



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.728952/2019-83
ACÓRDÃO	1302-007.873 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DISTRIBUIDORA CALIXTO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2016

RECURSO VOLUNTÁRIO. PRAZO. INTEMPESTIVIDADE.

A apresentação do recurso em prazo superior a trinta dias, contados da ciência da decisão prolatada em primeira instância, impede que seja conhecido, por ser intempestivo, nos termos do artigo 33 do Decreto nº 70.235/72.

RECURSO VOLUNTÁRIO. FALTA DE INTERESSE DE AGIR. RECORRENTE NÃO RESPONSABILIZADO.

Falta interesse de agir ao recorrente que não foi responsabilizado nos lançamentos de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em deixar de conhecer do recurso voluntário, por intempestivo, nos termos do relatório e voto do relator.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas – Relator

Assinado Digitalmente

Sergio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Ricardo Pezzuto Rufino, Miriam Costa Faccin, Natalia Uchoa Brandao, Sergio Magalhaes Lima (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário oposto em face de acórdão da DRJ que julgou improcedente a impugnação do contribuinte.

Em face do contribuinte foram lavrados **autos de infração de IRRF, CSLL, PIS e Cofins** (fls. 1.204 a 1.245), em relação ao ano-calendário de 2016, exigindo os tributos em face de omissão de receitas, tendo sido arbitrado seu lucro. Foi imputada responsabilidade solidária ao Sr. Carlos Henrique Calixto e cominada multa qualificada.

Conforme relato do Termo de Verificação Fiscal (“**TVF**”) (fls. 1.188 a 1.203), destaco os seguintes trechos:

1. INTRODUÇÃO:

1.1 DA PESSOA JURÍDICA FISCALIZADA:

No período abrangido pela ação fiscal, entre 1º de janeiro de 2016 e 31 de dezembro de 2017, a fiscalizada foi optante pela tributação com base no lucro presumido, sob regime de competência, conforme opção informada nas Escriturações Contábil Fiscal (ECFs) e nas EFD Contribuições relativas aos respectivos anos-calendário (doc. 07a e doc 08).

Trata-se de uma sociedade empresária limitada cujo objeto social era: Comércio atacadista e varejista de doces, paçocas, bombons, chicletes e balas; Comércio varejista especializado na revenda de artigos para festas; Comércio atacadista de artigos descartáveis em geral, copos, talheres, guardanapos, embalagens para alimentos preparados e outros similares, embalagens em geral de qualquer material; Representação Comercial, Logística e Distribuição, segundo consta nos instrumentos de consolidação contratual assinados em 11 de outubro de 2013 (doc. 10a). A 8ª e a 9ª alterações contratuais (doc. 10b e 10c), e suas respectivas consolidações, não alteraram o objeto social.

Também consta no contrato social vigente no período, que os sócios eram:

- CARLOS HENRIQUE CALIXTO, inscrito no CPF sob nº 761.086.009-34; e

- MARIA EDUARDA CALIXTO, inscrita no CPF nº 034.667.960-59.

A administração da sociedade, de acordo com a cláusula sétima do mesmo instrumento, era exercida isoladamente pelo sócio CARLOS HENRIQUE CALIXTO. Durante o período fiscalizado, em 23 de setembro de 2016, houve uma alteração

e consolidação contratual (doc. 10b), o qual alterou os sócios, que passaram a ser os abaixo elencados:

- CLAUDINEI JOSÉ CALIXTO, inscrito no CPF sob nº 479.356.429-15; e
- MARIA EDUARDA CALIXTO, inscrita no CPF nº 034.667.960-59.

A administração da sociedade passou, então, a ser exercida isoladamente pelo primeiro.

1.2 DO OBJETO DA VERIFICAÇÃO FISCAL – OMISSÃO DE RECEITAS:

A verificação fiscal abrangeu o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e a tributação decorrente em relação aos fatos geradores ocorridos entre 1º de janeiro de 2016 e 31 de dezembro de 2017. Especificamente, foi verificado que na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) e na EFD Contribuições, referentes aos anos-calendário 2016 e 2017, houve omissão de receitas, reduzindo, assim, a base de cálculo do IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) – apuradas pelo lucro presumido – da Cofins e da contribuição ao PIS, com incidência cumulativa.

Em decorrência das infrações apuradas e da troca de administradores na empresa, foram abertos três processos:

- a) O primeiro, 11080.728952/2019-83, trata das infrações apuradas para IRPJ, CSLL, PIS e COFINS no período entre 01 de janeiro de 2016 e 22 de setembro de 2016, o qual contempla omissões de receita na ECF dos dois primeiros trimestres de 2016 e na EFD Contribuições dos oito primeiros meses do ano 2016.
- b) O segundo, 11080.728953/2019-28, trata das infrações apuradas para IRPJ, CSLL, PIS e COFINS no período entre 23 de setembro de 2016 e 31 de dezembro de 2017, o qual contempla omissões de receita na ECF dos dois últimos trimestres de 2016 e nos quatro trimestres do ano de 2017, e na EFD Contribuições dos quatro últimos meses do ano de 2016 e nas do ano de 2017.
- c) O terceiro, 11080.728954/2019-72, trata das infrações apuradas para IRPJ e CSLL no período entre maio e dezembro de 2017, de receitas que foram declaradas na EFD Contribuições, mas não foram declaradas em ECF.

Neste relatório, integrante do processo 11080.728952/2019-83, serão tratadas as infrações do período detalhado na alínea “a” acima.

2. DOCUMENTAÇÃO E REGISTROS CONTÁBEIS UTILIZADOS NA VERIFICAÇÃO:

2.1 ELEMENTOS APRESENTADOS PELO FISCALIZADO:

Em 22/02/2019, o contribuinte foi cientificado (doc. 02a) do Termo de Início relativo ao procedimento fiscal objeto deste relatório (doc. 02). Em resposta, em 02/04/2019, o contribuinte apresentou uma mídia digital (CD) (doc. 11). Em 05/04/2019, o contribuinte foi cientificado (doc. 03c) de Intimação Fiscal que questionava divergências apuradas na base de cálculo informada (doc. 03). Em 18/04/2019, o contribuinte foi cientificado (doc. 04a) do Termo de Ampliação da

Ação Fiscal (doc. 04), estendendo a verificação sobre o ano-calendário 2017. Assim, através de juntada ao Dossiê de Atendimento Eletrônico nº 10010.036967/0219-09, novos documentos foram apresentados. Segue a relação completa dos documentos encaminhados:

- Procuração outorgando poderes de representação perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil, entre outros, à sra. VALQUIRIA AYDOS ROSARIO, CPF nº 736.763.490-91 (doc. 11a);
- Documento comunicando que os trabalhos da fiscalização seriam acompanhados por sua procuradora VALQUIRIA AYDOS ROSARIO, com as suas informações de contato (doc. 11b);
- Recibo de entrega de ECFs referente aos anos-calendário 2016 e 2017, retificando-as, posteriormente ao início da fiscalização (doc. 11c e doc. 11d); e
- Demonstrativos da base de cálculo julgada devida, referente aos anos-calendário 2016 e 2017, com consolidação mensal e por CFOP (docs. 11e e doc. 11f);

3. DA EXECUÇÃO DA VERIFICAÇÃO FISCAL

3.1 DA APURAÇÃO DOS TRIBUTOS NO LUCRO PRESUMIDO:

O artigo 25 da Lei nº 9.430/1996, com a redação vigente à época do fato gerador, determina a composição do lucro presumido:

(...)

Para a CSLL, assim determina o art. 29 da Lei nº 9.430/1996:

(...)

3.1.1 DO ARBITRAMENTO:

Antes do início da ação fiscal, as ECFs relativas aos anos-calendário 2016 e 2017 do contribuinte estavam com valores zerados. No termo de início da ação fiscal (doc. 02), o fiscalizado foi intimado a apresentar escrituração contábil completa ou, alternativamente, Livro Caixa onde deveria estar escriturada toda movimentação financeira, inclusive bancária, referente ao ano-calendário 2016. De acordo com o art. 527 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99):

(...)

No termo de intimação fiscal (doc. 03), foi solicitada manifestação sobre as receitas apuradas, tendo em vista a falta de detalhamento da escrituração do Livro Caixa preenchida no registro Q100 da ECF enviada. Posteriormente, no termo de ampliação fiscal (doc. 04), solicitou-se novamente escrituração referente ao ano-calendário de 2016. Juntamente, solicitou-se a escrituração contábil completa ou, alternativamente, Livro Caixa, onde deveria estar escriturada toda movimentação financeira, inclusive bancária, referente ao ano-calendário 2017.

Em resposta aos termos, foram retificadas as ECFs referentes aos anos-calendário 2016 e 2017 com preenchimento dos registros P200, P300, P400, P500 (Apuração e Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL), além do registro Q100 (Demonstrativo do Livro Caixa) (doc. 11c, doc. 11d, doc. 12, doc. 12a e doc. 12b).

Porém, os registros Q100 de ambas as ECFs não foram preenchidos adequadamente, uma vez que não estão escrituradas todas movimentações financeiras, como preconiza o Parágrafo Único do artigo acima transcrito. O que foi encaminhado é um consolidado mensal, que torna a escrituração imprestável para se obter qualquer informação. Assim, o Decreto nº 3.000/1999, em consonância com os arts. 45 e 47 da lei nº 8.981 de 1995, determina que a apuração seja feita com base nos critérios do lucro arbitrado:

(...)

3.2 DA EXECUÇÃO DOS PROCEDIMENTOS:

3.2.1 DA OMISSÃO DE RECEITAS DECLARADAS EM EFD CONTRIBUIÇÕES:

A fiscalizada apresentou a ECF referente ao ano-calendário de 2016 com valores zerados (doc. 07a). Tampouco declarou valores referentes ao IRPJ e à CSLL em DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (docs. 09).

Não apresentou a EFD Contribuições referente ao mês de janeiro de 2016 e apresentou as EFDs Contribuições referentes aos demais meses de 2016 com valores zerados (doc. 08). Nos meses de janeiro, fevereiro e maio de 2016, a empresa declarou débitos de PIS e de Cofins em DCTF:

(...)

Através das Notas Fiscais Eletrônicas (NF-es) de saída não-canceladas da empresa, foi possível apurar a Receita Bruta total mensal/trimestral. A apuração referente aos oito primeiros meses do ano de 2016 (docs. NFEs 01_2016 a 08_2016), período ao qual se refere esse relatório, pode ser vista na tabela abaixo:

(...)

Tendo em vista a falta de detalhamento da escrituração do Livro Caixa apresentado no registro Q100 das ECFs retificadas, e que a empresa informou, após o início da fiscalização, valores divergentes a estes apurados, fez-se uma intimação (doc. 03) solicitando apresentar razões e elementos que justificassem a base de cálculo informada. Em resposta, o contribuinte apresentou relatórios detalhando as receitas por CFOP e por mês.

Da análise da resposta, percebeu-se que:

- O contribuinte também considera receita bruta as *Vendas de Mercadoria*, *Vendas de Mercadorias Sujeita a ST* e as *Vendas Fora do Estabelecimento*.
- O contribuinte não incluiu *Outras Saídas não Especificadas*. Após análise das notas fiscais de saída referentes a essas operações, decidiu-se não considerá-las como receita bruta da empresa, uma vez que trata-se de destinação de produtos

vencidos. O contribuinte incluiu as devoluções de mercadorias, e essas foram consideradas, em atendimento ao art. 15 da lei nº 9.249/1995.

- O relatório apresenta inconsistências, as quais foram analisadas no processo 11080.728953/2019-28, uma vez que as notas fiscais eletrônicas utilizadas correspondiam ao período nele tratado. Identificou-se, por exemplo, erro no valor contabilizado no CFOP 5405 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituído) no mês de outubro de 2016 e nas Devoluções em dezembro de 2016.

Como já foi descrito no item 3.1.1, para o período fiscalizado, entre 2016 e 2017, o sujeito passivo não entregou escrituração contábil, apresentando, em resposta às intimações, apenas o preenchimento do Registro Q100 (Demonstrativo do Livro Caixa) das respectivas ECFs (doc. 12, doc. 12a e doc. 12b). Esse preenchimento foi feito apenas com consolidados de recebimentos e pagamentos mensais. Dessa forma, impossibilita qualquer apuração de ingressos no caixa oriundos, por exemplo, de receitas financeiras ou outras receitas obtidas pela empresa. Previsão distinta tem o art. 527 do Decreto nº 3000/99 (RIR/99):

(...)

Dessa forma, decidiu-se pelo arbitramento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme definido nos arts. 16 e 29 da Lei nº 9.249/1995.

(...)

4.2 DO CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO:

No curso do procedimento fiscal, foram constatados os fatos detalhadamente descritos no item 3.2 deste relatório, que ocorreram no âmbito das operações da DISTRIBUIDORA CALIXTO LTDA.

De acordo com a lei nº 4.502/64:

(...)

A expressão “ação ou omissão dolosa”, presente na definição de sonegação, tem por significado a vontade livre e consciente direcionada a uma certa finalidade: produzir redução ou supressão no valor dos impostos e contribuições devidos, em prejuízo da Fazenda Pública. Como citado no item 3.2 deste relatório, é importante referir o fato de o contribuinte ter omitido totalmente na ECF e nas EFDs Contribuições as receitas de sua atividade, durante todo o ano-calendário de 2016, informando-as como zero nos campos específicos.

Em relação ao ano-calendário 2017, também houve omissão total de rendimentos na ECF respectiva. As receitas de maio a dezembro de 2017 informadas em EFD Contribuições foram considerados também para IRPJ e CSLL, mas apresentam valor inferior ao apurado para todos tributos. Portanto, o lançamento se refere a omissões de receita da atividade ocorridas durante todo o ano-calendário.

A omissão e a declaração a menor dessas receitas, que eram do conhecimento do fiscalizado em face das notas fiscais emitidas pelo mesmo, afasta, por falta de razoabilidade, a possibilidade de ter ocorrido erro escusável. Tais fatos, em verdade, denotam o caráter consciente e voluntário das condutas praticadas pelo fiscalizado, ou seja, caracterizam o dolo no sentido de reduzir, indevidamente, os tributos federais reiteradamente ao longo dos meses do ano de 2016 e de 2017, caracterizando, em tese, o crime tipificado no artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90:

(...)

Uma vez que os fatos sob análise ocorreram nos anos-calendário de 2016 e de 2017, aplica-se o disposto na Lei 9.430/1996, artigo 44, inciso I, parágrafo 1º, com a redação dada pela Lei 11.488/2007:

(...)

Portanto, sobre os impostos e contribuições devidos em razão das infrações apuradas nesta verificação fiscal será aplicada multa de ofício no percentual de 150%.

(...)

4.4 RESPONSABILIDADE PASSIVA SOLIDÁRIA:

O artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, que trata da responsabilidade de terceiros por crédito tributário, estabelece que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. É evidente, no entanto, que a pessoa física dotada de poderes para gerenciar uma empresa, ao exercer sua atividade, o faz como órgão da pessoa jurídica. Quer dizer, no exercício regular da gerência ela não atua em seu nome, mas sim como parte orgânico-funcional da própria pessoa jurídica administrada. Por isso mesmo, o artigo 135, inciso III, do CTN, estabeleceu que, mesmo atuando como órgão da pessoa jurídica, se o administrador opera com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, ele responde pessoalmente pelos eventuais créditos tributários decorrentes de seus atos. Neste caso, fica estabelecida uma situação de sujeição passiva solidária entre a pessoa jurídica, que ocupa a posição de contribuinte, e o administrador, que figura no pólo passivo da relação jurídico-tributária na condição de responsável.

Na medida em que os fatos apurados no item 3.2 deste relatório constituem sonegação e crime contra a ordem tributária praticado no exercício das atividades econômicas de um empreendimento, os diretores e administradores da pessoa jurídica passam à condição de responsáveis solidários pelo crédito tributário lançado de ofício.

Assim, observadas as disposições constantes nos instrumentos contratuais da DISTRIBUIDORA CALIXTO LTDA (doc. 10a, doc. 10b e doc. 10c), a responsabilidade solidária pelo crédito tributário é atribuída à seguinte pessoa, a qual exercia a função de administrador à época dos fatos geradores:

- No período entre 01 de janeiro de 2016 e 22 de setembro de 2016, o qual contempla omissões de receita na ECF dos dois primeiros trimestres de 2016 e na EFD Contribuições dos oito primeiros meses do ano 2016:

- CARLOS HENRIQUE CALIXTO, inscrito no CPF sob nº 761.086.009-34;

No sentido de garantir ao responsável solidário a mais ampla condição de defesa e exposição de contraditório no processo administrativo, serão adotados os seguintes procedimentos:

- a) Receberá ciência da constatação dos pressupostos de fato e de direito que conduziram à responsabilização pelo crédito tributário;
- b) O lançamento de ofício será efetuado contra a pessoa jurídica fiscalizada e também contra o responsável solidário, que será cientificado deste Termo de Verificação Fiscal, dos demonstrativos de cálculo e de todos os autos de infração;
- c) O responsável solidário será intimado a promover a extinção do crédito tributário decorrente do lançamento de ofício, por meio de pagamento ou outra forma de extinção prevista em lei, ou impugná-lo, no prazo de trinta dias contados da ciência.

A contribuinte e os Srs. Claudinei José Calixto e Carlos Henrique Calixto apresentaram impugnação (fls. 1.262 a 1.276). Colaciono o relato da decisão recorrida, por bem sintetizar as matérias impugnadas:

Tempestividade

- Tendo em vista o conhecimento dos impugnantes no dia 29/07/2019, e o prazo de 30 dias para apresentação, conforme dispõe o art. 15 do Decreto n. 70.235/72, o recurso é tempestivo e deve ser recebido.

Dos Fatos

- *O contribuinte recebeu ciência do Processo Administrativo Fiscal nº 1010100.2019.00078, que engloba os seguintes processos: 11080.728952/2019-83, 11080.728952/2019-28 e 11080.728954/2019-72.*

- *Tais processos se referem às divergências apontadas pelo Fiscal das declarações enviadas pelo contribuinte, mais especificamente em relação às ECF e EFD Contribuições. O primeiro processo 11080.728952/2019-83 cuida do período de janeiro a setembro de 2016. Já o segundo processo 11080.728952/2019-28 trata do período de setembro de 2016 a dezembro de 2017 e, por fim, o terceiro 11080.728954/2019-72, que envolve maio e dezembro de 2017.*

- Houve inclusive, arrolamento de bens do contribuinte em relação ao processo n. 11080.728953/2019-28. Além disso, também foi dada ciência do processo n. 11080.729608/2019-10, o qual se refere à representação fiscal fins penais.

- O PAF n. 1010100.2019.00078 aponta que houve sonegação de receitas, como base para desconstituição da personalidade jurídica. Contudo, analisando os documentos entregues – ECF, EFD Contribuições e DCTF – verifica-se que o contribuinte prestou informações ao Fisco.

- Ainda, o procedimento instaurado não observou o limite de multas a serem aplicadas, de forma que onera demasiadamente o contribuinte, razão pela qual interpõe a presente impugnação

Do Direito

Da Nulidade do Procedimento

- A técnica implementada pela Auditoria Fiscal para fundamentar o arbitramento da base tributável foi utilizada ao arrepio das disposições legais e que o auto de infração deve ser pautado pelos princípios da legalidade e segurança jurídica, porque, salvo nas hipóteses em que a legislação expressamente autoriza o emprego da presunção, a acusação de falta de recolhimento de parte dos créditos tributários, há que se fundar em provas concretas e hábeis, de modo a caracterizar com inarredável certeza a ocorrência da infração.

- Ocorre que os fatos apresentados para embasar a presunção dos valores créditos tributários não recolhidos se tornaram improcedentes por absoluta falta de requisitos técnicos no que tange a sua apuração e fundamentação de direito para utilização como prova que pudesse transmitir à AFRFB a certeza necessária quanto à efetiva ocorrência da omissão de seu recolhimento, requisito indispensável para a configuração da efetiva existência do fato gerador do tributo e por conseqüência possibilitar o lançamento complementar do crédito tributário.

- De fato, não foram respeitados os seguintes princípios: liquidez e certeza, reserva legal, prova segura e tipicidade e ainda que o lançamento é duvidoso, uma vez que não foram realizadas as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza à constituição do crédito tributário.

- Acontece que o arbitramento feito de ofício é o recurso da fiscalização da Receita Federal do Brasil, quando se vê impossibilitada de aceitar ou de apurar o valor da contribuição devida pelo contribuinte. Por isso, o Conselho de Contribuintes tem reiteradamente decidido que essa modalidade de tributação é excepcional e deve ser aplicada quando esgotadas de fato as possibilidades de apuração do tributo.

- No caso, todas as intimações do Fisco foram atendidas pela empresa, fornecendo toda a documentação para apurar os fatos descritos, bem como o auditor fiscal poderia ter buscado outras informações para apurar o caso, mas não

o fez. Dessa forma, o presente procedimento de fiscalização é nulo de pleno direito.

Das declarações enviadas – desconstituição da alegação de omissão de receitas

- Nos processos administrativos 11080.728952/2019-83 e 11080.728953/2019-28, que compreendem os anos de 2016 e 2017, o fiscal aponta omissão de receitas da atividade, diante da divergência das informações prestadas na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) e EFD Contribuições do período, razão pela qual arbitrou o lucro e calculou os impostos sobre o valor por ele apurado.

- Contudo, muito embora no caso em tela o contribuinte esteja obrigado a entrega das referidas declarações (ECF e EFD), a constituição efetiva do crédito tributário somente ocorre na DCTF. Havendo o envio da DCTF é possível a constatação dos valores, tendo em vista que nela se declara os valores de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Em outras palavras, não houve a omissão de receitas, tendo em vista que houve o reconhecimento e confissão pelo contribuinte através da entrega da DCTF, conforme passa a se demonstrar.

Natureza declaratória e constitutiva do débito

- A Escrituração Contábil Fiscal (ECF), disciplinada pela Instrução Normativa n. 1.422/13, faz parte do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), instituído por sua vez pelo Decreto n° 6.022/07 (e alterações posteriores), conforme se verifica no art. 3° da IN citada.

- O SPED, tem como finalidade principal promover a integração dos Fiscos, bem como uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes, de forma que concentra em uma única transmissão distintas obrigações acessórias. Contudo, conforme se percebe da leitura do Decreto n. 6.022/07, essas obrigações possuem apenas natureza declaratória, sendo meras informações prestadas ao Fisco sem o condão de constituir o crédito tributário. Ou seja, a não entrega da ECF está sujeita às penalidades previstas a partir do art. 6° da IN n. 1.422/13, que se limitam a aplicação de multa por atraso.

- Na prática o envio da ECF pelo contribuinte não gera nenhum débito. Por outro lado, a Instrução Normativa n. 1.599/15, que dispõe sobre a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, é o documento que constitui efetivamente o crédito tributário, sendo esse o documento que, na prática, obriga o contribuinte ao pagamento. Tanto é que no recibo de entrega da declaração, o contribuinte se depara com a seguinte mensagem: *O presente Recibo de Entrega da DCTF contém a transcrição da Ficha Resumo da referida declaração, que constitui confissão de dívida, de forma irretratável, dos impostos e contribuições declarados. Fica o declarante ciente de que os impostos e contribuições declarados na DCTF e não pagos serão enviados para inscrição em Dívida Ativa da União, conforme o disposto no parágrafo 2º do artigo 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, combinado com a Portaria MF nº 118, de 28 de junho de 1984.*

- Diante disso, torna-se relevante esclarecer que à DCTF, conforme citado acima, foi atribuída a natureza de confissão de dívida e caracteriza instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito tributário, o que decorre do artigo 5º, parágrafo 1º, do Decreto-lei 2.124/84. Assim, desde a sua instituição, por meio da IN SRF 129/86, é a DCTF o instrumento apto à constituição do crédito tributário, por ato do contribuinte. Tal entendimento já é pacífico no CARF, conforme demonstram julgamentos recentes,

- O art. 6º, da IN 1.599/15, discorre acerca dos impostos e contribuições que serão declarados na DCTF, sendo eles – IRPJ (inciso I), CSLL (inciso V), PIS (inciso VI) e COFINS (inciso VII), ou seja, é a DCTF a declaração que constitui efetivamente o crédito tributário passível de cobrança e inscrição em dívida ativa pela RFB, sendo que as demais declarações constituem somente meras informações para verificação.

- No caso em tela, o contribuinte apresentou a DCTF de janeiro a fevereiro de 2016, bem como efetuou a retificação de todas as ECFs quando do início da fiscalização, fornecendo ao fiscal todos os documentos solicitados.

- Quanto ao ano de 2017, todas as DCTFs foram entregues, e da mesma forma a ECF de todo período foi retificada, com todas as informações exigidas pelo fiscal, de forma que não subsiste a alegação de que houve a omissão de receitas.

- Todas as DCTFs, com valores e datas de envio constam na planilha anexa à presente impugnação, bem como estão anexas ao Procedimento Fiscal n. 1010100.2019.00078.

Da Falta de Caracterização da Sonegação Fiscal e do Afastamento da Multa Majorada

- O art. 44 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, estabelece as multas de ofício pela falta de declaração são de 75%. Por seu turno, os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964 definem os tipos penais.

- Entretanto, como pode ser observado do Termo de Verificação Fiscal, observa-se que a motivação para enquadramento do crime de sonegação foi tão somente indícios ou suspeitas de que houve dolo na redução ou omissão de receitas tributárias.

- Contudo, ao contrário do que entendeu o Fiscal da Receita Federal, no tocante as hipóteses de que tratam os artigos 71, 72, e 73, da Lei nº 4.502/1964, o CARF vem entendendo há muito que deve ser comprovada configuração do tipo penal, inclusive, por meio da emissão das Súmulas 14 e 25 do CARF.

- Em que pese a fundamentação da autoridade lançadora, que concluiu que estava caracterizado o crime de sonegação, em virtude de que o contribuinte teria prestado informações inverídicas na declaração da ECF e EFDs, omitindo totalmente as receitas de suas atividades durante todo o ano calendário de 2016,

não está demonstrado em nenhum momento a comprovação de que houve dolo, elemento essencial no tipo penal, nos termos do artigo 71 da Lei 4.502/1964.

- Isso ocorre por que a apresentação de informações em ECF e nas EFDs Contribuições diferentes das apuradas pela fiscalização, por si só, não caracterizam atitude dolosa do contribuinte, ainda mais se o próprio contribuinte declarou a receita tributária correta em sede de DCTF, conforme documentos anexados no próprio PAF n. 1010100.2019.00078.

- Para o enquadramento do ilícito fiscal no crime de sonegação é imprescindível a presença de dolo na conduta do sujeito passivo, devendo o mesmo praticar intencionalmente a conduta com o propósito de obter o resultado de suprimir ou reduzir o pagamento do tributo devido. A caracterização do elemento dolo exige a presença de substancial de conjunto probatório sobre a prática do ato infracional, não se prestando para tal a existência de meros indícios da intenção dolosa por parte do agente.

- De fato, há equívocos no preenchimento das ECF e EFDs Contribuições, com preenchimento a menor, mas isso não significa que houve dolo com o objetivo de pagar tributos a menor, na medida em que as DCTFs dos mesmos períodos foram apresentadas com valores e constituíram os créditos tributários.

- No caso da entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), não resta dúvida de que tal declaração possui o objetivo de informar os tributos e contribuições que são apurados pela empresa (contribuinte), constituindo os créditos tributários. É inegável que no caso houve erros nas informações constantes na ECF e nas EFDs Contribuições, mas o contribuinte entregou as DCTFs dos mesmos períodos com as informações tributárias necessárias para a constituição dos créditos tributários, não havendo dano ao erário, pois este pode, com estas informações, pode ajuizar execução fiscal ou qualquer outro meio de buscar os valores em aberto.

- O que se quer dizer é que o enquadramento de sonegação fiscal exige a intenção de DOLO, demonstrada com outros elementos que deveriam ter sido agregados ao trabalho fiscal para a devida caracterização do crime sonegação e, conseqüentemente, a aplicação da multa majorada em dobro (150%).

- Além disso, compulsando os autos, observa-se que a autoridade fiscal intimou o contribuinte que apresentou a documentação necessária para apurar o fato. Ocorre que, apesar de ter prestado informações inverídicas em ECF e nas EFDs Contribuições, a autoridade fiscal teve acesso a todos os dados e/ou circunstâncias caracterizadoras da ocorrência dos fatos geradores. Isso por que não houve em nenhum momento embaraço aos trabalhos da fiscalização, que mediante os documentos colhidos no curso da ação fiscal poderia ter identificado a verdade material dos fatos, bem como ter reconhecido o erro do contribuinte no preenchimento da obrigação acessória.

- Dessa forma, não há dúvidas de que não foi comprovado o crime de sonegação fiscal, definido no artigo 71 da Lei 4.502/1964, bem como que deve ser aplicado o disposto no artigo 112, incisos II e IV, do Código Tributário Nacional ao presente caso. Esse é o entendimento do CARF quanto a situações análogas a analisada no presente caso.

- A aplicação da multa majorada em dobro (150%), de que trata o § 1º do art. 44 da Lei 9.430/1996, deve ser alterada para o patamar de 75%, em razão de que não houve a configuração do dolo a ensejar o crime de sonegação fiscal, previsto no artigo 71 da Lei 4.502/1964.

Da Representação Fiscal para Fins Penais

- Como já foi exposto, não houve demonstração de dolo no agir do contribuinte, motivo pelo qual é incabível a representação fiscal para fins penais por crime contra a ordem tributária definido no artigo 1º, inciso I, da Lei 8.137/1990.

- Além disso, o Ilustríssimo Auditor Fiscal não esgotou as possibilidades para identificar a base tributável sujeita à imposição do arbitramento do valor dos créditos tributários objeto de autuação, condição essencial para o lançamento do crédito tributário e constatação do ilícito.

- Por fim, também destaca-se que, em relação a Representação Fiscal para fins Penais com o fim de caracterizar o ilícito penal está a depender da procedência do lançamento, na medida em que se necessita esclarecer sobre a natureza do fato típico, isto é, se é crime material, de resultado, em que a supressão ou redução do tributo deve ser caracterizada, bem como que a Autoridade Fiscal está proibida de encaminhar ao Ministério Público antes da decisão final do processo administrativo, conforme o disposto no artigo 83, da Lei 9.430/1996, razão pelo qual já se pode afirmar que um eventual inquérito ou investigação do criminal do Ministério Público já está inquinada pelo vício da ilegalidade por causa de tal representação.

Arbitramento indevido

- Nos processos referidos acima - 11080.728952/2019-83 e 11080.728953/2019-28 – houve o arbitramento do lucro dos períodos 03/2016, 06/2016, 09/2016, 12/2016, 03/2017, 06/2017, 09/2017 e 12/2017. No entendimento do Fiscal, tal medida fez-se necessária tendo em vista que notificado o contribuinte, o mesmo deixou de apresentar os livros e documentos necessários para apuração.

- Contudo, conforme se verifica todos os valores foram declarados e reconhecidos pelo contribuinte. A ECF de 2016 foi entregue zerada, porém, quando da retificação, todos os valores foram declarados corretamente, coerente inclusive com as demais declarações. As DCTFs do período constam anexas no PAF, com as declarações do período devidamente registradas com os débitos de PIS/COFINS. Já a ECF original de 2017 foi apresentada com a descrição das vendas realizadas pelo estabelecimento, muito embora sem cálculo de IRPJ e CSLL.

- Entretanto, também retificada com declaração completa, inclusive com os livros caixa, e todos os valores correspondentes às movimentações da empresa. De modo que a DCTF de 2017 está completa, apresentando tanto os valores de PIS/COFINS como IRPJ e CSLL trimestral.

- Ou seja, todos os valores foram declarados pelo contribuinte, de modo que o arbitramento não é medida que se impõe no caso em tela, devendo ser desconstituído os valores arbitrados.

Da Responsabilidade Passiva Solidária

- O procedimento fiscal atribuiu responsabilidade solidária ao sócio gerente Carlos Henrique Calixto, em razão de que exercia tais funções à época dos fatos geradores, quais sejam, no período de 1 de janeiro de 2016 a 22 de setembro de 2016, o qual contempla omissões de receita da ECF dos dois primeiros trimestres de 2016 e na EFD Contribuições dos 8 primeiros meses de 2016.

- De fato, ao constituírem a sociedade na forma disciplinada no Código Civil, fundamentados no direito societário, limitam sua responsabilidade aos aportes que realizam para a formação do capital, seja em quotas ou ações - objetivando restringir sua participação no pagamento dos débitos sociais, desde que não pratiquem atos com excesso de mandato, violação da lei ou do contrato social. A determinação do sujeito passivo da obrigação tributária principal é determinada pelo artigo 121 do Código Tributário Nacional:

- O artigo 135 do Código Tributário Nacional determina que a responsabilidade dos sócios somente ocorrerá quando demonstrado o fato de os sócios haverem agido com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Isto significa que, se o empresário ou administrador agir dentro da lei e do contrato social ou estatuto e, por circunstâncias do mercado, a empresa da qual é sócio ou administrador não cumprir com suas obrigações tributárias - seus bens particulares não respondem pela dívida tributária.

- Contudo, os fatos narrados não comprovam a caracterização da prática de infração à lei e ao contrato social, motivo pelo qual não cabe a declaração de responsabilidade passiva solidária. No presente caso, em verdade a solidariedade passiva solidária está caracterizada como sanção, uma vez que se trata de situação objetiva, motivo pelo os termos de responsabilidade passiva solidária deve ser integralmente julgado improcedente.

Dos Requerimentos

- Diante do exposto, os impugnantes requerem: a) a atribuição de efeito suspensivo a presente impugnação; b) o reconhecimento de que o Auditor Fiscal não esgotou as possibilidades para identificar a base tributável sujeita à imposição do arbitramento do valor dos créditos tributários objeto da autuação, condição essencial para o lançamento do crédito tributário; c) que seja declarada a nulidade e o respectivo cancelamento do auto de infração (PAF n. 1010100.2019.00078), tendo em vista o enorme número de irregularidades nele

apresentado e afronta aos princípios administrativos, bem como aplicação da multa majorada em dobro (150%); d) subsidiariamente, em caso de entendimento contrário, que a multa aplicada aos processos n. 11080.728952/2019-53 e 11080.728953/2019-28, seja rebaixada ao patamar máximo de 75%; e) a suspensão da emissão da Representação Fiscal para fins penais enquanto não complementado o Processo Administrativo Fiscal para fins penais, uma vez não caracterizada a ocorrência de qualquer infração. f) seja reconhecida a ausência de responsabilidade solidária de Carlos Henrique Calixto e Claudinei José Calixto nos lançamentos tributários levado a efeito no presente Auto de Infração.

Conversão do julgamento em diligência

Por meio do despacho a folhas 1.286, datado de 19/11/2019, o Presidente da 3ª Turma da DRJ/BHE determinou a conversão do julgamento em diligência para que, retornando os autos à repartição de origem, fosse providenciada a intimação do senhor Carlos Henrique Calixto, para que confirmasse, se fosse o caso, que a petição juntada aos autos fosse tratada como impugnação apresentada em seu nome, ou para que apresente o instrumento de mandato que confira à sua signatária poderes expressos para a prática de tal ato, em virtude de a única impugnação presente nos autos ter sido apresentada em seu nome, além de em nome da pessoa jurídica autuada, mas de não constar dos autos nenhum instrumento de mandato pelo qual aquele senhor conferisse poderes à signatária da impugnação para atuar como sua representante.

Dando cumprimento à solicitação do despacho, a repartição de origem, conforme documentos a folhas 1.287 a 1.291, intimou o sujeito passivo em questão a cumprir o solicitado, primeiro por via postal, depois por meio de edital, já que a intimação inicial se mostrou infrutífera.

Esgotado o prazo da intimação, não houve manifestação da pessoa intimada e deu-se o retorno dos autos a esta DRJ para prosseguimento do julgamento.

Ao receber a impugnação, a DRJ determinou o despacho de diligência (fl. 1.286), determinando:

Pois bem, embora sejam dois os sujeitos passivos do presente processo, acha-se nos autos, a folhas 643, apenas a cópia de um único instrumento contratual que confira poderes específicos para impugnar a exigência fiscal e que é outorgada apenas em nome da pessoa jurídica autuada. Ou seja, essa procuração confere poderes de representação à referida advogada para atuar somente em nome da Distribuidora Calixto Ltda. Nenhum instrumento de representação outorgado em nome do outro sujeito passivo foi encontrado nos autos.

Em face do exposto, determino o retorno dos autos à repartição de origem, para que seja providenciada a intimação do senhor Carlos Henrique Calixto, para que confirme, se for o caso, que a petição juntada aos autos seja tratada como impugnação apresentada em seu nome, ou para que apresente o instrumento de mandato que confira à sua signatária poderes expressos para a prática de tal ato.

Foi realizada a Intimação nº 3038/2019/SECAT/COB, endereçada para o Sr. Carlos Henrique Calixto (fl. 1.287), no endereço indicado no documento, cujo AR voltou com a condição “mudou-se” em 22/11/2019 (fl. 1.289). Após isso, foi expedido o Edital Eletrônico de fl. 1.291, cuja ciência ficta se deu em 18/12/2019. Decorrido o prazo e sem manifestação do responsável, o despacho de fl. 1.292 foi emitido, propondo o prosseguimento do julgamento.

A DRJ conheceu parcialmente a impugnação e julgou pela sua improcedência (fls. 1.293 a 1.316).

Sobre o conhecimento, a impugnação foi conhecida somente em parte, veja:

Não obstante, há matérias e questões das quais não cabe conhecer, pelas razões adiante expostas.

A primeira dessas matérias diz respeito à contestação da pretensa imputação de responsabilidade tributária ao Sr. Claudinei José Calixto. Em verdade, os lançamentos de ofício em discussão neste processo têm como sujeitos passivos, além da pessoa jurídica autuada na condição de contribuinte, apenas o senhor Carlos Henrique Calixto. Logo, é descabida a postulação formulada no fecho da impugnação de que o senhor Claudinei José Calixto seja excluído do pólo passivo do processo.

A propósito, a impugnação é apresentada em nome da Distribuidora Calixto Ltda, de Claudinei José Calixto e de Carlos Henrique Calixto. Contudo, conforme salientado no parágrafo precedente, o senhor Claudinei José Calixto nem sequer figura como sujeito passivo neste processo. Além disso, não consta nos autos nenhum instrumento de mandato pelo qual os dois últimos nomeados confirmam poderes para que a advogada subscritora da impugnação atue em seu nome. Depara-se apenas, a folhas 643, com procuração pela qual a Distribuidora Calixto confere poderes de representação à subscritora da impugnação.

Em decorrência da falha de representação, foi determinada a conversão do julgamento do litígio em diligência, para que o outro sujeito passivo do processo, o senhor Carlos Henrique Calixto, fosse intimado a corroborar a impugnação apresentada em seu nome ou apresentar instrumento de mandato pelo qual conferia poderes à subscritora da impugnação para atuar em seu nome. Feita a intimação, porém, não houve manifestação do sujeito passivo. Em consequência, a subscritora da impugnação tem legitimidade para atuar apenas em nome da Distribuidora Calixto Ltda e toda a impugnação apresentada deve ser reputada como unicamente de defesa dos seus interesses jurídicos e econômicos. Daí se segue, inversamente, que toda matéria presente na impugnação que não seja estritamente do interesse da Distribuidora Calixto Ltda deve ser considerada estranha à lide e dela não se deve conhecer, assim como também não se deve conhecer dessas outras matérias por faltar poder de representação à advogada que assina a impugnação.

Na categoria de matéria de que não se deve conhecer por não ser do interesse da impugnante se enquadra a contestação da responsabilidade solidária do senhor Carlos Henrique Neto.

Com efeito, não cabe alegar que, ao contestar a responsabilidade solidária do outro sujeito passivo, a representante da Distribuidora Calixto Ltda estivesse a defender o interesse de seu cliente, uma vez que não se consegue vislumbrar que vantagem ou benefício a este pudesse advir da exclusão do litígio de outros devedores solidários. Muito pelo contrário, parece evidente que, quanto mais pessoas pudessem responder pela dívida, tanto melhor para qualquer um dos devedores solidários. Assim, à falta de poder de representação, acrescenta-se a falta de interesse para que se possa conferir legitimidade à impugnação em questão para questionar tal matéria.

O Decreto nº 70.235, de 1972, ao estabelecer os elementos formais que deve conter o auto de infração, determinou, entre eles, a qualificação do autuado (art. 10), ensejando a reunião no lançamento de todos os sujeitos passivos identificados (contribuinte e/ou responsável). Também, entre os requisitos da impugnação contidos no Decreto nº 70.235, de 1972, consta, expressamente, a necessária menção à qualificação do impugnante (art. 16, inciso II), o que permite concluir que, inclusive em caso de pluralidade de sujeitos no pólo passivo do lançamento tributário, cada qual poderá defender-se em nome próprio da exigência fiscal que lhe foi particularmente imputada. A corroborar tal entendimento, nos termos do artigo 4º, § 2º, da Portaria RFB nº 1.862, de 27 de dezembro de 2018, o prazo para impugnação é contado, para cada sujeito passivo, a partir da data em que tiver sido cientificado do lançamento.

Ainda no que concerne aos requisitos da impugnação, vale citar, por sua aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal, o Código de Processo Civil, instituído pela Lei nº 13.105, de 2015, segundo o qual, para postular em juízo, é necessário ter interesse e legitimidade (art. 17). E mais: que ninguém poderá pleitear direito alheio em nome próprio, salvo quando autorizado pelo ordenamento jurídico (art. 18). Por fim, o juiz não resolverá o mérito quando verificar ausência de legitimidade ou de interesse processual (art. 485, VI).

Semelhantemente, a Lei nº 9.784, de 1999, em seu art. 9º, II, dispõe que são legitimados como interessados no processo administrativo aqueles que, sem terem iniciado o processo, têm direitos ou interesses que possam ser afetados pela decisão a ser adotada.

Ora, convém reiterar, não configura interesse da contribuinte pessoa jurídica a defesa dos sócios ou de terceiros em relação à responsabilidade a este atribuída, haja vista que ela não viria a sofrer nenhum prejuízo com a efetiva responsabilização daqueles. Trata-se de matéria de interesse exclusivo das próprias pessoas responsabilizadas, e que, justamente por isso, não pode ser suscitada com legitimidade por outros autuados, a menos que comprovada a

respectiva representação por regular instrumento de mandato, o que não se verifica no presente caso.

Em suma, quanto à impugnação apresentada em nome da Distribuidora Calixto Ltda, não se toma conhecimento do conteúdo seu que se destina a contestar a responsabilização solidária dos demais sujeitos passivos.

De qualquer forma, cumpre ressaltar que a impugnação apresentada pela Distribuidora Calixto é tempestiva e sua admissibilidade se reconhece. Nela contesta-se não só a responsabilização passiva como também o mérito das exigências fiscais. Logo, o crédito tributário constituído, em decorrência do disposto no artigo 151, inciso III, do CTN, encontra-se com sua exigibilidade suspensa. E essa suspensão decorrente da instauração do litígio aproveita a todos os sujeitos passivos, nos termos do artigo 5º da Portaria RFB nº 1.862, de 2018.

Por fim, tampouco cabe conhecer da contestação da representação fiscal para fins penais. A representação fiscal para fins penais é uma peça informativa dirigida ao Ministério Público e constitui providência prevista em ato normativo (Portaria RFB nº 1750, de 2018) cuja formalização é obrigatória sempre que os Auditores-Fiscais da RFB identificarem, no exercício de suas atribuições, fatos que configurem, em tese, crimes contra a ordem tributária. Uma vez que a representação em causa é dirigida a outro órgão que nem sequer pertence à estrutura do Ministério da Economia (do qual a Receita Federal é parte), não se inclui entre as competências das delegacias de julgamento da Receita Federal do Brasil, estabelecidas pelo artigo 277 da Portaria MF nº 430, de 2017, apreciar quaisquer questões concernentes ao assunto. Não há como, no âmbito do processo administrativo fiscal, afastar sua formalização, ou mesmo obstar seu trâmite. Logo, não se deve conhecer da respectiva postulação da impugnante.

Rejeitou-se a arguição de nulidade dos autos de infração, analisando-as como mérito.

No mérito, foi constatado o equívoco do argumento de que a entrega de DCTF desconstitui a omissão de receitas, pois *“os valores informados em DCTF não se tornam absolutos de tal sorte que impeçam ao fisco de verificar que, eventualmente, houve omissão de rendimentos e obrigações tributárias por parte do sujeito passivo”*; quanto à contestação sobre o arbitramento, já que os elementos juntados como prova dos lançamentos e as acusações fiscais demonstram que a contribuinte não mantinha *“escrituração contábil nos termos da legislação comercial, ou ao menos, livro caixa no qual esteja escriturada toda a movimentação bancária”*, ao passo que após intimada pela fiscalização não foram corrigidos os equívocos que se apresentaram.

Com relação à contestação da qualificação da multa de ofício, entendeu:

A motivação para a qualificação da multa não consiste em meras suspeitas nem indícios. O dolo está solidamente comprovado pelo fisco, visto que a autuada, apesar de mensalmente obter faturamento acima de um milhão de reais, demonstrado por meio das notas fiscais eletrônicas por ela emitidas, informou

que sua receita era igual a zero na ECF e nas EFD Contribuições entregues ao fisco. Paralelamente, entregava DCTF mensais nas quais declarava ter nenhum débito de IRPJ e CSLL, apesar de ter optado pelo lucro presumido como regime de apuração, o que significa que, havendo faturamento, deverá haver débito desses tributos, ressalvadas eventuais deduções de contribuição ou imposto retidos na fonte, o que não era o caso da autuada. Somente em relação à Cofins e a contribuição para o PIS, e apenas em alguns meses, houve declaração de débito, mas em valores muito inferiores ao que era realmente devido.

A impugnante não oferece nenhuma explicação aceitável para a flagrante contradição entre os dados extraídos das notas fiscais de vendas e os registros de sua escrituração. A alegação de que a entrega das DCTF supriria essa omissão é um disparate, não só porque uma obrigação acessória não substitui a outra (pois cada um desses instrumentos de controle fiscal contém informações distintas e igualmente relevantes para a administração tributária), mas também porque, conforme salientado no parágrafo precedente, as DCTF entregues antes do início do procedimento fiscal continham informações inverídicas, já que nenhum débito de IRPJ e CSLL foi confessado, e os débitos confessados de contribuição para o PIS e de Cofins eram muito inferiores aos montantes realmente devido e só disseram respeito a apenas três meses, ao passo que em todos os meses alcançados pelo lançamento de ofício houve apuração de débito. Logo, não há falar que o dolo não esteja caracterizado.

Tampouco exclui a imposição de multa qualificada o atendimento às intimações no curso do procedimento fiscal. A legislação não prevê tal exclusão, visto que a qualificação da multa em virtude da comprovação de que a infração foi cometida dolosamente é associada à conduta pretérita do sujeito passivo. Mais importante é que colaborar com as autoridades fiscais, prestar todos os esclarecimentos solicitados e fornecer os documentos requeridos constituem dever do sujeito passivo, e não faculdade que pode ele optar por realizar ou não, nos termos determinados pelo artigo 195 do Código Tributário Nacional. Por isso, em vez de premiar com redução da penalidade aqueles que atendem a todas as intimações fiscais, o § 2º do artigo 44 da Lei nº 9.430, e 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, comina uma majoração de 50% da multa pelo lançamento de ofício, nos casos de falta de atendimento das requisições do fisco.

Por conseguinte, cumpre rejeitar as arguições da impugnante discutidas nesta subseção e manter integralmente a multa de ofício no percentual exigido pelo fisco.

A contribuinte foi intimada em 18/09/2020, cuja abertura da mensagem se deu por seu procurador “Tax Contabilidade Ltda.” (fl. 1.330). A abertura dos documentos se deu em 27/10/2020 (fl. 1.331).

O responsável Sr. Carlos Henrique Calixto foi intimado e a carta retornou com o motivo “mudou-se” e “prédio vazio” (fl. 1.333). Em seguida, foi intimado por edital eletrônico (fl. 1.334), cuja ciência se deu em 20/11/2020.

Foi lavrado termo de preempção (fl. 1.337) e inscrito o crédito tributário em dívida ativa.

Em 09/02/2022, nota-se pedido de retorno do débito à RFB para que o Sr. Carlos Henrique Calixto apresentasse recurso voluntário (fl. 1.361 a 1.405).

Então, às fls. 1.363 e seguintes, consta o Recurso Voluntário da contribuinte e dos Srs. Claudinei José Calixto e Carlos Henrique Calixto. No que toca a tempestividade, a recorrente aduz que houve nulidade da intimação do devedor solidário e da contribuinte pelas seguintes razões:

- (i) A contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 22/04/2020, ainda pendente de distribuição nos autos do processo nº 11080.728954/2019-72;
- (ii) Os responsáveis foram intimados em janeiro de 2022 pela Delegacia de Crimes Fazendários por via postal;
- (iii) Sobre o mérito da nulidade das intimações aos devedores solidários, aduz:
 - (a) *“em nenhum momento, o devedor solidário e/ou a advogada signatária da impugnação foram devidamente intimados para regularizar a representação processual”*, em violação à Súmula CARF nº 129; (b) que o despacho de fl. 1.286 não intimou a procuradora signatária da impugnação em nenhum momento para comprovar os poderes de representação dos devedores solidários; (c) a inadequação da intimação editalícia, já que o responsável Sr. Carlos Henrique Calixto mantém seu domicílio fiscal no endereço cuja tentativa de citação postal retornou como “mudou-se”, tendo sido intimado nesse mesmo endereço pela Delegacia de Repressão a Crimes Fazendários e quando do lançamento dos autos de infração, apenas quatro meses antes da intimação que retornou como “mudou-se”; e (d) que todo esse contexto fere a subsidiariedade da intimação editalícia;
- (iv) Com relação à nulidade da intimação do devedor principal, argui: (a) que *“a ausência de prévia informação, por parte da Receita Federal, ao contribuinte sobre a possibilidade de intimação e comunicações ao domicílio tributário eletrônico. Ao contrário, a intimação do termo de verificação fiscal e lançamento tributário feitas por via postal fizeram o contribuinte crer e esperar que as demais comunicações também seriam feitas via postal”*; (b) a intimação via DTE *“somente pode ser reputada válida se houver expressa autorização do contribuinte”*; (c) que *“a Receita Federal não informou previamente o contribuinte que a intimação do julgamento da impugnação seria realizada pelo DTE do e-cac, bem como não comprovou a opção feita pelo contribuinte pelo domicílio tributário eletrônico – DTE”*.

No mais, contestou o mérito do lançamento, sustentando a inoccorrência de sonegação fiscal; inaplicabilidade da multa qualificada; ausência dos requisitos para caracterização da responsabilidade solidária, nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN; incompatibilidade das bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins com as NFe emitidas; necessidade de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins; e inaplicabilidade do arbitramento do lucro.

À fl. 1.542, consta despacho de encaminhamento consignando:

1) O feito foi incorretamente encaminhado para a equipe regional de fiscalização EFi10IRPJ1, responsável pela execução da ação fiscal e lavratura dos autos de infração. 2) Considerada a fase processual em curso, e dadas as competências estabelecidas no Anexo II da Portaria SRRF10 de número 50/2020, encaminho o processo à ECOA-DEVAT10-VR para que se manifeste sobre a eventual existência de vício no procedimento de ciência do acórdão de impugnação ao responsável solidário, o qual consta descrito no Requerimento PGFN de fls. 1361/1405.

A contribuinte foi intimada em 01/07/2022 (fl. 1.546) e reapresentou o Recurso Voluntário conjunto dos sujeitos passivos em 18/07/2022.

À fl. 1.644 nota-se novo despacho que assim dispôs:

2. Considerando que o contribuinte DISTRIBUIDORA CALIXTO LTDA e o responsável solidário CARLOS HENRIQUE CALIXTO apresentam, às fls. 1549/1642, recurso voluntário intempestivo com preliminar de tempestividade, e considerando o disposto no art. 35 do Decreto nº 70.235/72, proponho o encaminhamento do presente processo à SERAP-GDAU- DIVIDA-PRFN4 para:

- a) Cancelar as inscrições em DAU vinculadas a este processo;
- b) Devolver o processo a esta ECOA para atualização do sistema de controle do crédito e posterior encaminhamento ao CARF.

A inscrição em dívida foi cancelada e à fl. 1.686 teve novo despacho. Colaciono-o:

Trata-se de autos de infração cujos créditos tributários do IRPJ/CSLL/PIS/COFINS que após julgamento da impugnação e decursos de prazos foram inscritos em Dívida Ativa da União-DAU. 2. O contribuinte DISTRIBUIDORA CALIXTO LTDA e o responsável solidário CARLOS HENRIQUE CALIXTO apresentam, às fls. 1549/1642, **recurso voluntário intempestivo com preliminar de tempestividade**.

3. Assim, tendo em vista o disposto no art. 35 do Decreto nº 70.235/72, cancelou-se as inscrições em DAU (fls. 1648/1679) e atualizou-se a situação do crédito tributário (fls. 1680/1685).

4. Isso posto, PROPONHO o encaminhamento do presente processo ao SERET-CEGAP-CARF-MF-DF, para prosseguimento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, Relator.

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Nos termos da Portaria MF nº 1.634/2023 (“**RICARF**”), o artigo 114, §12º, inciso I, admite que a fundamentação da decisão seja feita mediante a declaração de concordância com as razões da decisão recorrida.

ADMISSIBILIDADE

A contribuinte e os responsáveis interpuseram Recurso Voluntário conjunto, em prazo intempestivo.

Porquanto há alegação de nulidade das intimações, em homenagem à verdade material, serão analisadas essas alegações para verificar se a peça recursal pode ser conhecida para cada um dos recorrentes.

Acaso superada a nulidade das intimações do acórdão recorrido, analisar-se-á a matéria relacionada ao não conhecimento da impugnação do responsável solidário, o mérito do recurso da contribuinte e/ou as providências necessárias.

Recurso Voluntário da contribuinte

Com relação à contribuinte, esclareço que sua impugnação foi conhecida pelo acórdão recorrido e enfrentou-se as matérias de defesa.

Ao ser intimada do acórdão recorrido, em 18/09/2020, a abertura da mensagem se foi feita por seu procurador “09.140.487/0001-82 - TAX CONTABILIDADE LTDA” (fl. 1.330). Nota-se que à época, havia **procuração irrestrita** conferida no sistema e-CAC à **AYDOS GESTÃO CONTÁBIL, CNPJ nº 09.140.487/0001-82, de 12/04/2016 a 10/04/2021**, conforme consulta efetuada aos interessados no processo e procurações conferidas.

Não há como se acolher a alegação que não houve comunicação prévia da RFB sobre a possibilidade de intimações pelo DTE, porquanto o próprio Domicílio Tributário Eletrônico compreende essa modalidade de intimação e é de livre opção do interessado aderir ou não a ele. Aderir ao DTE, naturalmente, altera a forma pela qual a contribuinte pode ser intimada, ainda que anteriormente havia sido intimada pela via postal quando do lançamento.

O mero fato de existir procurações conferidas no e-CAC subentende-se que houve opção ao DTE.

No que tange ao direito aplicável ao caso, é de se observar existem dois marcos iniciais para a contagem do prazo recursal, em caso de intimação por meio eletrônico: **(i) a partir da data de consulta aos documentos;** ou **(ii) após o decurso de 15 dias da data registrada no comprovante de entrega de tais documentos**, o que ocorrer primeiro. Tal previsão normativa está disposta no artigo 23, do Decreto nº 70.235/1972:

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;

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo;

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante:

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou

(...)

§ 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:

(...)

§ 2º Considera-se feita a intimação:

I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;

II - no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação;

III - se por meio eletrônico:

a) 15 (quinze) dias contados da data registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo;

b) na data em que o sujeito passivo efetuar consulta no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, se ocorrida antes do prazo previsto na alínea a; ou

c) na data registrada no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo; (grifo nosso)

Inclusive, destaco que a regulamentação da intimação eletrônica, no âmbito do DTE, se deu pela Portaria SRF nº 259/2006, com redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 574/2009. Dispõe sobre a forma como se processará a autorização dos contribuintes para a intimação por meio de seu endereço eletrônico no artigo 4º:

Art. 4º A intimação por meio eletrônico, com prova de recebimento, será efetuada pela RFB mediante: (Redação dada pela Portaria RFB nº 574, de 10 de fevereiro de 2009)

I – envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou

II – registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo.

§ 1º Para efeito do disposto no inciso I, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo a Caixa Postal a ele atribuída pela administração tributária e disponibilizada no eCAC, desde que o sujeito passivo expressamente o autorize.

§ 2º A autorização a que se refere o § 1º dar-se-á mediante envio pelo sujeito passivo à RFB de Termo de Opção, por meio do eCAC, sendo-lhe informadas as normas e condições de utilização e manutenção de seu endereço eletrônico. (Redação dada pela Portaria RFB nº 574, de 10 de fevereiro de 2009)

A Portaria SRF nº 259, de 13 de março de 2006, implementou o processo eletrônico na Receita Federal, autorizando, inclusive, o protocolo de recursos administrativos por meio virtual, com a utilização do certificado digital, àqueles contribuintes que optem pela utilização do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE).

Adiante, o artigo 33 do Decreto-Lei nº 70.235/1972, que regulamenta o processo administrativo fiscal, dispõe:

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

A exegese da lei é nítida: o prazo de trinta dias tem seu início no dia seguinte ao que se tem ciência da decisão, seja ela realizada de modo comissivo, com a consulta aos documentos da decisão, ou pela omissão do contribuinte, após o decurso de 15 dias do comprovante de entrega da mensagem.

No ano de 2020, em razão da pandemia da Covid-19, a Portaria RFB nº 543/2020 suspendeu os prazos para a prática de atos processuais no âmbito da RFB até 29/05/2020, sendo que a portaria RFB nº 4.105/2020 prorrogou a suspensão dos prazos até 31/08/2020.

Os prazos processuais, portanto, não estavam suspensos à época da intimação, porquanto retomaram seu curso natural em 01/09/2020.

Portanto, não há dúvidas de que a procuração foi conferida pela contribuinte com poderes irrestritos à pessoa jurídica que recebeu a intimação, pois esta, inclusive, tinha acesso à sua caixa postal de intimações.

Logo, como a intimação se deu em 18/09/2020 e o primeiro Recurso Voluntário apresentado no processo foi protocolado em 09/02/2022, é intempestivo o recurso voluntário.

Ainda, embora a contribuinte afirme que protocolou Recurso Voluntário em 22/04/2020, nos autos do processo nº 11080.728954/2019-72, tal fato não altera a

intempestividade aqui confirmada, porquanto são autos distintos sobre lançamentos que foram desmembrados.

Julgo, portanto, pela intempestividade do Recurso Voluntário da contribuinte, motivo pelo qual não o conheço.

Com relação ao Sr. Claudinei José Calixto, verifica-se que o recorrente nem sequer foi responsabilizado pelos lançamentos de ofício e não poderia ter conhecido seu recurso, por falta de interesse de agir, tal como consignado no acórdão recorrido. **Não conheço o recurso do Sr. Claudinei José Calixto.**

Por fim, melhor sorte não assiste ao sujeito passivo Sr. Carlos Henrique Calixto.

A intimação sobre o acórdão recorrido se deu pela via postal (fl. 1.333) e o AR voltou com a justificativa “mudou-se” e “prédio vazio”. Após, à fl. 1.334, foi realizada intimação por edital, cujo prazo de ciência foi 22/11/2020.

Como o Recurso Voluntário somente foi protocolado em 02/09/2022, é patente sua intempestividade, podendo ser decretada de plano.

Contudo, analiso as razões veiculadas no recurso, em homenagem à verdade material.

Sobre o responsável solidário Sr. Carlos Henrique Calixto, sua impugnação não foi conhecida, porquanto não foram comprovados os poderes da representação processual.

Novamente, colaciono o relato da DRJ sobre o tema:

Em decorrência da falha de representação, foi determinada a conversão do julgamento do litígio em diligência, para que o outro sujeito passivo do processo, o senhor Carlos Henrique Calixto, fosse intimado a corroborar a impugnação apresentada em seu nome ou apresentar instrumento de mandato pelo qual conferia poderes à subscritora da impugnação para atuar em seu nome. Feita a intimação, porém, não houve manifestação do sujeito passivo. Em consequência, a subscritora da impugnação tem legitimidade para atuar apenas em nome da Distribuidora Calixto Ltda e toda a impugnação apresentada deve ser reputada como unicamente de defesa dos seus interesses jurídicos e econômicos. Daí se segue, inversamente, que toda matéria presente na impugnação que não seja estritamente do interesse da Distribuidora Calixto Ltda deve ser considerada estranha à lide e dela não se deve conhecer, assim como também não se deve conhecer dessas outras matérias por faltar poder de representação à advogada que assina a impugnação.

Na categoria de matéria de que não se deve conhecer por não ser do interesse da impugnante se enquadra a contestação da responsabilidade solidária do senhor Carlos Henrique Neto.

Com efeito, não cabe alegar que, ao contestar a responsabilidade solidária do outro sujeito passivo, a representante da Distribuidora Calixto Ltda estivesse a

defender o interesse de seu cliente, uma vez que não se consegue vislumbrar que vantagem ou benefício a este pudesse advir da exclusão do litígio de outros devedores solidários. Muito pelo contrário, parece evidente que, quanto mais pessoas pudessem responder pela dívida, tanto melhor para qualquer um dos devedores solidários. Assim, à falta de poder de representação, acrescenta-se a falta de interesse para que se possa conferir legitimidade à impugnação em questão para questionar tal matéria.

O Decreto nº 70.235, de 1972, ao estabelecer os elementos formais que deve conter o auto de infração, determinou, entre eles, a qualificação do autuado (art. 10), ensejando a reunião no lançamento de todos os sujeitos passivos identificados (contribuinte e/ou responsável). Também, entre os requisitos da impugnação contidos no Decreto nº 70.235, de 1972, consta, expressamente, a necessária menção à qualificação do impugnante (art. 16, inciso II), o que permite concluir que, inclusive em caso de pluralidade de sujeitos no pólo passivo do lançamento tributário, cada qual poderá defender-se em nome próprio da exigência fiscal que lhe foi particularmente imputada. A corroborar tal entendimento, nos termos do artigo 4º, § 2º, da Portaria RFB nº 1.862, de 27 de dezembro de 2018, o prazo para impugnação é contado, para cada sujeito passivo, a partir da data em que tiver sido cientificado do lançamento.

Ainda no que concerne aos requisitos da impugnação, vale citar, por sua aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal, o Código de Processo Civil, instituído pela Lei nº 13.105, de 2015, segundo o qual, para postular em juízo, é necessário ter interesse e legitimidade (art. 17). E mais: que ninguém poderá pleitear direito alheio em nome próprio, salvo quando autorizado pelo ordenamento jurídico (art. 18). Por fim, o juiz não resolverá o mérito quando verificar ausência de legitimidade ou de interesse processual (art. 485, VI).

Semelhantermente, a Lei nº 9.784, de 1999, em seu art. 9º, II, dispõe que são legitimados como interessados no processo administrativo aqueles que, sem terem iniciado o processo, têm direitos ou interesses que possam ser afetados pela decisão a ser adotada.

Ora, convém reiterar, não configura interesse da contribuinte pessoa jurídica a defesa dos sócios ou de terceiros em relação à responsabilidade a este atribuída, haja vista que ela não viria a sofrer nenhum prejuízo com a efetiva responsabilização daqueles. Trata-se de matéria de interesse exclusivo das próprias pessoas responsabilizadas, e que, justamente por isso, não pode ser suscitada com legitimidade por outros autuados, a menos que comprovada a respectiva representação por regular instrumento de mandato, o que não se verifica no presente caso.

Em suma, quanto à impugnação apresentada em nome da Distribuidora Calixto Ltda, não se toma conhecimento do conteúdo seu que se destina a contestar a responsabilização solidária dos demais sujeitos passivos.

Verifica-se que a própria DRJ, por meio de despacho de diligência (fl. 1.286), determinou o saneamento do eventual vício de representação processual, nos termos da Súmula CARF nº 129:

Pois bem, embora sejam dois os sujeitos passivos do presente processo, acha-se nos autos, a folhas 643, apenas a cópia de um único instrumento contratual que confira poderes específicos para impugnar a exigência fiscal e que é outorgada apenas em nome da pessoa jurídica atuada. Ou seja, essa procuração confere poderes de representação à referida advogada para atuar somente em nome da Distribuidora Calixto Ltda. Nenhum instrumento de representação outorgado em nome do outro sujeito passivo foi encontrado nos autos.

Em face do exposto, determino o retorno dos autos à repartição de origem, para que seja providenciada a intimação do senhor Carlos Henrique Calixto, para que confirme, se for o caso, que a petição juntada aos autos seja tratada como impugnação apresentada em seu nome, ou para que apresente o instrumento de mandato que confira à sua signatária poderes expressos para a prática de tal ato.

Foi realizada a Intimação nº 3038/2019/SECAT/COB, endereçada para ao referido responsável solidário (fl. 1.287), no endereço indicado no documento, cujo AR voltou com a condição “mudou-se” em 22/11/2019 (fl. 1.289). Após isso, foi expedido o Edital Eletrônico de fl. 1.291, cuja ciência ficta se deu em 18/12/2019. Decorrido o prazo e sem manifestação do responsável, o despacho de fl. 1.292 foi emitido, propondo o prosseguimento do julgamento e então a DRJ não conheceu da sua impugnação.

Mas esta questão não está em julgamento, porquanto seria necessário verificar a tempestividade do seu Recurso Voluntário, protocolado conjuntamente com a contribuinte, em 02/09/2022. Tendo sido reconhecida a intempestividade recursal, as conclusões do julgamento não se alteram.

Ainda, o responsável, alega que a advogada signatária da petição deveria ter sido intimada a regularizar sua representação processual. A alegação não deve ser acolhida, porquanto a Súmula CARF nº 110 determina o seguinte: “*No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo*”. Sendo imperiosa a aplicação da súmula vinculante, a alegação está equivocada e não deve ser acolhida. Não há nulidade da intimação para sanear o feito.

Como já salientado, também não houve descumprimento ao teor da Súmula CARF nº 129, já que intimado o Sr. Carlos Henrique Calixto a sanear o feito.

Com relação à subsidiariedade da intimação editalícia, verifico que foi feita a tentativa de intimação pela via postal tanto para a regularização de sua representação processual, quanto sobre o resultado do acórdão recorrido e o retorno do AR se deu pela razão de “mudou-se”, sendo que na segunda situação, ainda se constatou “prédio vazio”.

Ora, encontra-se cumprido o requisito da subsidiariedade da citação por edital; primeiro, foi feita a tentativa de intimação postal (art. 23, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972), mas tendo sido esta frustrada, foi feita a intimação editalícia (art. 23, §1º, do Decreto nº 70.235/1972).

Não há irregularidades na intimação por edital eletrônico na intimação do acórdão recorrido.

Ainda, para reforçar o argumento, verifico que foram feitas duas intimações pela via postal que foram frustradas (fls. 1.289 e 1.333), seguidas de intimação por edital. Além disso, a abertura dos documentos pela contribuinte se deu em 27/10/2020 (fl. 1.331) e o prazo de ciência da intimação por edital do Sr. Carlos Henrique Calixto se deu em 20/11/2020 (fl. 1.333). Logo, a contribuinte já tinha ciência do acórdão recorrido e é possível inferir que seu administrador também saberia do ocorrido.

Os fatos e o contexto narrado não permitem a decretação da nulidade da intimação por edital eletrônico.

Portanto, **considero intempestivo o Recurso Voluntário do responsável, motivo pelo qual não deve ser conhecido.**

Conclusão

Ante ao exposto, **não conheço do Recurso Voluntário da contribuinte, do Sr. Claudinei José Calixto e do Sr. Carlos Henrique Calixto**, respectivamente, em razão da intempestividade, falta de interesse de agir e novamente intempestividade.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas