacidade técnica e econômica do sócio formal para administrar empresa do porte da atuada; e
- (vi) depoimentos e indícios convergentes de que a administração era exercida, de fato, por Marcos Camargo.

Além disso, restou comprovado que valores expressivos foram desviados da pessoa jurídica atuada em benefício direto do recorrente, mediante transferências bancárias desprovidas de causa econômica idônea, pagamento de despesas pessoais e aquisição de bens particulares, em manifesta afronta ao princípio da autonomia patrimonial.

No que tange à **RS Construtora e Incorporação Ltda.**, igualmente não prosperam as alegações recursais.

O relatório fiscal demonstrou, com base em ampla análise documental e bancária, que a RS Construtora foi a principal beneficiária do desvio de recursos da pessoa jurídica atuada, recebendo transferências vultosas, tanto diretas quanto indiretas, sem lastro em operações reais, bem como mediante a simulação de créditos contábeis inexistentes, criados artificialmente para justificar o escoamento patrimonial.

A fiscalização evidenciou, ainda, que a RS Construtora era controlada, de fato, por Marcos Rogério da Costa Camargo, embora figurassem como sócias formais sua companheira e sua genitora, o que reforça o contexto de utilização de interpostas pessoas e de confusão patrimonial entre as entidades.

Nessas circunstâncias, não se trata de mera identidade de sócios ou de simples relação comercial, mas de atuação concertada e convergente, voltada ao esvaziamento patrimonial da pessoa jurídica autuada e à apropriação dos recursos por empresa a ela vinculada, caracterizando, de forma inequívoca, o interesse comum na situação que constituiu o fato gerador, nos termos do art. 124, I, do CTN.

A Autoridade Julgadora de piso examinou tais condutas de forma minuciosa, com base nos elementos constantes do Termo de Verificação Fiscal, as quais não foram infirmadas pelo Recorrente, limitando-se a defesa a impugnações genéricas. Assim, transcrevo os trechos do acórdão recorrido que confirmam a legalidade da responsabilização pessoal, cujas premissas fáticas e jurídicas permanecem híidas:

“(…)

À vista do disposto no item 5.3.5 do relatório fiscal, é possível verificar que o raciocínio adotado pela autoridade fazendária para levar a efeito a responsabilização tributária da pessoa física Marcos Camargo e da pessoa jurídica RS Construtora está lastreado nas seguintes premissas:

- a) que o comando da pessoa jurídica fiscalizada era exercido de fato por Marcos Camargo;
- b) que Marcos Camargo também exercia poder de administração junto à pessoa jurídica RS Construtora;
- c) que Marcos Camargo drenou recursos da fiscalizada em benefício pessoal, mediante o empreendimento de atos ou negócios jurídicos eivados de simulação, absoluta ou relativa, junto à empresa RS Construtora.

As conclusões firmadas pela fiscalização demonstram-se plenamente respaldadas pelos elementos de prova carreados aos autos.

O fato de que Marcos Camargo detinha e exercia poderes de administração junto à Amaco é particularmente comprovado pela procuração de fls. 25/26, outorgada pela pessoa jurídica fiscalizada em 08/04/2008, por meio da qual Marcos é constituído mandatário da Amaco, nos termos do art. 1.018 do CCB, sendo-lhe conferidos amplos "poderes de representação", como se vê no excerto a seguir:

notas, para si, para outorgante, por seu representante legal, foi dito que, nomeia e constitui seu procurador, **MARCOS ROGÉRIO DA COSTA CAMARGO**, brasileiro, industrial, portador da carteira de identidade nº 4010378059, expedida pela SSP/RS, inscrito no CPF/MF sob número 261.909.660-04, separado judicial, domiciliado na cidade de Canoas/RS, na rua Paracatu, nº 46, Igara, a quem confere poderes de representação conforme artigo 1.018 do CCB, praticando atos cabíveis ao seu representante legal, conforme contrato social acima mencionado, podendo para tanto, assinar a documentação necessária à movimentação de contas bancárias que a outorgante tenha ou venha a ter em quaisquer estabelecimentos bancários; emitir e endossar cheques; autorizar débitos, transferências e pagamento por meio de cartas; emitir, aceitar e endossar letras de câmbio, duplicatas de fatura e notas promissórias no giro dos negócios; assinar proposta de descontos, cobrança e abertura de crédito; autorizar ordens de pagamento, prorrogações de vencimentos de títulos e protesto dos referidos títulos, endossar cheques para depósitos; assinar contratos de operações com garantias de duplicatas caucionadas, vinculadas ou descontadas; receber

A essa circunstância soma-se o fato de que 99% das quotas da Amaco são de titularidade de José Nelson da Costa Camargo, irmão de Marcos, caracterizado pela fiscalização com uma pessoa despojada de qualificação para administrar uma empresa do porte da fiscalizada. Foram ainda juntados aos autos documentos que certificam o fato de que Marcos exercia os poderes que lhe foram outorgados, como é o caso das cópias de cheques emitidos pela Amaco e assinados por Marcos Camargo (fls. 196/197) e informações providas por terceiros em resposta a intimações da fiscalização, como é o caso dos documentos de fls. 321 e 342.

A autoridade fazendária logrou demonstrar, ainda, que Marcos Camargo é efetivamente o controlador e administrador da pessoa jurídica RS Construtora e Incorporação Ltda. A exemplo do que ocorria com a Amaco, Marcos Camargo exercia a administração da empresa por meio de procuração outorgada pela pessoa jurídica RS (cujas sócias formais eram a mãe e a companheira de Marcos), como comprova a escritura pública juntada aos autos pela fiscalização às fls. 176/181, cujo excerto reproduzo a seguir:

Passo do Sabão e Viamópolis, Comarca de Viamão, Estado do Rio Grande do Sul, sito à Avenida Senador Salgado Filho, nº 3351, compareceram, de um lado, como OUTORGANTES VENDEDORAS: R.S. CONSTRUTORA E INCORPORAÇÃO LTDA, inscrita no CNPJ/MF sob nº 06.167.243/0001-03, com sede na rua Boqueirão nº 1484, na cidade de Canoas/RS, neste ato representada por seu procurador MARCOS ROGÉRIO DA COSTA CAMARGO, brasileiro, divorciado, empresário, portador da carteira de identidade RG nº 4010378059, inscrito no CPF/MF sob nº 261.909.660/04, residente e domiciliado na Rua

Foram ainda minuciosamente evidenciadas pela fiscalização diversas circunstâncias em que realizados desvios de recursos da Amaco em benefício de Marcos Camargo e da RS Construtora. Essas transferências, que estão minuciosamente descritas junto às tabelas 5 a 10 do relatório fiscal, às fls. 484 a 489, ocorreram sem qualquer contra-partida à Amaco, o que revela, de um lado, a amplitude do controle que Marcos Camargo detinha em relação à Amaco e, de outro, a unidade de interesses e total afinidade de objetivos entre a Amaco, a RS Construtora e seus dirigentes, que agiam em contexto de confusão patrimonial.

Parte dessas remessas foram notoriamente camufladas sob a roupagem de devolução de empréstimo, conforme descrito junto ao tópico 5.3.4.1 do relatório fiscal. A RS Construtora, em sua contabilidade, promoveu a reclassificação contábil de créditos que mantinha com a sócia Ângela Alves da Silva, constituindo um ativo fictício contra a Amaco, inicialmente registrado sob a conta "83 – Amaco Indústria e Comércio de Papéis" e posteriormente na conta "8 – Empréstimos a Receber LP". Encontram-se arroladas junto às tabelas 9 e 10 do relatório fiscal as transferências havidas da Amaco à RS Construtora que foram contabilizadas de forma simulada a crédito dessas contas de ativo fictício. Adiante, junto ao tópico 5.34.2., a fiscalização demonstra o mecanismo utilizado pela RS Construtora para "inflar" o saldo das contas de ativo fictício, mediante a simulação de entradas de recursos em dinheiro supostamente derivadas da pessoa jurídica Do Sul Alimentos Ltda. que, vale registrar, apresentava como sócia-administradora formal a companheira de Marcos Camargo, Ângela Alves da Silva.

É notório, pois, que os agentes atuaram dolosamente, realizando de maneira sistemática operações financeiras e contábeis artificiais de maneira a transferir patrimônio da pessoa jurídica fiscalizada em benefício de pessoas físicas e jurídicas indicadas por Marcos Camargo ou a ele mesmo, diretamente.

Na medida em que esse grupo de pessoas físicas e jurídicas era dirigido de fato por Marcos Camargo, e de vez que as infrações à legislação comercial e tributária incorridas pela fiscalizada ocorreram em decorrência de atos de gestão realizados com infração de lei, conclui-se como acertada a imputação de responsabilidade tributária solidária levada a efeito pela autoridade fazendária, com fundamento no artigo 135, III, do CTN.

De outro lado, a drenagem de recursos da Amaco em benefício da RS Construtora e de Marcos Camargo caracteriza precisamente o "interesse comum" de que trata o art. 124, I, do CTN em relação a esses beneficiários, o que certifica a correção dos procedimentos de responsabilização tributária realizados com base nesse dispositivo legal.

Note-se que, ao contrário do que alega a impugnante, inexistente vedação legal para a caracterização concomitante de responsabilidade solidária com base nos artigos 124, I, e 135 do CTN.

(...)

Da mesma forma, junto à impugnação de fls. 615/658, a pessoa jurídica RS Construtora também alega que (i) não participou na sociedade, (ii) não restou caracterizado grupo econômico pela fiscalização e que (iii) não tinha qualquer ingerência nas vendas de mercadorias que são os negócios jurídicos que deram origem aos fatos geradores. E adicionalmente, reclama que não houve prova de que teria existido "manobra contábil" relativamente aos fatos relacionados no item 5.3.4 do relatório fiscal.

Ora, em momento algum foi afirmado que a RS Construtora teria participado formalmente da Amaco. Tal circunstância é irrelevante e desnecessária à configuração da responsabilidade solidária no caso concreto. Quanto à caracterização de grupo econômico e ingerência nas vendas, é aplicável aqui o mesmo raciocínio empreendido acima: é inequívoca a existência de confusão patrimonial e unidade de comando entre a Amaco e a RS e essa circunstância configura-se suficiente para fazer incidir a norma de responsabilização prevista no art. 124, I, do CTN.

Especificamente em relação à fraude contábil descrita junto ao item 5.3.4.1 do relatório fiscal, a fiscalização trouxe aos autos provas cabais de que os saldos das contas contábeis

"83 – Amaco Indústria e Comércio de Papéis" e "8 – Empréstimos a Receber LP" tiveram origem na reclassificação de crédito mantido originalmente junto à sócia Ângela Alves da Silva, inexistindo qualquer razão de ordem comercial aparente a justificar as transferências de recursos havidas em benefício exclusivo da RS Construtora. Aliás, no que tange aos lançamentos contábeis atinentes à formação do ativo fictício, retratados pela fiscalização junto ao diagrama 1 de fl. 492 e tabela 11 de fl. 493, as impugnantes referem, genericamente, que "os lançamentos possuem as devidas origens nos termos das informações e documentos entregues para a fiscalização" e simplesmente passam ao largo de prestar esclarecimentos concretos a respeito das reclassificações de saldos contábeis evidenciadas pela autoridade fazendária.

Diante do todo o exposto, voto por negar provimento aos argumentos que buscam elidir a responsabilização solidária levada a efeito pela fiscalização."

(grifamos)

Tal quadro fático evidencia não apenas o interesse comum na situação que constituiu os fatos geradores, nos termos do art. 124, I, do CTN, mas também a prática de atos em infração à lei, consubstanciada na ocultação da verdadeira administração, na confusão patrimonial e no esvaziamento do patrimônio da pessoa jurídica, legitimando a responsabilização pessoal nos moldes do art. 135, III, do CTN.

Neste ponto, reputo necessário explicitar, de forma expressa, que o entendimento ora adotado alinha-se ao racional jurídico desenvolvido pela ilustre Relatora, Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, no Acórdão nº 1301-006.368, especialmente no que se refere à distinção conceitual e à compatibilidade entre as hipóteses normativas dos arts. 124, I, e 135, III, do CTN, quando analisadas à luz do conjunto fático-probatório. Confira-se a ementa parcial do referido precedente:

(...)

ART. 124 DO CTN. HIPÓTESE DE SOLIDARIEDADE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE

O art. 124 do CTN contempla hipóteses de solidariedade entre pessoas que já figuram no polo passivo da relação jurídico-tributária, seja na condição de contribuinte, seja de responsável, não autorizando, por si só, a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros.

ART. 135 DO CTN . RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PROCURAÇÃO OUTORGANDO AMPLOS PODERES A TERCEIRO. CONFIGURAÇÃO.

A outorga de amplos poderes de administração a terceiro por procuração e a prática de tais atos por quem não figurava como sócio ou administrador no contrato social da empresa configura violação à lei e ao contrato social, autorizando a responsabilização com base no art. 135, III, do CTN. ART. 135 DO CTN .

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO OU ADMINISTRADOR “DE FATO”. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO POR MEIO DE DOCUMENTOS SÓLIDOS E ROBUSTOS.

A responsabilidade tributária de quem não figura como sócio ou administrador “de direito” não se presume, devendo ser provada por meio de documentação sólida e robusta. ART. 135 DO CTN .

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PROCURAÇÃO OUTORGANDO AMPLOS PODERES A TERCEIRO. INFRAÇÃO INCORRIDA POR TODOS OS SÓCIOS DA EMPRESA. CONFIGURAÇÃO.

A outorga de amplos poderes de administração a terceiro por procuração e a prática de tais atos por quem não figurava como sócio ou administrador no contrato social da empresa configura violação à lei e ao contrato social, autorização a responsabilização com base no art. 135, III, do CTN, de todos os sócios da empresa.

(**Acórdão nº** 1301-006.368, Rel. Cons. Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Data da Sessão nº 20/06/2023)

Consoante assentado naquele precedente, o art. 124, I, do CTN não constitui norma autônoma de imputação de responsabilidade tributária a terceiros, mas disciplina hipótese de solidariedade passiva entre sujeitos que já se encontrem vinculados à relação jurídico-tributária, em razão do interesse comum na situação que constitua o fato gerador. Tal interesse não se confunde com mero interesse econômico reflexo, exigindo atuação concreta e convergente na materialidade tributável.

De outro lado, o art. 135, III, do CTN cuida de responsabilidade pessoal, fundada na prática de atos de gestão com excesso de poderes ou infração à lei, hipótese que exige demonstração robusta da atuação do administrador — inclusive de fato — e do nexos entre tal atuação e a infração tributária.

Com efeito, não há incompatibilidade lógica ou jurídica na aplicação concomitante dos dois dispositivos, desde que observados seus distintos pressupostos de incidência. Ao revés, em situações como a dos autos, os dispositivos se complementam, permitindo a adequada subsunção das diferentes condutas apuradas.

No caso concreto, a responsabilização de Marcos Rogério da Costa Camargo encontra respaldo direto no art. 135, III, do CTN, diante da comprovação de que exercia a administração de fato da pessoa jurídica e praticava atos de gestão em infração à lei, inclusive mediante simulação e confusão patrimonial. Paralelamente, a drenagem sistemática de recursos da fiscalizada em benefício próprio e de pessoas jurídicas a ele vinculadas, notadamente a RS

Construtora, caracteriza, também, o interesse comum exigido pelo art. 124, I, do CTN, legitimando a solidariedade.

Esse mesmo racional foi expressamente adotado no Acórdão nº 1301-006.368, ao reconhecer que a outorga de amplos poderes de administração a terceiro, aliada à atuação concreta desse terceiro na condução dos negócios sociais, configura infração à lei e ao contrato social, autorizando a responsabilização com base no art. 135, III, sem prejuízo do reconhecimento do interesse comum quando evidenciada a atuação concertada e o benefício direto decorrente da conduta infracional.

Assim, não procede a alegação de vedação à utilização concomitante dos arts. 124, I, e 135, III, do CTN, quando, como no presente caso, o acervo probatório demonstra, de forma clara e convergente, tanto a administração de fato com infração à lei, quanto a atuação coordenada e o benefício comum na materialidade tributável.

Diante desse contexto, mantenho integralmente a sujeição passiva solidária imputada aos responsáveis, nos exatos termos definidos pela autoridade lançadora e confirmados pela decisão recorrida.

3.5 DAS VENDAS CANCELADAS

A Recorrente sustenta, em caráter subsidiário, que a autoridade fiscal deveria ter excluído das bases de cálculo do IRPJ, da CSLL e das contribuições ao PIS e à COFINS os valores informados em GIA sob os CFOP 1.410 e 2.410, por corresponderem a “vendas canceladas/anulações” (devoluções), dedução expressamente admitida pela legislação. Aduz, ainda, que teria havido incoerência metodológica, porque a fiscalização reconheceu como “efetivos” os valores declarados em determinados CFOP de receita, mas não teria adotado o mesmo raciocínio quanto aos CFOP de devolução. Requer, assim, a revisão do lançamento para “extirpar da autuação os valores decorrentes das vendas canceladas”.

A DRJ/POA rejeitou o pleito ao fundamento de que inexistiu comprovação, pela contribuinte, da efetividade das devoluções informadas, ressaltando que, para tal finalidade, seria

indispensável, ao menos, a apresentação das correspondentes notas fiscais de devolução, o que não ocorreu.

A decisão deve ser mantida.

Com efeito, a legislação admite a dedução/exclusão de valores relativos a vendas canceladas/devoluções quando comprovado que tais operações efetivamente ocorreram e quando tais valores tenham integrado a receita bruta. A própria Recorrente, ao transcrever os arts. 22 e 23 do Decreto nº 4.524/2002, invoca o permissivo normativo para exclusão de “vendas canceladas” na apuração do PIS/Pasep e, por identidade de razão, defende repercussão também na apuração do IRPJ/CSLL (receita bruta).

Todavia, o ponto decisivo aqui não é a possibilidade jurídica abstrata da dedução, mas a demonstração fática de que os valores escriturados em GIA sob os CFOP 1.410 e 2.410 correspondem, de fato, a devoluções/cancelamentos vinculados a operações anteriormente tributadas e consideradas na base de cálculo — e em que montante.

Nesse particular, a DRJ foi precisa ao assentar que a fiscalização tomou como referência, para apuração das bases, os valores declarados em GIA e confrontados com as NF-e emitidas, reputando efetivos os montantes lançados sob CFOP de receita (5.101, 5.401, 5.501, 6.101 e 6.401).

Quanto aos CFOP 1.410 e 2.410, porém, a contribuinte não apresentou qualquer elemento de prova da efetividade das devoluções, sendo insuficiente a mera indicação do código fiscal em declarações estaduais desacompanhadas das respectivas NF de devolução e de elementos mínimos de rastreabilidade (referência às notas originárias, identificação do destinatário/remetente, datas, valores e correlação com as saídas anteriormente tributadas).

Diante do exposto, nego provimento ao recurso, no ponto, mantendo-se o lançamento sem a exclusão dos valores informados sob os CFOP 1.410 e 2.410.

| CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, dar parcial provimento aos recursos voluntários, para cancelar o lançamento das Contribuições ao PIS/Pasep e da Cofins, por indevida utilização de regimes distintos de apuração no mesmo período.

Tendo sido vencida, voto por rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar provimento aos recursos voluntários, mantendo-se os lançamentos e as responsabilidades solidárias atribuídas, bem como a multa de ofício qualificada, a qual deverá ser reduzida ao patamar de 100%, em observância ao princípio da retroatividade benigna.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **José Eduardo Dornelas Souza**, redator designado

Cumprimentando a ilustre Relatora pela excelência de seu voto, peço a devida vênia para divergir exclusivamente quanto à anulação das exigências relativas ao PIS/Pasep e à Cofins.

A divergência reside na premissa de que a fiscalização teria adotado, de forma simultânea e incompatível, os regimes cumulativo e não cumulativo no mesmo ano-calendário. Com o devido respeito, esse entendimento não encontra respaldo na realidade dos fatos descritos no Termo de Verificação Fiscal. Veja-se os termos do TVF, nessa parte (e-fls. 478-479):

4.2 Da Cofins e do PIS/Pasep

Por fim, em relação ao PIS/Pasep e à Cofins, por tratar-se da sistemática cumulativa de apuração em todo o período (art. 8º, inciso II, da Lei nº 10.637/02 e art. 10, inciso II, da Lei nº 10.833/03), a base de cálculo mensal será a própria receita bruta auferida pelo contribuinte (art. 3º da Lei nº 9.718/98). No entanto, por comando do art. 14, inciso IX, c/c § 1º, da MP nº 2.158-35, as vendas com fim específico de exportação são isentas relativamente ao PIS/Pasep e à Cofins. Assim, devem ser excluídas da base de cálculo dessas contribuições todas as vendas com Cfof 5.501.

Como já referido, o contribuinte já havia declarado em DCTF valores de PIS/Pasep e Cofins a recolher (embora na modalidade não cumulativa) relativos ao 1º

trimestre de 2009. Assim, relativamente a esse período só será objeto de lançamento de ofício o mês de janeiro de 2009, já que é o único mês em que o valor apurado é superior ao declarado em DCTF.

Já em relação ao 2º semestre de 2009, o contribuinte não apresentou DCTF, assim será efetuado o lançamento de ofício em todos os meses.

Nas Tabelas a seguir, demonstramos o valor a ser lançado.

Tabela 3: Cofins (em R\$)

Mês/Cfop	jan/09	jul/09	ago/09	set/09	out/09	nov/09	dez/09
5.101	577,08	1.289,49	-	1.014,62	24.765,20	1.341,39	36,12
5.401	251.412,00	1.433.727,84	1.304.012,57	1.681.898,57	1.342.201,46	831.933,57	1.062.707,11
6.101	-	54.007,25	50.546,55	50.755,83	22.807,90	26.863,30	66.587,00
6.401	244.223,69	1.098.820,88	499.287,75	529.438,28	650.397,97	298.895,38	181.986,06
ICMS ST/IPÍ	-	-	-	-	-1.141,20	-	-
5.101	-	-	-	-	-1.141,20	-	-
ICMS ST/IPÍ	-	-	-	-	-	-	-
5.401	-15.172,60	-69.461,18	-63.177,10	-81.462,05	-65.027,32	-40.305,28	-51.486,11
ICMS ST/IPÍ	-	-	-	-	-	-	-
6.401	-10.591,89	-121.750,89	-53.830,67	-53.721,53	-68.932,73	-30.794,30	-18.019,40
A=Total	470.448,28	2.396.633,39	1.736.839,10	2.127.923,72	1.905.071,28	1.087.934,06	1.241.810,78
B=Cofins (B=A x 3,0%)	14.113,45	71.899,00	52.105,17	63.837,71	57.152,14	32.638,02	37.254,32
C=Cofins DCTF	692,80	-	-	-	-	-	-
D=Cofins a lançar (D=B-C)	13.420,65	71.899,00	52.105,17	63.837,71	57.152,14	32.638,02	37.254,32

Tabela 4: PIS/Pasep (em R\$)

Mês/Cfop	jan/09	jul/09	ago/09	set/09	out/09	nov/09	dez/09
5.101	577,08	1.289,49	-	1.014,62	24.765,20	1.341,39	36,12
5.401	251.412,00	1.433.727,84	1.304.012,57	1.681.898,57	1.342.201,46	831.933,57	1.062.707,11
6.101	-	54.007,25	50.546,55	50.755,83	22.807,90	26.863,30	66.587,00
6.401	244.223,69	1.098.820,88	499.287,75	529.438,28	650.397,97	298.895,38	181.986,06
ICMS ST/IPÍ	-	-	-	-	-1.141,20	-	-
5.101	-	-	-	-	-1.141,20	-	-
ICMS ST/IPÍ	-	-	-	-	-	-	-
5.401	-15.172,60	-69.461,18	-63.177,10	-81.462,05	-65.027,32	-40.305,28	-51.486,11
ICMS ST/IPÍ	-	-	-	-	-	-	-
6.401	-10.591,89	-121.750,89	-53.830,67	-53.721,53	-68.932,73	-30.794,30	-18.019,40
A=Total	470.448,28	2.396.633,39	1.736.839,10	2.127.923,72	1.905.071,28	1.087.934,06	1.241.810,78
B=PIS (B=A x 0,65%)	3.057,91	15.578,12	11.289,45	13.831,50	12.382,96	7.071,57	8.071,77
C=PIS DCTF	150,52	-	-	-	-	-	-
D=PIS a lançar (D=B-C)	2.907,39	15.578,12	11.289,45	13.831,50	12.382,96	7.071,57	8.071,77

É fato incontroverso que o lucro da empresa foi arbitrado. Por consequência legal, a apuração das contribuições passou a sujeitar-se à sistemática cumulativa em todo o período fiscalizado. A fiscalização não alternou critérios de apuração. O que ocorreu foi uma estrita observância à regra de que o lançamento de ofício apenas se justifica quando há diferença de imposto a recolher.

Como o fato gerador dessas contribuições é mensal, o Auditor-Fiscal calculou o tributo devido, mês a mês, sob a égide exclusiva do regime cumulativo. Nos meses em que o valor já confessado em DCTF pela contribuinte (ainda que equivocadamente apurado no regime não cumulativo) superou o montante efetivamente devido no regime cumulativo decorrente do arbitramento, a autoridade absteve-se de realizar o lançamento de ofício. Foi exatamente o que ocorreu entre os meses de fevereiro e junho de 2009.

Portanto, a ausência de lançamento em determinados meses não significa a adoção, aceitação ou validação do regime não cumulativo pela fiscalização, mas sim a constatação matemática de que, naqueles períodos específicos, não havia saldo devedor a ser exigido de ofício. Não há, assim, qualquer incoerência estrutural na autuação.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ/POA) agiu com exatidão ao afastar a tese de nulidade suscitada pela Recorrente, assentando fundamentos precisos que adoto como razões de decidir:

"A impugnante reclama que o lançamento de ofício do PIS e da COFINS foi realizado mediante utilização de um "terceiro regime" de apuração, com alternância dos regimes cumulativo e não-cumulativo.

Tal circunstância, todavia, não ocorreu de fato. O lançamento de ofício do PIS e COFINS foi realizado tão-somente em relação aos fatos geradores havidos nos meses de 01/2009 e 07/2009 a 12/2009, tomando como referência o regime cumulativo de apuração, conforme previsto no art. 8º, inciso II, da Lei nº 10.637/02 e art. 10, inciso II, da Lei nº 10.833/03, respectivamente.

Relativamente aos períodos em que a contribuinte declarou débitos de PIS e COFINS mediante a apresentação de DCTF, não houve lançamento de ofício, de maneira que resta insubsistente o pedido de reforma da presente exigência fiscal."

Sendo assim, não restando caracterizada a utilização de um "regime híbrido" de apuração, a exigência deve ser mantida.

Ante o exposto, dirijo da nobre Relatora para NEGAR PROVIMENTO aos recursos voluntários também na parte referente às contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins, mantendo integralmente o lançamento fiscal.

Assinado Digitalmente

José Eduardo Dornelas Souza