



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

**Processo n°** 11065.723833/2013-37  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1301-002.271 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de abril de 2017  
**Matéria** IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS  
**Recorrente** SUPERSTAR CALÇADOS LTDA (contribuinte) e RAFI KAHTALIAN (responsável tributário)  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2010, 2011

OMISSÃO DE RECEITAS. CANCELAMENTO DE NOTAS FISCAIS OU DEVOLUÇÃO DE VENDAS. ALEGAÇÃO DE FALTA DE PREVISÃO LEGAL PARA A PRESUNÇÃO DE OMISSÃO. INOCORRÊNCIA.

Notas fiscais de vendas emitidas provam a realização de receitas pelo contribuinte. No caso de cancelamento ou de devolução de vendas, cabe ao contribuinte provar esses fatos, apresentando a devida documentação comprobatória. Não apresentadas as provas pertinentes, permanecem válidos os documentos emitidos pelo próprio contribuinte, que atestam a efetiva omissão de receitas não oferecidas à tributação, não se tratando esse fato de mera presunção, já que as notas fiscais comprovam as vendas realizadas.

TRÍPLA TRIBUTAÇÃO INCIDENTE SOBRE UM MESMO FATOS. AUSÊNCIA DE PROVA. IMPROCEDÊNCIA.

Se o contribuinte não comprova sua alegação de que haveria múltipla incidência tributária sobre um mesmo fato econômico, a alegação deve ser rejeitada.

FALTA DE APROVEITAMENTO DE ESTIMATIVAS MENSIS E RETENÇÕES SOFRIDAS NA FONTE. AUSÊNCIA DE PROVA. IMPROCEDÊNCIA.

Não pode prosperar a alegação de que não teriam sido considerados no lançamento os recolhimentos de estimativas mensais e de retenções do imposto sofridas na fonte diante da constatação de que nas DIPJs apresentadas não constam quaisquer dessas rubricas e que a interessada não trouxe aos autos qualquer comprovação da existência dos alegados pagamentos de estimativas e retenções por parte das fontes pagadoras.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. USO DE DOCUMENTOS INIDÔNEOS.**

Verificado comportamento que se enquadra nas condições previstas na legislação tributária para a qualificação da multa de ofício, dado pela utilização de documentação fiscal inidônea vastamente comprovada nos autos, correta a aplicação do percentual de 150%.

**LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL. PIS. COFINS.**

Na ausência de argumentos específicos para esses tributos, aplica-se aos lançamentos reflexos o quanto decidido para o principal.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Exercício: 2010, 2011

**JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. PROCEDÊNCIA.**

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. FALTA DE INTIMAÇÃO AO RESPONSÁVEL NO CURSO DO PROCEDIMENTO FISCAL. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

Não é indispensável a intimação, no curso do procedimento de fiscalização, à pessoa física que adiante viria a ser apontada como responsável tributária no lançamento. O devido processo legal e o direito à ampla defesa e ao contraditório são respeitados com a ciência do lançamento e do Termo de Responsabilidade à pessoa física assim indicada pelo Fisco, sendo-lhe facultados os recursos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

**RESPONSABILIDADE. INTERESSE COMUM. ATO COM INFRAÇÃO DE LEI. AUTORIA. AUSÊNCIA DE PROVA.**

Não deve prosperar a responsabilidade tributária imputada pelo Fisco quando ausentes, nos autos, provas do interesse comum distinto da própria situação de sócio da pessoa jurídica, também não sendo suficiente a mera presunção da prática de ato omissivo por parte do sócio administrador.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Exercício: 2010, 2011

**PROVAS EMPRESTADAS. RESPEITO AO PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. OBSERVÂNCIA DO ORDENAMENTO JURÍDICO.**

A utilização de conjunto probatório produzido por órgão público em processos instaurados por autoridades fiscais de outra esfera de poder, relativo ao mesmo contribuinte, respeitado o contraditório e a ampla defesa,

está de acordo com o ordenamento jurídico e não constitui causa de nulidade do lançamento fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário da contribuinte Superstar Calçados Ltda. e em dar provimento parcial ao recurso voluntário do Sr. Rafi Kahtalian para afastar a responsabilidade tributária que lhe foi imputada.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Júnior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Waldir Veiga Rocha.

## Relatório

SUPERSTAR CALÇADOS LTDA (contribuinte) e RAFI KAHTALIAN (responsável tributário), já qualificados nestes autos, inconformados com o Acórdão nº 16-71.978, de 15/04/2016, da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo / SP, recorrem voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

O relatório elaborado por ocasião do julgamento em primeira instância descreve com detalhes o ocorrido, pelo que peço vênia para transcrevê-lo:

### DO PROCEDIMENTO FISCAL

1. Decorrente do trabalho de fiscalização realizado na pessoa jurídica indicada, relativo aos anos-calendário de 2009 e de 2010, foram lavrados em 30/01/2014 (Termo de Ciência de Auto de Infração à fl. 5307), o Auto de Infração do Imposto de Renda (fls. 5250 a 5254); o Auto de Infração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 5265 a 5269); o Auto de Infração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (fls. 5279 a 5284); e o Auto de Infração da Contribuição para o PIS (fls. 5292 a 5297). O enquadramento legal encontra-se às folhas 5249 a 5305 dos autos. Às fls. 5311 e 5312, encontra-se o “Termo de Sujeição Passiva Solidária” contra Rafi Kahtalian, cuja ciência deu-se em 04/02/2014. O crédito tributário total lançado foi de R\$ 22.182.446,93 (vinte e dois milhões, cento e oitenta e dois mil, quatrocentos e quarenta e seis reais e noventa e três centavos), conforme abaixo demonstrado:

[...]

2. Os fatos apurados pela Autoridade Lançadora estão descritos no “RELATÓRIO DO PROCEDIMENTO FISCAL” (fls. 5072 a 5248). Por ser extenso e detalhado, a seguir apresentaremos de forma sintética os pontos principais do Relatório.

3. A Autoridade Lançadora informa que iniciou o procedimento fiscal fazendo a verificação da correspondência entre os valores declarados em DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributos Federais) e DACON (Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais) com os apurados na escrituração contábil e fiscal do Contribuinte. Por amostragem, foi verificada a correção da apuração dos tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, relativamente ao período compreendido entre 01 de janeiro de 2009 a 31 de dezembro de 2010, especificamente dos seguintes itens:

- a) Base de cálculo da Cofins e PIS/Pasep não-cumulativos; e
- b) Créditos e Deduções da Cofins e PIS/Pasep não-cumulativos;
- c) Documentos inidôneos;
- d) Manutenção no passivo de saldos não comprovados.

#### DO PROCEDIMENTO FISCAL

4. Em 10/07/2012, o Contribuinte foi intimado a demonstrar as bases de cálculo do PIS, da COFINS, a apresentar diversos elementos à Fiscalização, entre eles os arquivos magnéticos correspondentes a sua escrituração fiscal dos anos-calendário 2009 e 2010.

5. Apuradas diferenças nos valores referentes à (i) devoluções de vendas e (ii) receitas de vendas, declarados em DACON e na escrita fiscal, o Contribuinte foi então intimado a explicá-las. Além disso, ainda foi solicitada a demonstração de quais os bens e valores considerados para o cálculo de créditos das contribuições correspondentes às depreciações, conforme demonstrativos apresentados à Fiscalização em atendimento ao Termo de Início do Procedimento Fiscal, para os anos-calendário de 2009 e 2010, com a demonstração da origem dos valores ali constantes e a identificação das contas contábeis de resultado. Por último, o detalhamento e a comprovação dos valores constantes dos DACONS dos anos-calendário de 2009 e de 2010 na linha “outros créditos” para as contribuições para o PIS e a COFINS.

6. O Contribuinte apresenta resposta ao solicitado e requer substituição das planilhas anteriormente entregues à Fiscalização, referentes à demonstração da base de cálculo do PIS e da COFINS.

7. Novas intimações foram feitas ao Contribuinte. Entre as solicitações feitas pela Fiscalização, estava a apresentação de notas fiscais emitidas correspondentes ao CFOP 6.109 (saídas a alíquota zero referentes a vendas para ZLC), não oferecidas a tributação; apresentação dos documentos fiscais que perfazem os totais constantes das planilhas de cálculo para as contribuições para o PIS e a COFINS correspondentes aos serviços prestados utilizados como insumos; demonstrar e apresentar os documentos que embasaram os valores constantes na linha 13 das fichas 06A e 16A dos DACON(s) apresentados à RFB; apresentar as notas fiscais das devoluções de vendas recebidas com os correspondentes conhecimentos de transporte respectivos; demonstrar a exclusão na base de cálculo dos créditos para as contribuições para o PIS e a COFINS dos valores

correspondentes às devoluções de compras efetuadas nos anos-calendário de 2009 e 2010, conforme CFOP 5.201 e 6.201 constates dos livros fiscais apresentados à fiscalização;

8. Após entrega de documentação, foi lavrado em 06/02/2013 Termo de Intimação Fiscal, no qual foi solicitada explicação sobre a que se referem os valores descritos nas planilhas de apuração das bases de cálculo para apuração dos créditos a deduzir das contribuições devidas para o PIS e a COFINS, no item outras despesas (-) 227 Descontos Incondicionais. Além disso, solicitou-se informar e comprovar a que se referiam os valores que constavam na linha 28 das fichas 15B e 25B do DACON, conforme tabela de fl. 5077 do Relatório.

9. Após apresentação de resposta à intimação de 06/02/2013, a Autoridade Fiscal observa que a afirmação do Contribuinte de que os descontos concedidos seriam incondicionais não se comprova através dos documentos.

10. Em seguida, através de novas intimações, várias informações foram solicitadas do Contribuinte: a comprovação do saldo contábil de diversas contas, mediante apresentação de documentação hábil e idônea; preenchimento de planilha relativa ao Demonstrativo de Composição do Passivo; documentação hábil e idônea para a comprovação dos pagamentos efetuados para a liquidação das obrigações.

11. O Contribuinte apresentou em 01/04/2013 as contas razão de seus fornecedores e solicitou 180 dias para a apresentação das planilhas que demonstravam a composição de seu passivo.

12. Por meio do Termo de Constatação e Intimação Fiscal (de 24/04/2013, ciência em 09/05/2013), a Autoridade Fiscal esclareceu que o Contribuinte não havia atendido integralmente a qualquer das intimações feitas sem que pedidos de prorrogação de prazos tivessem sido apresentados. Nenhum dos pedidos de prorrogação de prazo foi indeferido, quando muito foram concedidos prazos menores que os solicitados.

13. Mesmo assim, a Autoridade Fiscal destaca que, apesar dos prazos concedidos terem sido suficientes para o cumprimento do solicitados, o Contribuinte foi reintimado a apresentar esclarecimentos e documentos, baixo reproduzidos:

“1 - Comprovar, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, a composição do saldo contábil das contas a seguir descritas (Conforme saldo constante da escrituração contábil apresentado à Receita Federal do Brasil). A documentação deverá compreender as notas fiscais, duplicatas das referidas obrigações. Devendo comprovar a origem do saldo inicial e demais lançamentos ocorridos no período sob fiscalização (anos-calendário de 2009 e 2010), de cada fornecedor relacionado a seguir na ordem da escrituração contábil.

2 – Apresentar os documentos que comprovam o saldo inicial do ano-calendário de 2009 juntamente com os demais documentos do item 1.

1) – Conta Contábil 8636 – MEPLAST INDUSTRIA E COMÉRCIO DE CALÇADOS LTDA;

2) – Conta Contábil 1168 – TACOSOLA BORRACHAS LTDA;

- 
- 3) – Conta Contábil 9042 – ELITE INDUSTRIA E COMÉRCIO DE SOLVENTES;
  - 4) – Conta Contábil 9041 – PERGON COMÉRCIO DE MATERIAIS P/CALÇADOS;
  - 5) – Conta Contábil 1023 – MALIBER IND COM TÊXTIL LTDA;
  - 6) – Conta Contábil 711 – CHAILU EDITOR GRAF LTDA;
  - 7) – Conta Contábil 1222 – PAGAMENTOS A CLASSIFICAR;
  - 8) – Conta Contábil 8496 – WRC DO BRASIL COMERCIO E DIST. DE MAT.;
  - 9) – Conta Contábil 526 – AC COSTA REPRESENTAÇÕES LTDA;
  - 10) – Conta Contábil 942 – JBJ ATELIER DE COSTURA LTDA;
  - 11) – Conta contábil 1112 - ARCO IND DE COMPONENTES METÁLICOS LTDA;
  - 12) – Conta Contábil 9206 – BECKER & MEDEIROS COMERCIO DE CONFECÇÕES;
  - 13) – Conta Contábil 5623 – AILTON MARTINS;
  - 14) – Conta Contábil 832 – GOTT IND COM COMPON P/CALÇADOS;
  - 15) – Conta Contábil 8791 – CHARLES ADAM DE JESUS BRUNES CALÇADOS;
  - 16) – Conta Contábil 6636 – CORSAL COMÉRCIO DE COUROS LTDA;
  - 17) – Conta contábil 834 – TERMOCOR IND TRANSFER ALTA FREQUÊNCIA;
  - 18) – Conta Contábil 11824 – LUIS RAMSEIER;
  - 19) – Conta Contábil 7133 – RITZEL COUROS LTDA;
  - 20) – Conta Contábil 8159 – LECOUIROS COM DE COUROS LTDA;
  - 21) – Conta Contábil 8164 – SAL COR INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE COUROS LTDA;
  - 22) – Conta Contábil 6635 – CAMPO GRANDE BENEFIC DE COURO LTDA;
  - 23) – Conta Contábil 1330 – CROPLAN IND PALMILHAS LTDA;
  - 24) – Conta Contábil 6409 – SUPERSTAR CALÇADOS LTDA;
  - 25) – Conta Contábil 1755 – MARIBEL GONÇALVES RODRIGUES;
  - 26) – Conta Contábil 7195 – MENNY IMP E EXP ÇTDA;
  - 27) – Conta Contábil 790 – SANTANA TÊXTIL MATO GROSSO AS;
  - 28) – Conta Contábil 1794 – SUGAR SHOES LTDA;

29) – Conta Contábil 627 – ART PEL COMPONENTES PARA CALÇADOS;

30) - Conta Contábil 9031 – SERGIO GOMES DA SILVA E CIA LTDA;

Obs.: Outros dados poderão vir a ser solicitados com referência aos seus fornecedores.”

14. A Autoridade Fiscal informa que o Contribuinte deixa de atender o solicitado uma vez mais e solicita nova prorrogação de prazo.

15. Em 04/07/2013, a Autoridade Fiscal lavra o Termo de Intimação Fiscal de fls. 1494 a 1496, no qual intima a fiscalizada a comprovar a origem e o efetivo recebimento dos valores constantes da escrituração contábil nas contas 1306 – RAFI KATHLIAN; 12081 – ELISABETH KATHALIAN; 12082 – BERGE KATHALIAN e 14109 – EMPRÉSTIMOS OBTIDOS.

16. O Contribuinte apresenta resposta com alguns poucos documentos, sem a comprovação da origem dos valores constantes da escrituração contábil. Solicitou prorrogações de prazo para apresentação dos documentos, mas isso não ocorreu. Em 26/08/2013, protocolou resposta ao Termo de Intimação de 04/07/2013 (fls. 1546), informando que, apesar de todos os esforços envidados na localização dos documentos solicitados, não conseguiu encontrar documentação nova além daquela já entregue em 29/07/2013.

17. De acordo com o saldo constante da escrituração contábil apresentado à Receita Federal do Brasil, o Contribuinte foi intimado a comprovar, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, a composição do saldo contábil dessas contas. A documentação deveria compreender as notas fiscais, duplicatas das referidas obrigações, a comprovação da origem do saldo inicial e demais lançamentos ocorridos no período sob fiscalização (anos-calendário de 2009 e 2010) de cada fornecedor.

18. Em 27/08/2013, através do Ofício nº 59/2013/SEFIS/DRFNHO/SRRF10/RFB/MF-RS, foi solicitada da Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul – RS informação sobre lançamento de ofício contra a pessoa jurídica Superstar Calçados Ltda, CNPJ nº 05.752.515/0001-61, em relação aos períodos de apuração compreendidos entre janeiro de 2009 a dezembro de 2011 (fl. 1554).

19. Em 30/08/2014, a Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul encaminha resposta positiva, com cópia em meio magnético dos Autos de Infração lavrados pela fiscalização estadual contra a contribuinte (fls. 1555 a 1738).

20. Em 14/10/2013, foi lavrado Termo de Intimação no qual o Contribuinte foi intimado a informar os bens imóveis ou veículos que integravam o ativo da empresa.

21. O Contribuinte foi intimado em 17/10/2013, através do Termo de Constatação e Reintimação Fiscal (fls. 1768 a 1797), a apresentar os conhecimentos de fretes relacionados às notas fiscais constantes de planilha a ele entregue, referentes à devoluções não comprovadas que efetivamente retornaram para o Contribuinte. Foi alertado que caso não fossem apresentados os conhecimentos de fretes que comprovassem a efetiva entrada no estabelecimento da fiscalizada, os respectivos valores (não comprovados) seriam objeto de lançamento de ofício.

22. Solicitou-se do Contribuinte, para o período fiscalizado, o nome do titular e responsável pela administração da empresa, apresentando cópia dos documentos de Identidade, CPF e comprovante de residência. Foi solicitada a relação dos bens imóveis e veículos automotores de propriedade do sócio administrador da empresa, com indicação do valor de cada bem, (com a identificação de cada item, nº registro de imóveis, placas de veículos, etc.) anexando ainda cópia da documentação comprobatória da propriedade (certidão do Registro de Imóveis e Documento Único de Transferência, respectivamente).

23. Em resposta, o Contribuinte informou que o Sr. Rafi Kahtalian foi o administrador da empresa nos anos-calendário de 2009 e 2010. Também informou que o citado sócio Rafi Kahtalian possuía apenas a terça parte ideal do imóvel localizado na Rua Dr. Fausto Ferraz, 61, apto 61, Bairro Bela Vista – São Paulo SP.

#### DAS INFRAÇÕES APURADAS

[...]

#### I-3 INFRAÇÕES APURADAS DO IRPJ E SEUS REFLEXOS

31. A seguir, no Relatório de Procedimento Fiscal (fls. 5116 a 5246), a Fiscalização analisa outras infrações por ela apuradas, relativas ao IRPJ e seus lançamentos reflexos.

32. As infrações apuradas pela Autoridade Fiscal são relativas às seguintes rubricas:

1 – Devoluções de Vendas.

2 - Manutenção no Passivo de Obrigações já Pagas.

3 - Manutenção no Passivo de Obrigações cuja Exigibilidade não foi comprovada – Empréstimos.

4 – Notas Fiscais Inidôneas.

5 – Empréstimos de Sócios.

#### DAS MULTAS DE OFÍCIO APLICADAS

33. A Autoridade Fiscal esclarece que foram aplicadas as multas de 75% e a de 150%, esta para as infrações que decorreram da prática de fraude, de acordo com os fatos descritos no Relatório do Procedimento Fiscal e art. 44, I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96.

34. Diante do exposto, a Fiscalização lavrou os Autos de Infração com a exigência das contribuições para o PIS e da COFINS e do IRPJ e Reflexos nos anos-calendário de 2009 e 2010, com os respectivos demonstrativos, formalizados nos Processos Administrativos Fiscais nº 11065-723.832/2013-92 para as Contribuições para o PIS e a COFINS (item 3.1 deste relatório), e nº 11065-723.833/2013-37 para o IRPJ e Reflexos (item 3.2 deste relatório), sendo também a Representação Fiscal para Fins Penais formalizada no processo nº 11065-720.244/2014-88.

35. O arrolamento de Bens está formalizado no Processo Administrativo Fiscal n.º 11065-720.242/2014-99 e arrolamento de bens sócio 10880-720.114/2014-79.

#### DAS IMPUGNAÇÕES

36. O Contribuinte foi cientificado do Auto de Infração em 30/01/2014 (“Termo de Ciência de Auto de Infração”, fl. 5307) e apresentou impugnação às fls. 5378 a 5418 em 28/02/2014 (fl. 5378). Rafi Kahtalian foi responsabilizado pelo crédito tributário em 04/02/2014 (Termo de Sujeição Passiva Solidária, de fls. 5311 a 5312) e apresentou impugnação às fls. 5323 a 5367 em 28/02/2014 (fl. 5323). A seguir, a síntese das impugnações apresentadas.

#### IMPUGNAÇÃO SUPERSTAR CALÇADOS LTDA

##### PRELIMINAR

37. A Impugnante apresentou defesa contra a autuação do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS – Glosa de Despesas e do Passivo não Comprovado. Preliminarmente, defendeu a impossibilidade do lançamento ter sido efetuado com “motivação emprestada”. A acusação de utilização de notas fiscais inidôneas está integralmente lastreada em provas emprestadas, o que é vedado no processo administrativo fiscal.

38. A Autoridade Fiscal enviou o Ofício nº 59/2013/SEFIS/DRF-NHO/SRRF10/RFB/MR-RS à Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul, a qual encaminhou Auto de Infração lavrado contra a Impugnante para a cobrança de ICMS.

39. Ao invés de aprofundar as investigações, a Autoridade Fiscal preferiu tomar emprestadas as provas, o que é vedado pela jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Não só a acusação de utilização de notas fiscais inidôneas foi emprestada, mas também a motivação (alegações e fundamentações), o que, para a Impugnante, é gravíssimo.

40. O procedimento adotado pela Fiscalização, além de ser vedado pela jurisprudência do CARF, é ainda contrário ao princípio da verdade material, pois é extremamente superficial.

41. A Autoridade Fiscal deve guardar estrita obediência aos princípios que regem os atos da Administração Pública, dentre os quais se destacam o da motivação e o da legalidade. Sendo assim, jamais poderia ter formalizado lançamento, muito menos feito qualquer acusação de fraude com a utilização de provas e de motivação emprestadas sem o devido aprofundamento das investigações, o que feriu os princípios citados.

42. Pelas razões apresentadas, a Impugnante requer o cancelamento integral do lançamento, ou, ao menos, da acusação de utilização de notas fiscais inidôneas.

#### MÉRITO

#### NULIDADE DA AUTUAÇÃO – TRIBUTAÇÃO TRIPLA DO MESMO FATO

43. Argumenta a Impugnante que a Autoridade Fiscal não se atentou para o fato de que os insumos adquiridos por meio das supostas notas fiscais

inidôneas não foram quitados à vista com recursos do caixa da Impugnante, mas pagos a prazo e, por essa razão, tiveram como contrapartida contábil um crédito na conta relativa aos fornecedores, no passivo.

44. De um lado, a Autoridade Fiscal entendeu que a Impugnante não adquiriu efetivamente os insumos, tendo lastreado a sua contabilidade em documentos supostamente inidôneos; de outro lado, concluiu que o passivo com os fornecedores, que só existe porque os insumos foram adquiridos, não teria sido comprovado, também exigindo os tributos, com base em presunção legal de omissão de receitas.

45. Logo, para a Impugnante não há dúvida que, se houve infração, é certo que houve apenas uma infração, pois o passivo com os fornecedores decorre diretamente da aquisição de insumos. Sendo assim, a exigência decorrente das supostas notas inidôneas, concomitante com a exigência decorrente do passivo com os fornecedores configura verdadeiro *bis in idem*, o que é vedado pelo Direito Tributário.

46. Quando se analisa o passivo relativo aos empréstimos com terceiros ou os empréstimos com os sócios, a situação é a mesma. Tais empréstimos foram tomados pela Impugnante para que ela pudesse quitar suas dívidas com os seus fornecedores, uma vez que estava sem caixa para arcar com os seus débitos. Portanto, esses mútuos são indissociáveis do passivo com os fornecedores, que são indissociáveis das aquisições de insumos.

47. A Impugnante apresenta um exemplo, com dois dos fornecedores cujas notas fiscais foram consideradas inidôneas, no qual entende ser possível perceber que a quitação das aquisições de insumos feitas a prazo coincidem com os empréstimos tomados de terceiros ou de sócios. O empréstimo recebido do sócio Rafi Kahtalian em 22/11/2010, de R\$ 970.000,00, foi usado para quitar diversas parcelas de dívidas com esses dois fornecedores, entre outros.

48. Portanto, para a Impugnante, não há dúvida de que as supostas infrações – notas fiscais de insumos inidôneas, passivo com os fornecedores não comprovado e empréstimos não comprovados com terceiros ou com os sócios – decorrem de um único e exclusivo fato: a aquisição de insumos.

49. Portanto, houve erro de aplicação de direito na formalização do lançamento por afronta ao art. 142 do CTN, o que faz surgir a necessidade do cancelamento do Auto de Infração nos termos do art. 149 do CTN.

#### DA INEXISTÊNCIA DE PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS EM CANCELAMENTO DE NOTAS FISCAIS OU DEVOLUÇÃO DE VENDAS

50. Com relação à devolução de mercadorias, a Impugnante afirma que a Autoridade Fiscal percorreu o cômodo caminho da autuação com base em uma presunção destituída de qualquer base legal, pois não houve qualquer esforço realizado no sentido de se verificar a ocorrência do fato gerador do tributo e em determinar a matéria tributável, nos termos do art. 142 do CTN, limitando-se a solicitar a entrega de notas fiscais, com a finalidade de comprovar seu cancelamento e, diante da impossibilidade de entrega por parte da Impugnante, presumiu a omissão de receita, sem qualquer outra verificação.

51. Após tecer considerações sobre a teoria das presunções no Direito Tributário, a Impugnante afirma que elas, tanto as presunções absolutas

como as relativas, por força do princípio da legalidade, precisam estar previstas em lei e, no caso, a Autoridade Fiscal lançou mão de uma presunção relativa de omissão de receita em operações de cancelamento de notas fiscais e devolução de venda destituída de qualquer fundamento legal.

52. Em outras palavras, a Fiscalização não comprovou, em nenhum momento, que a Impugnante auferiu receitas ou rendimentos decorrentes das notas fiscais canceladas. Ao contrário, presumiu a omissão em razão da não apresentação da cópia física das notas fiscais devidamente escrituradas.

53. O cancelamento de notas fiscais e a devolução de vendas não são objeto de presunção legal de omissão de receita, como ocorre com o saldo credor de caixa, o passivo fictício e os depósitos bancários não justificados. Dessa forma, a Fiscalização não poderia ter procedido à autuação pelo simples fato de não ter recebido as notas fiscais solicitadas, mas deveria ter realizado outras averiguações de forma a determinar cabalmente a matéria tributável.

54. Logo, em razão de não ter havido a demonstração de que o Contribuinte auferiu receitas e da respectiva omissão, resta evidente a inobservância do art. 142 do CTN, pois a Autoridade Fiscal não logrou êxito em verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, nem em determinar a matéria tributável, devendo os autos de infração lavrados serem cancelados.

#### ERRO NA APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL – EXISTÊNCIA DE SALDO NEGATIVO NÃO CONSIDERADO

55. Alega a Impugnante que a Autoridade Fiscal não recompôs a apuração feita pela Impugnante, deixando de considerar todas as antecipações pagas (estimativas mensais) e retenções na fonte sofridas durante o período autuado. Os saldos negativos apurados em 2009 e em 2010 não foram considerados pela Fiscalização, razão pela qual, no entender da Impugnante, os lançamentos fiscais devem ser anulados. A Impugnante anexa comprovantes aos autos do processo.

56. Em decorrência de erro no critério jurídico utilizado pela Autoridade Fiscal quando da realização do lançamento fiscal, a Impugnante propugna pela anulação dos autos lavrados.

#### DA INEXIGIBILIDADE DA MULTA QUALIFICADA – INEXISTÊNCIA DE FRAUDE

57. A Impugnante argumenta que, ainda que as notas fiscais fossem inidôneas, este fato não configuraria, por si só, a hipótese de aplicação da multa qualificada de 150%.

58. Entende a Impugnante que, para que a multa qualificada pudesse ser exigida, seria necessário que a Fiscalização tivesse demonstrado, por intermédio de provas inequívocas, que o Contribuinte tivesse agido com evidente intuito de fraude, conforme previsto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Tais artigos exigem que se comprove a existência da intenção de se praticar o ato que retarde ou impeça o surgimento da obrigação tributária.

59. Reitera a Impugnante que, além de não demonstrar o dolo, a Fiscalização se baseou única e exclusivamente em provas emprestadas de Auto de Infração lavrado contra a Impugnante para a exigência do ICMS.

60. Assim, não tendo a Autoridade Fiscal demonstrado qualquer ato fraudulento praticado pela Impugnante, requereu o afastamento da multa aplicada no percentual de 150%.

#### DA ILEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

61. Para a Impugnante, não há como se admitir a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles deveriam incidir apenas sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal e não foi.

62. A cobrança de juros sobre o principal e a multa acarreta verdadeira afronta ao princípio do não-confisco, bem como viola o direito de propriedade, já que faz incidir juros exorbitantes sobre o imposto devido e, ainda, sobre a multa aplicada.

63. Dessa forma, caso mantido o lançamento ora combatido, não há que se admitir a incidência de juros sobre a parcela da multa de ofício.

#### DO PEDIDO

64. Em vista do exposto, a Impugnante requereu o cancelamento integral dos Autos de Infração contra ela lavrados, bem como o respectivo arquivamento em definitivo do processo.

#### IMPUGNAÇÃO RAFI KAHTALIAN

65. Rafi Kahtalian defende que tanto o Auto de Infração lavrado como a Sujeição Passiva não merecem prosperar, pelas razões a seguir sintetizadas.

#### DA NULIDADE DO TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA E DOS AUTOS DE INFRAÇÃO POR AUSÊNCIA DE PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO

66. O Impugnante alega que há no Termo de Sujeição Passiva Solidária um vício que levaria a sua nulidade. Ao longo de todo o procedimento fiscal que antecedeu a lavratura dos autos de infração, não teria havido intimação ao Impugnante para que ele apresentasse esclarecimentos ou documentação.

67. Nos Mandados de Procedimento Fiscal, apenas a SUPERSTAR constava como o “contribuinte/responsável” investigado. E, em quase dois anos de fiscalização, o Impugnante nunca foi incluído no rol dos fiscalizados, nem recebeu qualquer intimação.

68. Assim, alega o Impugnante que não teve a oportunidade de, em procedimento fiscal prévio, prestar esclarecimentos ou apresentar provas que pudessem confirmar ou infirmar as imputações feitas pela Autoridade Fiscal no Relatório do Procedimento Fiscal, que findou com a lavratura dos autos de infração e do Termo de Sujeição Passiva Tributária.

69. Dessa forma, para a Impugnante houve violação ao princípio constitucional do devido processo legal, garantido no art. 5º, inciso LV, da CF/88.

70. Por conseguinte, diante da violação do direito ao contraditório e à ampla defesa, associada às gravosas imputações feitas, defende o Impugnante a necessidade de decretação da nulidade do Termo de Sujeição Passiva Tributária.

## MÉRITO

### DA IMPROCEDÊNCIA DO TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA

71. Discorre o Impugnante que houve uma errônea interpretação e aplicação do art. 124, I, e do art. 135, III, do CTN e, por essa razão, não pode permanecer no pólo passivo da obrigação tributária na condição de sujeito passivo solidário ou responsável pessoal.

### DA AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO INTERESSE ECONÔMICO DO IMPUGNANTE

72. Discorre o Impugnante que o “interesse comum” ao qual se refere o inciso I do art. 124 do CTN é o “interesse jurídico” e não o “interesse econômico”, conforme quis a Fiscalização. Nos autos, não há qualquer prova de que o Impugnante tenha tido proveito econômico com as operações objeto da presente autuação, tampouco “interesse comum” nas supostas infrações cometidas pela Superstar.

73. Diante do fato de que não foi provado o interesse econômico do Impugnante com a redução da carga fiscal, bem como a incerteza dos fatos alegados pela Fiscalização, o que fere a legalidade e a verdade material, deve ser rechaçada qualquer tentativa de responsabilizar o Impugnante pelo crédito tributário constituído, razão pela qual o Termo de Sujeição Passiva Solidária deve ser cancelado.

### CONSIDERAÇÕES RELEVANTES SOBRE O INSTITUTO DA SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA (ART. 124, I, DO CTN)

74. O Impugnante discorre sobre os artigos 124, I, e 135, III, do CTN, citando entendimentos doutrinários, dos quais conclui que para que esteja configurado o “interesse comum” é imprescindível que haja a comprovação de uma situação de “proveito comum”, ou seja, não se pode admitir solidariedade tributária a duas pessoas (com base no art. 124, I, do CTN) sem antes demonstrar que a ocorrência do fato imponible é proveitosa para ambos.

75. Assim, para que haja interesse comum, é necessário que as pessoas participem do fato gerador da mesma forma, que ambos sejam contribuintes. No caso, significaria que o Impugnante deveria ter auferido renda, lucro e receita juntamente com a Superstar, o que está muito longe de estar demonstrado.

76. De forma a embasar o argumento apresentado, o Impugnante cita jurisprudência do STJ, bem como do CARF, para concluir que o “interesse comum” que autoriza a solidariedade prevista no art. 124, I, do CTN, é o interesse jurídico e não o meramente econômico, pelo que só podem ser consideradas as pessoas que efetivamente praticarem o verbo do critério material da hipótese de incidência tributária.

### DA AUSÊNCIA DE INTERESSE JURÍDICO

77. A Fiscalização não trouxe aos autos nenhum fato que comprovasse que o Impugnante tenha praticado o fato gerador dos tributos lançados. Portanto, o Impugnante não poderia ter sido incluído no pólo passivo da obrigação tributária, de acordo com o art. 124, I, do CTN.

78. Além disso, o Impugnante é pessoa física e não poderia ter praticado os critérios materiais das hipóteses de incidência dos tributos lançados (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), pelo que deve ser excluído do pólo passivo da obrigação tributária.

#### DA AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE OBRIGAÇÕES RESULTANTES DE ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS

79. Em seguida, o Impugnante diz que também não se encontram presentes no presente caso os pressupostos para a aplicação do inciso III do art. 135 do CTN.

80. De acordo com o dispositivo legal citado, para haver a responsabilização pessoal, é necessária a “prática de um ato ilícito”; que desse ato ilícito nasça uma obrigação jurídica tributária ou que ele evite ou esconda o surgimento dessa obrigação.

81. No caso, não há qualquer menção da participação do Impugnante nas infrações apuradas pela Fiscalização e somente com essa prova estaria cumprido um dos requisitos para a aplicação do inciso III do art. 135 do CTN. Haveria, ainda, a necessidade de provar que tais atos resultaram no nascimento ou buscaram ocultar uma obrigação tributária, o que também não foi feito.

82. Portanto, conclui o Impugnante, a responsabilização com base no art. 135, III, do CTN, devido à ausência dos requisitos legais para a aplicação do dispositivo legal, deve ser cancelada.

#### DA RESPONSABILIDADE PESSOAL

83. Continuando, o Impugnante passa a discorrer sobre o instituto da responsabilidade pessoal. Defendeu que a aplicação do art. 135, III, do CTN, implica a responsabilidade exclusiva do diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica, não podendo prevalecer quando o próprio contribuinte for considerado responsável e, conseqüentemente, atuado.

84. O Impugnante entende que o art. 135 do CTN disciplina uma responsabilidade que não é subsidiária, mas sim integral e exclusiva das pessoas nele relacionadas. Essa responsabilidade decorre da prática de atos abusivos ou com infringência de lei, contrato social ou estatutos que tenham desencadeado uma relação jurídica obrigacional *stricto sensu* entre o Fisco e terceiros. A responsabilidade, nas hipóteses do art. 135, é pessoal e exclusiva e não solidária.

85. Cita jurisprudência que entende ser favorável a sua tese, concluindo que, pelo fato da Autoridade Fiscal ter atuado o contribuinte Superstar e não somente os sócios e diretores, que supostamente agiram de forma ilícita, encontra-se presente na autuação o vício material de erro na identificação do sujeito passivo, consoante jurisprudência do CARF.

86. Portanto, o Auto de Infração lavrado contra a Superstar deve ser cancelado, em razão da existência de um vício na identificação do sujeito passivo, o qual é material e, portanto, insanável.

#### DA EXTENSÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

87. No entender do Impugnante, o Termo de Sujeição Passiva Solidária foi lavrado única e exclusivamente em razão da suposta utilização de documentos inidôneos para a redução dos tributos devidos.

88. Desse modo, caso o aludido termo persista, ele deve ser restringido à imputação referente ao item 3.2.4 do Relatório do Procedimento Fiscal, que trata da utilização de notas fiscais inidôneas, afastando-se a solidariedade quanto as demais infrações apontadas pela Fiscalização.

#### A SOLIDARIEDADE NÃO SE APLICA ÀS PENALIDADES

89. Para o Impugnante, as multas de ofício aplicadas possuem caráter personalíssimo e ano podem ser cobradas do responsável solidário. Nesse sentido, somente o agente da infração tributária poderá ser apenado com a cobrança da multa de ofício.

90. Logo, seja em razão da ausência de previsão expressa ou de motivação para que tal solidariedade alcance a multa, seja em razão da vedação a que a pena ultrapasse a pessoa de seu infrator, restou demonstrado que as multas de ofício aplicadas não podem ser imputadas ao Impugnante.

#### DA IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO – ARGUMENTOS CONSTANTES DA IMPUGNAÇÃO APRESENTADA PELA SUPERSTAR

91. Por último, o Impugnante reitera todos os argumentos desenvolvidos pela Superstar na defesa por ela apresentada.

#### DO PEDIDO

92. Do exposto, o Impugnante requereu o provimento integral da defesa apresentada, cancelando-se o Termo de Sujeição Passiva; subsidiariamente, o cancelamento do Auto de Infração e o seu arquivamento em definitivo.

A 3ª Turma da DRJ em São Paulo / SP analisou as impugnações apresentadas pela contribuinte e pelo responsável e, por via do Acórdão nº 16-71.978, de 15/04/2016 (fls. 5582/5635), negou-lhes provimento em decisão assim ementada:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2009, 2010*

**PROVAS EMPRESTADAS. RESPEITO AO PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. OBSERVÂNCIA DO ORDENAMENTO JURÍDICO.**

*A utilização de conjunto probatório produzido por órgão público em processos instaurados por autoridades fiscais de outra esfera de poder, relativo ao mesmo contribuinte, respeitado o contraditório e a ampla defesa, está de acordo com o ordenamento jurídico e não constitui causa de nulidade do lançamento fiscal.*

**TRIBUTAÇÃO TRIPLA DO MESMO FATO. NULIDADE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.**

*Não apresentadas provas pelo contribuinte de que um mesmo fato foi tributado mais de uma vez pelo mesmo tributo, corretos*

*os lançamentos efetuados pela autoridade fiscal, relativos à infrações distintas, apuradas regularmente e com respeito ao devido processo legal.*

**LANÇAMENTO. NULIDADE. REQUISITOS LEGAIS PRESENTES. INOCORRÊNCIA.**

*Não procede a tese de nulidade do auto lavrado quando constatada a improcedência das alegações apresentadas pelo contribuinte, que defendiam a nulidade do lançamento praticado, e quando verificada a sua regularidade (auto de infração lavrado por autoridade competente e quando se verificam presentes no lançamento os requisitos exigidos pela legislação tributária).*

**OMISSÃO DE RECEITAS. CANCELAMENTO DE NOTAS FISCAIS OU DEVOLUÇÃO DE VENDAS. ALEGAÇÃO DE FALTA DE PREVISÃO LEGAL PARA A PRESUNÇÃO DE OMISSÃO. INOCORRÊNCIA.**

*Notas fiscais de vendas emitidas provam a realização de receitas pelo contribuinte. No caso de cancelamento ou de devolução de vendas, cabe ao contribuinte provar esses fatos, apresentando a devida documentação comprobatória. Não apresentadas as provas pertinentes, permanecem válidos os documentos emitidos pelo próprio contribuinte, que atestam a efetiva omissão de receitas não oferecidas à tributação, não se tratando esse fato de mera presunção, já que as notas fiscais comprovam as vendas realizadas.*

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.** *Verificado comportamento que se enquadra nas condições previstas na legislação tributária para a qualificação da multa de ofício, dado pela utilização de documentação fiscal inidônea, correta a aplicação do percentual de 150%.*

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE DA COBRANÇA.**

*A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.*

**SOLIDARIEDADE. SÓCIO ADMINISTRADOR DA EMPRESA. INTERESSE COMUM. RESPONSABILIDADE PESSOAL POR INFRAÇÃO À LEI.**

*São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Os sócios, diretores, gerentes, são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.*

*TRIBUTAÇÃO CONEXA. CSLL. COFINS. PIS. Aplica-se aos lançamentos conexos o decidido sobre o lançamento que lhes deu origem, eis que possuem os mesmos elementos de prova.*

Ciente da decisão de primeira instância em 18/05/2016, conforme documentos de fls. 5646, 5704 e 5764, a **contribuinte SUPERSTAR CALÇADOS LTDA.** apresentou recurso voluntário em 08/06/2016 conforme documento à folha 5648.

No recurso interposto (fls. 5649/5704), a contribuinte reitera, quase com as mesmas palavras, os argumentos anteriormente trazidos em sede de impugnação.

O **responsável tributário Sr. RAFI KAHTALIAN** tomou ciência da decisão de primeira instância em 09/05/2016, conforme Aviso de Recebimento à fl. 5647, e apresentou recurso voluntário em 08/06/2016 conforme carimbo de recepção à folha 5648.

No recurso interposto (fls. 5707/5762), o Sr. Rafi Kahtalian reitera, quase com as mesmas palavras, os argumentos anteriormente trazidos em sede de impugnação.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

Os recursos voluntários são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade. Deles conheço. Na medida em que coincidentes os recursos, a solução adotada para um deles servirá para o outro.

Observo, ainda, que os recorrentes não combatem diretamente o acórdão recorrido, limitando-se a repetir as razões de impugnação quase com as mesmas palavras. Diante disso, o escopo da presente análise será de revisão geral do quanto decidido em primeira instância e, sendo o caso de concordância com os fundamentos e conclusões ali explanados, adotar as mesmas razões de decidir, com fundamento no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.874/1999<sup>1</sup>.

Preliminarmente, alegam os recorrentes a nulidade do lançamento diante do uso de provas emprestadas. A matéria foi corretamente analisada nos §§ 96 a 113 do acórdão recorrido, que transcrevo a seguir, adotando-os desde já como razões de decidir.

96. Preliminarmente, a Impugnante requereu o cancelamento integral do lançamento, ou, ao menos, da acusação de utilização de notas fiscais inidôneas, pois a acusação de utilização de notas fiscais inidôneas está integralmente lastreada em provas emprestadas, o que é vedado no processo administrativo fiscal.

<sup>1</sup> 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.

97. Argumentou que a Autoridade Fiscal obteve da Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul Auto de Infração lavrado contra a Impugnante para a cobrança de ICMS e, ao invés de aprofundar as investigações, preferiu tomar emprestadas as provas, o que é vedado pela jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Não só a acusação de utilização de notas fiscais inidôneas foi emprestada, mas também a motivação (alegações e fundamentações).

98. Continuando, a Impugnante disse que o procedimento adotado pela Fiscalização, além de ser vedado pela jurisprudência do CARF, é ainda contrário ao princípio da verdade material, pois é extremamente superficial.

99. Não possui razão a Impugnante.

100. Inicialmente, deve ser observado que, ao contrário da afirmação da Impugnante, não há no processo administrativo fiscal, ou mesmo no ordenamento jurídico, qualquer norma que vede a utilização de “provas emprestadas”. Na realidade, o que se deve respeitar quanto à produção probatória é a obtenção das provas por meios legais e morais, de forma que os fatos apurados possam ser provados. Além disso, ao Contribuinte deve ser assegurado o exercício do direito ao contraditório e a ampla defesa.

101. E conforme veremos, esses requisitos foram respeitados no presente caso.

102. Quanto à vedação legal à utilização de “provas emprestadas”, não só ela inexistente como o CTN – Código Tributário Nacional, em seu art. 199, e a própria Constituição Federal – CF/88, no art. 37, inciso XXII, dispõem sobre a cooperação que os entes públicos fiscais devem ter entre si:

#### CTN

*“Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.”*

#### CF/88

*“Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)*

(...)

*XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.” (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*

103. À fl. 1555 dos autos, encontra-se cópia do Ofício nº 59/2013/SEFIS/DRF-NHO/SRRF10/RFB/MF-RS, encaminhado à Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul, no qual foi solicitada informação acerca de lançamento de ofício contra Superstar Calçados Ltda nos anos de 2009 a 2011, com envio de cópias das peças fiscais em caso afirmativo.

104. Conforme exposto no corpo do ofício, a solicitação foi feita com base no inciso VI da Cláusula Segunda do Convênio de Cooperação Técnica firmado entre a União e o Estado do Rio Grande do Sul em 12/09/2000 (DOU em 15/09/2000).

105. Dessa forma, as informações utilizadas neste processo, referentes aos documentos inidôneos, foram obtidas de acordo com a forma legal prevista no ordenamento jurídico, sendo totalmente improcedente a alegação da Impugnante.

106. Como a própria Autoridade Fiscal consignou nos autos (fl. 1556), os documentos recebidos da Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul (Auto de Infração e Relatório Fiscal), do Contribuinte Superstar Calçados Ltda, serviram de subsídio ao procedimento fiscal da Receita Federal e, ao contrário do afirmado pela Impugnante, foi ela intimada a prestar os esclarecimentos devidos, de forma que os documentos pudessem embasar a autuação ora contestada.

107. É importante destacar que a Autoridade Fiscal já estava verificando a correção dos saldos registrados em contas do passivo do Contribuinte, que havia sido intimado a comprovar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a composição do saldo contábil de algumas contas de fornecedores, cujos saldos e/ou movimentação não estavam de acordo com as normas comerciais (compras sem pagamentos ou valores de compras vultosos com pagamentos ínfimos). Ou seja, a Fiscalização Federal já possuía indícios de irregularidades e caminhava para a sua apuração.

108. O Contribuinte, em resposta aos termos de intimação lavrados, apresentou cópias de notas fiscais autenticadas pela Fiscalização do ICMS, cujas notas originais haviam sido retidas por serem inidôneas.

109. Por essa razão, isto é, a retenção dos originais das notas fiscais pela Fiscalização do ICMS, é que a Fiscalização da RFB encaminhou o já citado ofício ao Delegado da Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul, solicitando cópia em meio digital, dos Lançamentos lavrados, bem como dos principais documentos comprobatórios das infrações apuradas no contribuinte Superstar Calçados Ltda.

110. Examinando a produção probatória relativa à inidoneidade das notas fiscais, vê-se claramente que a mesma foi elaborada de forma meticulosa, de forma que pouco poderia ser acrescentado ao que já havia sido feito pela Fiscalização Estadual. De qualquer maneira, não se trata de simples cópia da autuação estadual, pois os documentos, fatos, razões, bem como a motivação estão produzidos no presente processo.

111. Outro ponto a se destacar é que a Impugnante ataca o uso de “provas emprestadas”, mas, em momento algum, contradiz ou desqualifica as provas produzidas, não indica qualquer falha, incorreção daquilo que foi provado. Deveria a Impugnante ter exercido o seu direito de defesa explicando e comprovando que a documentação, ao contrário do que consta dos autos, é idônea, mas permaneceu o

Contribuinte silente quanto ao aspecto mais importante, limitando-se a afirmar a vedação ao uso de provas emprestadas, o que, como vimos, não procede.

112. A questão principal não é se as alegações e a fundamentação são emprestadas, como diz a Impugnante, mas sim indagar se o conjunto probatório que se encontra nos autos é procedente e obtido de forma regular, cuja resposta é positiva. No presente caso, não há como se aprofundar na produção probatória, suficientemente exaurida pela Fiscalização Estadual. Ou seja, as notas fiscais são de fato inidôneas e a Impugnante não contestou esse fato, razão pela qual entendemos que este assunto encontra-se resolvido de forma definitiva.

113. Concluindo, as provas foram obtidas de forma regulamentar, com respeito ao ordenamento jurídico, são suficientes para provar a infração apurada, o Contribuinte teve assegurado o exercício do seu direito de defesa e ao contraditório, seja na fase do procedimento fiscal ou agora no contencioso fiscal, mas não logrou apresentar qualquer prova contrária aos fatos, limitando-se a uma defesa formal, a qual, como se viu, é totalmente improcedente.

Não faço reparos ao decidido em primeira instância. Verificada a inexistência de vedação à cooperação e troca de informações entre as administrações tributárias e que os documentos recebidos do Fisco Estadual não foram meramente copiados, mas que os documentos, fatos, razões e motivação estão produzidos no presente processo, além de terem sido ofertadas à interessada todas as oportunidades de contradizer as provas dos autos, não se há de reconhecer a nulidade suscitada.

Na sequência, alegam os recorrentes que teria havido tripla tributação sobre o mesmo fato, referindo-se, aqui, às infrações de glosa de custos (notas fiscais inidôneas), omissão de receitas com base em passivo não comprovado e omissão de receitas com base em suprimentos de sócios e administradores.

Também quanto a esta matéria, valho-me das razões do julgador *a quo*, nos §§ 114 a 126, que transcrevo abaixo:

114. A Impugnante argumentou que a Autoridade Fiscal não se atentou para o fato de que os insumos adquiridos por meio das supostas notas fiscais inidôneas não foram quitados à vista com recursos do caixa da Impugnante, mas pagos a prazo.

115. Além disso, a Autoridade Fiscal entendeu que a Impugnante não adquiriu efetivamente os insumos, tendo lastreado a sua contabilidade em documentos supostamente inidôneos; de outro lado, concluiu que o passivo com os fornecedores não teria sido comprovado, também exigindo os tributos, com base em presunção legal de omissão de receitas.

116. E, por último, quanto aos empréstimos com terceiros ou os empréstimos com os sócios, diz a Impugnante que a situação é a mesma. Tais empréstimos foram tomados pela Impugnante para que ela pudesse quitar suas dívidas com os seus fornecedores, uma vez que estava sem caixa para arcar com os seus débitos.

117. Portanto, para a Impugnante, houve erro de aplicação de direito na formalização do lançamento, o que faria surgir a necessidade do cancelamento do Auto de Infração.

118. Não possui razão a Impugnante e seus argumentos são improcedentes.

119. Neste ponto, é conveniente apresentar as infrações apuradas pela Fiscalização e que fazem parte do presente processo administrativo fiscal (o Relatório do Procedimento Fiscal também descreve infrações do PIS e da COFINS que constituem o objeto de outro processo administrativo fiscal, de nº 11065.723832/2013-92). Às fls. 5250 a 5304, encontram-se os Autos de Infração do IRPJ, da CSLL, da COFINS e do PIS. Quanto ao IRPJ, foram apuradas as seguintes infrações:

fl. 5252:

*“0001 OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDA E SERVIÇOS - DEVOLUÇÃO NÃO COMPROVADA DE VENDAS*

*Omissão de receita operacional caracterizada pela não comprovação de devolução de mercadorias vendidas, conforme descrito no Relatório de Procedimento Fiscal, o qual faz parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração.”*

fl. 5253:

*“0002 OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL - PASSIVO FICTÍCIO*

*Omissão de receita caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigação já paga e/ou não comprovada, conforme descrito no Relatório de Procedimento Fiscal, o qual faz parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração.”*

fl. 5253:

*“0003 OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL - SUPRIMENTO DE CAIXA POR SÓCIOS E ADMINISTRADORES*

*Omissão de receita caracterizada pela não comprovação da origem e/ou da efetividade da entrega do numerário, conforme descrito no Relatório de Procedimento Fiscal, o qual faz parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração.”*

Fl. 5254:

*“0004 CUSTO DOS BENS VENDIDOS E/OU SERVIÇOS PRESTADOS - COMPROVAÇÃO INIDÔNEA DE CUSTOS*

*Contabilização de custos com base em documentos inidôneos, conforme relatório fiscal em anexo.”*

120. A infração “0001” – Devolução não Comprovada de Vendas encontra-se explicada às fls. 5116 a 5118 do Relatório do Procedimento Fiscal. O Contribuinte havia sido intimado (e reintimado) a apresentar as notas fiscais das devoluções de vendas, acompanhadas dos respectivos conhecimentos de transporte. Após apresentação parcial da documentação, a Autoridade Fiscal considerou as devoluções comprovadas pelo Contribuinte e elaborou planilha (fls. 1874 a 1879) das devoluções de mercadorias pelos seus clientes não comprovadas (não

apresentação do conhecimento de transporte que efetuou a operação, ou ausência da declaração no verso da 1ª via da nota fiscal de venda, ou não apresentação da nota fiscal de devolução do cliente).

121. Quanto à infração “0002” – Omissão de Receitas por Presunção Legal – Passivo Fictício, de acordo com o Relatório do Procedimento Fiscal (fls. 5118 a 5138), a então Fiscalizada fora intimada a comprovar os saldos dos fornecedores constantes de sua escrituração contábil, o que, conforme relatado, não aconteceu.

122. Igualmente, quanto à infração “0003” – Omissão de Receitas por Presunção Legal – Suprimento de Caixa por Sócios e Administradores, o Contribuinte não havia demonstrado, através de documentação pertinente (DOCs, TEDs, cópias de cheques, extratos bancários, etc), a origem e o efetivo recebimento dos valores contabilizados em sua escrita fiscal a título de empréstimos.

123. Infração “0004” – Comprovação Inidônea de Custos. Conforme demonstrado de forma exaustiva nos autos, o Contribuinte utilizou-se de “notas frias” e “paralelas” em sua contabilidade. As “notas frias” utilizadas possuem AIDF – Autorização de Impressão de Documentos Fiscais, mas a data de emissão é anterior à data de autorização da AIDF pela Secretaria da Fazenda, o que, por óbvio, implica em fraude do documento. As “notas paralelas” utilizadas constituem documentos que sequer tiveram autorização para serem impressos e utilizaram-se de numeração existente em outros documentos autorizados. Além disso, diversas notas fiscais continham informações inverídicas, como o transporte através de veículos que não possuíam a capacidade necessária ao transporte ou não eram veículos sequer utilizados comercialmente. Foram juntados aos autos diversas declarações de proprietários de veículos negando o transporte da mercadoria; proprietários de gráficas atestando a utilização de notas “paralelas”; foram apontadas inconsistências em diversos documentos, duplicatas “pagas” sem a devida comprovação do efetivo pagamento; mercadorias que constavam das notas fiscais, mas que não eram negociadas pela empresa; algumas empresas emitentes nas notas fiscais não existiam de fato (comprovados com fotos, ofícios de órgãos públicos, etc); etc. A documentação probatória é extensa (no Relatório do Procedimento Fiscal, estão às fls. 5140 a 5244) e comprova a inidoneidade dos documentos, devendo-se observar que a Impugnante não demonstrou a improcedência de qualquer desses documentos juntados aos autos.

124. Apresentamos as infrações acima de forma a tornar claro que a Autoridade Fiscal, ainda no curso do procedimento fiscal realizado na empresa autuada, cercou-se dos cuidados necessários à apuração das 4 infrações fiscais, apresentando ao Contribuinte planilhas, intimando-o a comprovar/apresentar, para cada uma das infrações, saldos, valores, documentos pertinentes, etc. As infrações são distintas e foram apuradas regularmente. Em momento algum, no curso do procedimento fiscal, o Contribuinte demonstrou (ou tentou demonstrar) que um mesmo fato estaria sendo tributado mais de uma vez. Na realidade, isso tampouco foi demonstrado agora no contencioso, no qual a Impugnante tece considerações genéricas, sem demonstrar de forma efetiva o alegado *bis in idem*.

125. Os montantes relativos às notas fiscais inidôneas foram glosados corretamente pela Fiscalização. Com relação aos empréstimos, não houve a comprovação da sua origem como também o efetivo recebimento dos valores contabilizados em sua escrita fiscal. Dessa forma, quanto ao “exemplo” que a Impugnante diz apresentar, não há como admitir vínculo ou qualquer possibilidade de quitação de aquisição de “insumos”, os quais teriam como lastro notas fiscais

inidôneas, quitação essa que teria sido feita com “empréstimos” oriundos de terceiros ou de sócios e que não foram comprovados.

126. Em conclusão, não há qualquer fato apontado pela Impugnante que leve à nulidade do lançamento praticado pela Autoridade Fiscal. [...]

Acrescento ao acima exposto que seria possível, em tese, que as infrações de glosa de custos (notas fiscais inidôneas) e omissão de receitas (passivo não comprovado) estivessem incidindo sobre um mesmo fato. Afinal, no momento da aquisição de um insumo, o lançamento contábil que se espera é um registro a débito de conta de estoque e a crédito de conta de passivo (registro da obrigação perante o fornecedor). O passivo, quando ocorrer o pagamento, será baixado contra caixa/bancos, enquanto que o estoque, em outro momento, será levado a custo (resultado). A alegação da recorrente parece ser de que o Fisco teria questionado o mesmo fato por duas vias diferentes, a saber: por um lado, glosa os custos, afirmando a inidoneidade das notas fiscais; por outro lado, afirma a falta de comprovação da exigibilidade do passivo. Ocorre que os recorrentes não lograram demonstrar que os saldos do passivo questionados pelo Fisco são os mesmos que receberam as contrapartidas pelas supostas aquisições acobertadas por notas fiscais inidôneas. E essa demonstração não foi trazida, quer em sede de impugnação, quer agora no recurso voluntário. A alegação da interessada resta, pois, vazia e não pode ser aceita.

No que toca à omissão de receitas com base em suprimentos de sócios, não se vislumbra a ligação possível com a glosa por comprovação inidônea de custos, nos termos corretamente expostos pelo julgador de primeira instância.

A alegação deve ser rejeitada, portanto.

O ponto seguinte diz respeito à infração de omissão de receitas, apurada com base na falta de comprovação do cancelamento de notas fiscais de vendas, emitidas pela própria interessada, ou, ainda, da devolução de vendas. Alega a interessada que o lançamento teria sido feito com base em presunção, para o que inexistiria base legal.

Também aqui pouco há a acrescentar à decisão recorrida. Não se trata, em absoluto, de lançamento com base em presunção. As notas fiscais de vendas, emitidas pelo próprio contribuinte, representam para fins fiscais a ocorrência de vendas de mercadorias nos montantes ali expressos. Seu cancelamento implica formalidades (por exemplo, a apresentação de todas as vias das notas canceladas), as quais não foram atendidas pela contribuinte. Diante disso, correto o procedimento do Fisco ao considerar que as vendas foram efetivadas, tal como consta dos documentos fiscais emitidos pela interessada.

O mesmo ocorre com as devoluções de vendas: ausente a comprovação de que as mercadorias foram devolvidas (por exemplo, mediante a apresentação da nota fiscal emitida pelo adquirente, que deveria acompanhar as mercadorias devolvidas), deve prevalecer o quanto atestado pelo próprio contribuinte, em notas fiscais de sua emissão.

A alegação não pode ser aceita.

Na sequência, a recorrente se insurge contra o não aproveitamento dos saldos negativos do imposto apurados em 2009 e 2010, além da falta de consideração das estimativas mensais recolhidas e retenções na fonte sofridas nesses anos.

A sucinta e objetiva análise feita pelo julgador em primeira instância merece transcrição:

136. [...] Ademais, ao contrário do que alegou, nas declarações apresentadas, referentes aos períodos fiscalizados de 2009 e de 2010, não foi apurado saldo negativo em qualquer desses períodos.

137. Observe-se que o Contribuinte apresentou DIPJ dos anos 2009 e 2010 com o resultado apurado pelo lucro real anual. Houve apuração de prejuízo fiscal no ano de 2009, de R\$ 432.121,52. No ano de 2010, a empresa apresentou lucro real no montante de R\$ 575.119,33.

138. Às fls. 5255 a 5256 dos autos, encontra-se o Demonstrativo de Apuração do IRPJ do período de apuração 2009. À fl. 5255, podemos verificar que a Autoridade Fiscal compensou não só o prejuízo do próprio período (R\$ 432.121,52), o qual consta da declaração apresentada pelo Contribuinte, como também compensou R\$ 442.929,30 relativos a prejuízo de períodos anteriores. Na Ficha 12A – Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real, o Contribuinte não declarou qualquer dedução do imposto e não foi apurado saldo negativo.

139. Quanto ao período de 2010, foi apurado lucro de R\$ 575.119,33. Na Ficha 12A – Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real, o Contribuinte não declarou qualquer dedução do imposto e apurou IRPJ a pagar no montante de R\$ 119.779,83. Portanto, o Contribuinte não apurou saldo negativo, mas sim imposto a pagar.

Como se vê, o lançamento partiu do quanto declarado pelo contribuinte na Ficha 12A de suas declarações de rendimentos (DIPJ) dos anos-calendário 2009 e 2010. Nessas declarações não consta qualquer dedução do imposto, ou seja, não constam recolhimentos de estimativas nem retenções sofridas de imposto na fonte. Também não constam saldos negativos apurados em qualquer dos dois anos. Assim, se alguma incorreção houve nessas declarações, incumbiria à interessada trazer aos autos prova de alguma estimativa recolhida ou de alguma retenção do imposto sofrida na fonte que pudesse conduzir à apuração de saldo negativo, capaz de reduzir o montante do tributo exigido nos presentes lançamentos. Não o fazendo, seu pleito, também aqui, resta vazio, e não pode ser atendido.

O próximo ponto a ser apreciado diz respeito à multa qualificada de 150%, aplicada exclusivamente à infração nº 0004 do auto de infração do IRPJ (com reflexo para os demais tributos), intitulada **CUSTO DOS BENS VENDIDOS E/OU SERVIÇOS PRESTADOS - COMPROVAÇÃO INIDÔNEA DE CUSTOS**. Os recorrentes argumentam que, ainda que as notas fiscais fossem inidôneas, este fato não configuraria, por si só, a hipótese de aplicação da multa qualificada de 150%.

Entendem os recorrentes que, para que a multa qualificada pudesse ser exigida, seria necessário que a Fiscalização tivesse demonstrado, por intermédio de provas inequívocas, que o Contribuinte tivesse agido com evidente intuito de fraude, conforme previsto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Tais artigos exigem que se comprove a existência da intenção de se praticar o ato que retarde ou impeça o surgimento da obrigação tributária.

Reiteram os recorrentes que, além de não demonstrar o dolo, a Fiscalização se baseou única e exclusivamente em provas emprestadas de Auto de Infração lavrado contra a Impugnante para a exigência do ICMS.

Quanto a este último argumento, atinente a provas emprestadas, já foi exaustivamente examinado e afastado anteriormente, neste voto, sendo despidendo repetir aqui o quanto dito antes.

Quanto à correção da multa de 150%, releva examinar inicialmente o art. 44 da Lei nº 9.430/1996, base legal para a aplicação da multa (fl. 5247):

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

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

[...]

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

Esse dispositivo menciona, entre outros, o art. 72 da Lei nº 4.502/1964. Ressalto que esse mesmo artigo de lei foi mencionado e reproduzido no Relatório do Procedimento Fiscal, à fl. 5141. Eis o texto legal:

*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 impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

Como se vê, dúvida inexistente de que, em havendo fraude (ação dolosa tendente a reduzir o montante do imposto devido) cabível a multa qualificada. A fraude, no caso, foi descrita em minúcias no Relatório do Procedimento Fiscal, entre as fls. 5141 a 5247, cabendo ressaltar a reprodução de AIDF (Autorização para Impressão de Documentos Fiscais), notas fiscais, recibos e documentos diversos com o objetivo de demonstrar a adulteração e/ou a falsidade em múltiplos casos. Um bom resumo do que foi constatado se encontra na decisão recorrida, que transcrevo a seguir.

145. De fato, o Contribuinte valeu-se de documentação inidônea em sua contabilidade, como “notas frias” e “paralelas”. As primeiras, as “notas frias”, possuem AIDF – Autorização de Impressão de Documentos Fiscais, mas as notas fiscais possuem data de emissão anterior à data de autorização da AIDF pela Secretaria da Fazenda, o que, por óbvio, implica em fraude do documento. As “notas paralelas” constituem documentos que sequer tiveram autorização para serem impressos, utilizando-se de numeração existente em documentos autorizados. Além disso, diversas notas fiscais continham informações inverídicas, como o transporte através de veículos que não possuíam a capacidade necessária ao transporte ou não eram veículos sequer utilizados comercialmente.

146. A documentação que se encontra nos autos é farta e organizada por conjunto de notas fiscais e provam o que se afirma sobre a falta de idoneidade das mesmas. Devido à grande quantidade, não são aqui neste voto reproduzidas.

147. Portanto, o conjunto da documentação e dos fatos que se encontram descritos nos autos do processo não deixa dúvidas de que existiu a intenção do Contribuinte em impedir o Fisco de tomar conhecimento da ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias devidas, razão pela qual a Autoridade Fiscal acertadamente usou o percentual de 150% na multa de ofício aplicada no presente caso.

O quadro resumo às fls. 5242/5243 totaliza, por valores e por mês, os custos com comprovação inidônea que envolveram 15 diferentes fornecedores ao longo de 15 meses consecutivos entre julho/2009 e setembro/2010. Tenho me manifestado que o intuito doloso há de ser extraído da situação concreta e da conduta apurada em cada caso. Neste, não pode haver dúvida de que o intuito consciente foi o de reduzir a base tributária e, por consequência, os tributos devidos, mediante a introdução na contabilidade de custos baseados em documentos sabidamente falsos. A enorme quantidade de notas falsas de diferentes fornecedores ao longo do tempo afasta por completo a possibilidade de mero equívoco, ou de ter agido de boa fé, ludibriado por terceiros.

Nessa linha, as pretensões dos recorrentes não se sustentam. Comprovada a fraude e afastada a hipótese de mero equívoco não intencional, correta a aplicação da multa qualificada de 150%. Nego provimento ao recurso, também quanto a este item.

O último tópico que é comum aos recursos da contribuinte e do responsável tributário é a reclamação contra a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

A matéria tem sido objeto de discussões ao longo do tempo, comportando decisões por vezes divergentes.

A incidência de juros sobre a multa proporcional, aplicada no lançamento de ofício, conforme procedimento das Autoridades Administrativas, encontra seu fundamento no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996 e, ainda, no art. 161 c/c art. 139, ambos da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – CTN), os quais transcrevo para maior clareza:

**Lei nº 9.430/1996:**

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

**Lei nº 5.172/1966 (CTN):**

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

A polêmica gira em torno da abrangência que se há de atribuir à expressão “*débitos para com a União, decorrentes de tributos*”, presente no *caput* do art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Tenho que os débitos decorrentes de tributos não podem se restringir ao principal, mas igualmente devem abranger os débitos pelo descumprimento do dever de pagar, ou seja, as multas proporcionais aplicadas de ofício ao lançamento. Nesse sentido, a abrangência dos *débitos para com a União* deve ser a mesma atribuída ao *crédito tributário* de que trata o CTN. O débito do contribuinte para com a União, visto pela ótica do sujeito passivo da obrigação tributária, é o crédito tributário em favor da União, visto pela ótica do sujeito ativo da mesma obrigação.

Essa discussão já foi travada na Câmara Superior de Recursos Fiscais. Peço vênua para transcrever, por sua clareza e por espelhar com exatidão meu pensamento sobre o assunto, excerto do voto condutor do acórdão CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, da lavra do ilustre Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Desde já, adoto seus fundamentos também aqui como razões de decidir (grifo consta do original).

Consoante relatado, a matéria ora posta à apreciação deste Colegiado se circunscreve à questão atinente a incidência de juros de mora, à taxa SELIC, sobre a multa de ofício proporcional aplicada.

O art. 139 do CTN determina que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. O art. 113 do CTN, por sua vez, determina, em seu parágrafo primeiro, que a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como da penalidade pecuniária dela decorrente.

Entendo, assim, que a obrigação tributária principal compreende tanto os próprios tributos e contribuições, como, em razão de seu descumprimento, e por isso igualmente dela decorrente, a multa de ofício proporcional, que é exigível juntamente com o tributo ou contribuição não paga.

Observe-se que tanto o tributo quanto a multa de ofício proporcional serão devidos com a consumação do fato gerador. A multa de ofício proporcional, embora seja um acréscimo ao tributo, não se trata de obrigação acessória, que se caracteriza pelo objeto não pecuniário, classificando-se como uma obrigação de fazer. A obrigação tributária principal consiste, assim, em todo e qualquer pagamento devido, incluindo-se o tributo, a multa ou penalidade pecuniária.

Em decorrência, o crédito tributário, a que se reporta o art. 161 do CTN, corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo seus acréscimos legais, notadamente a multa de ofício proporcional.

O art. 61, parágrafo terceiro, da Lei n. 9.430/97, fundamento legal da multa aplicada no caso concreto, prevê a aplicação de juros de mora sobre os débitos **decorrentes de tributos e contribuições** cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01 de janeiro de 1997. Dentre os débitos decorrentes dos tributos e contribuições, entendo, pelas razões indicadas acima, incluem-se as multas de ofício proporcionais, aplicadas em função do descumprimento da obrigação principal, e não apenas os débitos correspondentes aos tributos e contribuições em si.

Frise-se, por oportuno, que dito parágrafo terceiro determina a aplicação dos juros sobre o valor dos débitos indicados no caput do artigo, e não sobre seu valor acrescido da multa de mora prevista no mesmo caput. Por outro lado, se o caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 admite a aplicação da multa de mora sobre valor que, a depender das circunstâncias do lançamento, pode (considerando, por exemplo, a espontaneidade ou não do pagamento e o benefício da denúncia espontânea), estar acrescido da multa de ofício proporcional, cabe ao aplicador da norma afastar a respectiva concomitância, cuja eventual aplicação, contudo, não tem o condão de modificar a legislação sobre a matéria, afastando a inclusão da multa de ofício proporcional na obrigação principal.

Não é correta a afirmação de que toda penalidade pecuniária que se converte em obrigação principal é decorrente da observância de obrigação acessória. Não pagar tributo é o descumprimento de uma obrigação principal, constituindo parte desta. O fato de o dispositivo legal atribuir, à penalidade por descumprimento de obrigação acessória, a natureza de obrigação principal, não significa que toda e qualquer penalidade pecuniária é, em sua origem, uma obrigação acessória.

Ou seja: a multa de ofício proporcional não é resultante do descumprimento de obrigação acessória, mas de obrigação principal. É obrigação principal em sua natureza, independentemente de conversão.

Ressalte-se, com relação aos juros de mora, que o art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora à taxa de 1% ao mês, caso a lei não disponha de modo diverso, e a Lei n. 9430/96 determina a aplicação da taxa Selic aos casos em questão. Como dito crédito, deve ser entendido, pelas razões expostas, a obrigação tributária principal como um todo, incluindo a multa de ofício proporcional.

Adicionalmente, especificamente quanto ao art. 43 da Lei nº 9.430/96, invocado pelo Contribuinte em sua defesa, destaque-se que esse dispõe sobre a hipótese de "Auto de Infração Sem Tributo", razão pela qual não disciplina a aplicação dos juros sobre a multa de ofício proporcional, que somente é exigida com o tributo.

Ao final, por maioria de votos, a Câmara Superior decidiu conforme ementa abaixo:

*JUROS DE MORA — MULTA DE OFICIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL— A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Ac. CSRF/04-*

*00.651, de 18/09/2007, proc. 16327.002231/2002-85, Rel. Cons. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho)*

A matéria retornou à discussão na Câmara Superior em março de 2010, sendo prolatado o acórdão assim ementado, confirmando o entendimento aqui exposto:

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Ac. 9101-00.539, de 11/03/2010, proc. 16327.002243/99-71, Rel. Cons. Valmir Sandri, Redatora Designada Cons. Viviane Vidal Wagner)*

Pelas mesmas razões, nego provimento, também quanto a esta matéria, ao recurso voluntário interposto.

Na inexistência de argumentos específicos, aplica-se aos lançamentos reflexos de CSLL, PIS e COFINS o quanto decidido para o principal.

Passo, a seguir, à análise dos argumentos que se encontram exclusivamente no recurso voluntário interposto pelo Sr. Rafi Kahtalian, a quem foi imputada responsabilidade pelos créditos tributários dos presentes autos, nos termos dos arts. 124, I e 135, III, ambos do Código Tributário Nacional.

Alega o Sr. Rafi Kahtalian que haveria um vício no procedimento que conduziria à nulidade da imputação de responsabilidade tributária. Tal vício consistiria na falta de intimação a ele, Sr. Rafi, para que apresentasse esclarecimentos ou documentação. A fiscalizada seria exclusivamente a pessoa jurídica. Com isso, teria sido violados o devido processo legal e o direito à ampla defesa e ao contraditório, princípios constitucionais.

Não assiste razão ao recorrente.

O procedimento de fiscalização foi instaurado, de fato, em face da pessoa jurídica Superstar Calçados Ltda. A apuração e a eventual constituição de créditos tributários, como de fato ocorreu, se fez a todo o tempo diante da pessoa jurídica. Em assim sendo, correto que as intimações para esclarecimentos e/ou apresentação de documentos tenham sido dirigidas à pessoa jurídica, representada conforme seus atos constitutivos. O processo legal foi plenamente respeitado.

No curso dos procedimentos de fiscalização, em cumprimento do art. 142 do CTN, o Fisco entendeu que a correta identificação do sujeito passivo deveria alcançar não apenas o contribuinte fiscalizado mas também terceiros, por responsabilidade tributária. No caso, o Sr. Rafi Kahtalian. Para tanto, fez lavrar o competente Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 5311/5312).

É pacífico que o procedimento de fiscalização tem natureza inquisitorial, ou seja, é de iniciativa do Fisco, sendo as intimações e termos necessários à reunião de elementos probatórios e para firmar a convicção da fiscalização sobre a ocorrência dos fatos geradores tributários e, no presente caso, sobre a correta identificação do sujeito passivo. O direito à ampla defesa e ao contraditório se faz presente a partir do lançamento, ao se inaugurar a fase contenciosa com a apresentação de impugnação. E também aqui se verifica que não houve

qualquer violação ao devido processo legal nem ao direito à ampla defesa e ao contraditório. O responsável tomou ciência regular das autuações e da responsabilidade tributária que lhe foi imputada, apresentou impugnação que foi apreciada em primeira instância e, a seguir, o recurso voluntário que agora se examina.

Inexistente o vício alegado, não se há de reconhecer nulidade no procedimento do qual resultou a imputação de responsabilidade.

Quanto ao mérito da responsabilidade tributária, o Sr. Rafi Kahtalian apresenta as razões pelas quais entende que não seriam aplicáveis nem o art. 124, I, nem o art. 135, III, ambos do CTN. Eis os dispositivos em comento:

*Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

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

[...]

*Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:*

[...]

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

A matéria foi tratada, em primeira instância, de modo bastante sintético, nos parágrafos a seguir transcritos:

172. Os argumentos apresentados pelo Impugnante não procedem. Entendo acertada a responsabilidade pelo crédito tributário ter sido atribuída à pessoa indicada, lastreada no art. 124, I, e art 135, III, ambos do CTN.

173. De fato, o comportamento descrito nos autos, ou seja, a utilização de documentação inidônea na contabilidade da empresa, o não oferecimento à tributação de receitas, a entrega de declarações inexatas (DIPJ, DCTF) à Receita Federal do Brasil, comportamento esse que se verificou nos 2 anos fiscalizados, todos esses fatos não poderiam passar despercebidos do sócio administrador da empresa, o qual, além do conhecimento dos fatos, possui interesse na ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias de sua empresa que deixaram de ser adimplidas.

A responsabilidade tributária é matéria espinhosa, que comporta mais de uma via interpretativa dos dispositivos legais.

No que toca ao art. 124, I, a autoridade julgadora em primeira instância considerou que o interesse comum do Sr. Rafi Kahtalian, no caso, seria o interesse na ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias de sua empresa, que deixaram de ser adimplidas. Deve-se entender, com isso, que, ao pagar menos tributos, a empresa disporia de mais lucros a serem distribuídos aos sócios, e esse seria o interesse em comum do Sr. Rafi.

Não é como penso. Em primeiro lugar, tenho me manifestado, em outros casos, no sentido de que o art. 124 do CNT tem por objeto a solidariedade, ou seja, ele fixa as condições para que a obrigação seja solidária. Por si só, o art. 124 seria insuficiente para atribuir responsabilidade tributária que não estivesse prevista em outro dispositivo legal. Sua função seria a de atribuir solidariedade a uma responsabilidade já fixada alhures. A única exceção que faço a esse entendimento é a situação em que os interesses da pessoa jurídica e da pessoa física se confundem, em verdadeira confusão patrimonial. Em outras palavras, quando aquele que detém de fato poderes de administração (sócio ou não) usa seus poderes indiscriminadamente em benefício próprio, desviando recursos da pessoa jurídica para a pessoa física, aumentando seu patrimônio particular ou mediante outras práticas em que os interesses e patrimônios se confundam. Apenas nesses casos tenho admitido a responsabilização solidária com base exclusivamente no art. 124, I, do CTN. Não encontro essa situação nos autos. Toda a extensa descrição atinente às notas fiscais inidôneas (fls. 5141 a 5247) demonstra e comprova que esses documentos fraudulentos foram usados para aumentar indevidamente os custos da empresa, mas nada refere quanto ao destino dos recursos que teriam sido empregados para os pagamentos, se é que pagamentos houve efetivamente.

Adicionalmente ao acima exposto, qualquer sócio, administrador ou não, tem interesse nos lucros da empresa da qual participa. Mas daí não se pode concluir que qualquer ato (ainda que lícito) no sentido de aumentar os lucros tenha o condão de caracterizar o interesse comum e, por consequência, atrair a solidariedade. Por mais esse motivo, entendo que o art. 124 tem que estar conjugado a outro dispositivo legal.

No caso, esse outro dispositivo legal é o art. 135 do CTN. Conforme o inciso III, as pessoas às quais se pode atribuir responsabilidade são os diretores, gerentes ou representantes. Em outras palavras, os administradores de fato, independentemente de serem ou não sócios. Mas observe-se que o *caput* do artigo exige que essas pessoas tenham praticado ato com excesso de poderes ou infração de lei ou estatuto. Por certo que a majoração fraudulenta de custos, conforme descrito, constitui ato com infração de lei. Mas em toda a extensa e minuciosa descrição do ocorrido (fls. 5141 a 5247), não se encontra uma única menção ao nome do Sr. Rafi Kahtalian, nenhuma referência a sua possível participação nas múltiplas fraudes constatadas. Nem ao menos se afirma, muito menos se comprova, que o Sr. Rafi Kahtalian estivesse à frente da parte lícita dos negócios da empresa. Se assim fosse, e caso se comprovasse que ele participava ativamente das aquisições verdadeiras de insumos e autorizava pessoalmente os pagamentos das compras reais, seria possível firmar posição de que houvesse sido também ele a fazer inserir na contabilidade a parte ilícita, as compras fraudulentas. Mas nada disso encontro nos autos.

Diante disso, com todo o respeito, tenho por frágil a afirmação do julgador *a quo* de que "*todos esses fatos não poderiam passar despercebidos do sócio administrador da empresa*". Trata-se de mera presunção de ato omissivo, que reputo insuficiente para atribuir responsabilidade tributária.

Com esses fundamentos, voto por dar provimento ao recurso do Sr. Rafi Kahtalian, quanto a este ponto, para afastar a responsabilidade tributária que lhe foi imputada.

Em conclusão, por todo o exposto, encaminho meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário da contribuinte Superstar Calçados Ltda. e dar provimento parcial ao recurso voluntário do Sr. Rafi Kahtalian para afastar a responsabilidade tributária que lhe foi imputada.

Processo nº 11065.723833/2013-37  
Acórdão n.º **1301-002.271**

**S1-C3T1**  
Fl. 5.799

---

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha