



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo nº 13603.002968/2003-84
Recurso nº 150.262 Voluntário
Matéria IRPJ e CSLL
Acórdão nº 101-96.791
Sessão de 25 de junho de 2008
Recorrente Garantia Indústria Comércio e Importação Ltda
Recorrida 2ª Turma da DRJ/Belo Horizonte-MG

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000

PESSOAS ARROLADAS COMO RESPONSÁVEIS PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. A atribuição de responsabilidade pelo crédito tributário é matéria de execução, da esfera de competência da d. Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN), devendo-se anular os atos de atribuição de responsabilidade lavrados pela fiscalização e desconhecer as razões de recurso vinculadas ao tema. No entanto, o enfrentamento das outras questões suscitadas, diversas da atribuição de responsabilidade, torna-se imprescindível como forma de assegurar aos recorrentes o direito à ampla defesa e ao contraditório, no âmbito processual regulado pelo Decreto 70.235/72.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1998

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador, para promover o lançamento de tributos e contribuições sociais enquadrados na modalidade do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN), a do lançamento por homologação, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, situação em que se aplica a regra do art. 173, I, do Código. Inexistência de pagamento, ou descumprimento do dever de apresentar declarações, não alteram o prazo decadencial nem o termo inicial da sua contagem.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000

ARBITRAMENTO DE LUCROS. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE COMPRAS DE

MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE DE VERIFICAÇÃO DO CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS E DO LUCRO REAL. A falta de apresentação de notas fiscais de compras constitui motivo para arbitramento dos lucros da pessoa jurídica, uma vez que impossibilita a verificação, pela autoridade fiscal, da apuração do custo das mercadorias vendidas (CMV) e, conseqüentemente, do lucro real.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. UTILIZAÇÃO DE PESSOAS SEM CAPACIDADE ECONÔMICO-FINANCEIRA NA CONDIÇÃO DE SÓCIAS DE PESSOA JURÍDICA. A inclusão de pessoas de reconhecida incapacidade econômico-financeira no quadro societário de pessoa jurídica, em substituição aos verdadeiros sócios, não é suficiente, tão-somente, para caracterizar a intenção de sonegar. Tal expediente pode configurar tentativa de frustrar eventual execução fiscal, não punível com multa qualificada. A sonegação se consuma no esforço de encobrir o fato gerador, segundo o tipo penal descrito no art. 71 da Lei 4.502/1964, e não na tentativa de frustrar a cobrança do crédito tributário.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000

MULTA QUALIFICADA. FALTA DE DECLARAÇÃO. O descumprimento do dever acessório de entrega de declarações de rendimentos não autoriza a aplicação da multa qualificada prevista no art. 44, II, da Lei 9.430/96.

Assunto: Normas de Administração Tributária



Ano-calendário: 1998, 1999, 2000

DESATENDIMENTO A INTIMAÇÃO. AGRAVAMENTO DE PERCENTUAL DE MULTA *EX OFFICIO*. O agravamento dos percentuais de multa *ex officio* por desatendimento à intimação para prestar informações, de que trata o § 2º do art. 44 da Lei 9.430/96, pressupõe a caracterização da recusa ou do descaso da fiscalizada em relação às intimações da autoridade fiscal. Descabido o agravamento no caso de falta de apresentação de documentos que a fiscalizada não dispunha e que, ao fim, motivou o arbitramento dos lucros.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da primeira câmara do primeiro conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, NÃO CONHECER do recurso interposto por PLR Comércio e Importação Ltda. Por maioria de votos, CONHECER do recurso interposto pela

pessoa de José Marcelino de Araújo, arrolado como responsável solidário, para declarar a nulidade do ato de imputação de responsabilidade, por ser matéria de execução fiscal, de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional; vencidos os Conselheiros Sandra Maria Faroni e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho que enfrentavam o mérito dessa inclusão. Em primeira votação, por maioria de votos, foi afastada a tese de não conhecimento desses recursos, vencido o Conselheiro Caio Marcos Cândido. No que concerne as demais matérias, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade do lançamento, e ACOLHER a decadência quanto aos fatos geradores até o 3o. trimestre de 1998, inclusive. No mérito, por unanimidade de votos, manter o arbitramento dos lucros e DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a multa de ofício a 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTÔNIO PRAGA
PRESIDENTE


ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA
RELATOR

FORMALIZADO EM:

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros VALMIR SANDRI, JOSÉ RICARDO DA SILVA e JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR.

Relatório **28 OUT 2008**

O processo trata de exigência de crédito tributário de IRPJ (fls. 10) e CSLL (fls. 24), em razão de arbitramento de lucros por falta de apresentação de notas fiscais de entrada, o que teria impossibilitado a apuração dos custos e, conseqüentemente, a determinação da base tributável pelo regime do lucro real nos anos-calendário 1998 a 2000, segundo detalhado no termo de verificação fiscal (fls. 42).

Aplicada multa qualificada de 150%, agravada para 225%, haja vista a recusa do sujeito passivo em prestar esclarecimentos e apresentar livros e documentos de manutenção obrigatória.

Foram arrolados como responsáveis pelo crédito tributário constituído *ex officio* José Marcelino de Araújo e Clésio Wagner de Araújo, na condição de sócios de fato da atuada.

PLR Comércio e Importação Ltda, apresentando-se como incorporadora da atuada (Garantia Indústria Comércio e Importação Ltda), impugnou a exigência (fls.



1.062/volume 6). Também impugnaram os autos de infração os dois responsabilizados (fls. 1.476 e 1.612/v. 8).

Do exame das impugnações, o órgão julgador de primeiro grau adotou a Resolução DRJ/BHE nº 542/2005 (fls. 1.684/v. 8), devolvendo os autos à unidade de origem para verificação da efetividade da incorporação informada. As conclusões da autoridade fiscal foram assim relatadas pela turma *a quo*:

“Com relação ao atendimento da diligência supra, foi anexado o Relatório de Diligência de fls. 1.696/1.734 (Vol. 9), além da documentação que compõe o Anexo I (885 folhas).

No mencionado Relatório de Diligência, consta que os procedimentos foram realizados em três frentes: 1) da situação de direito encontrada no registro do comércio; 2) da situação de fato das empresas; e 3) dos sócios das empresas envolvidas no evento.

Na conclusão da diligência, foi registrado que, do exame minucioso das circunstâncias de fato que cercam a pretensa operação de incorporação da empresa Garantia pela empresa PLR, verificou-se que, além de não ter se completado juridicamente o evento, também não ocorreu de fato a pretendida sucessão, sendo inexistentes as empresas, que não possuem atividade operacional e não foram localizadas onde deveriam estar seus estabelecimentos, restando não confirmadas, também sob os aspectos material, contábil e fiscal, as operações a elas cometidas, enquanto seus sócios, além de não confirmarem a ocorrência do evento, aparentam apenas figurar nos respectivos quadros societários. Portanto, soa fictícia a operação, não tendo ocorrido de fato ou de direito.”

Retornados os autos à DRJ após realização da diligência, aquele órgão proferiu o Acórdão DRJ/BHE nº 10.038/2005 (fls. 1.739/v. 9), declarado nulo pela egrégia Terceira Câmara deste Conselho, ao acolher voto do eminente Conselheiro Flávio Franco Corrêa, tendo em vista a ocorrência de cerceamento de direito de defesa, por ausência de oferta à autuada de oportunidade para opor contra-razões às constatações advindas da diligência.

O acórdão recebeu o nº 103-22.633/2006 (fls. 2.077/v. 10), restando assim ementado:

“OFENSA AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA. NULIDADE. O contraditório se desdobra em informação e possibilidade de reação. A realização de diligência após a impugnação, sem que se dê ciência ao atuado das conclusões dela decorrentes, obsta a livre opção do fiscalizado pela reação em momento processual oportuno, o que impede o exercício da defesa ampla, vedando-lhe os meios e recursos integrais, que lhe são inerentes. A decisão do órgão *ad quem*, em tais circunstâncias, suprimiria instância recursal prevista em lei, porque restaria definitivamente afastada, para o atuado, a oportunidade de alegar fundamentos de fato e de direito perante o julgador *a quo*, motivo por que devem ser anulados os atos processuais a partir, inclusive, da decisão recorrida, reabrindo-se prazo ao atuado para impugnar, se assim o desejar, as conclusões da diligência empreendida.”

Num segundo exame, após saneamento da falha que ensejou a declaração de nulidade, a 2ª Turma da DRJ/Belo Horizonte-MG julgou o lançamento procedente, por

 4

unanimidade de votos dos seus integrantes, conforme Acórdão nº 02-13.212/2007 (fls. 2.147/v. 10), colhido sob a seguinte ementa:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 1999, 2000, 2001

**SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA -
INCORPORAÇÃO NÃO CONSUMADA**

Constatado que não foi levado a efeito o competente arquivamento dos atos de incorporação no registro próprio, ante a inobservância dos requisitos legais pertinentes, incorporada e incorporadora continuam a responder, perante terceiros, como pessoas jurídicas distintas que são.

Contribui para a descaracterização da incorporação a constatação de que as empresas envolvidas não possuem existência de fato, por não exercerem atividade operacional e não terem sido encontradas nos diversos endereços informados como de seus estabelecimentos.

Confirmada que a incorporação não foi implementada de fato nem de direito, está correta a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária na pessoa jurídica da suposta incorporada.

COMPETÊNCIA PARA LANÇAMENTO.

É atribuição do Auditor-Fiscal da Receita Federal constituir o crédito Tributário mediante lançamento consubstanciado em auto de infração, sendo válido o procedimento ainda que tivesse sido realizado por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo, lembrando que a formalização da exigência, nestes termos, previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer.

RESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário apurado.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

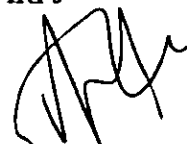
**DECADÊNCIA - DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO (ART. 173
C/C 150, § 4º DO CTN)**

Na hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, inicia-se a contagem do prazo de decadência do direito de a Fazenda Nacional formalizar a exigência tributária no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DECADÊNCIA - LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA - CSLL

O prazo decadencial, no que se refere à Contribuição Social, é de dez anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ



Exercício: 1999, 2000, 2001

ARBITRAMENTO DO LUCRO

O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não apresentar os documentos de sua escrituração, notadamente as notas fiscais de entrada necessárias para a comprovação do custo das mercadorias vendidas.

INCONSTITUCIONALIDADE

A argüição de ilegalidade e de inconstitucionalidade não é oponível na esfera administrativa por transbordar os limites da sua competência.

MULTA DE OFÍCIO

A multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, será aplicada sempre que houver o intuito de fraude, caracterizado em procedimento fiscal, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, sujeitando-se ainda o autuado ao agravamento da exigência nos casos em que deixar de atender reiteradamente a intimações expedidas pela autoridade fiscal.

JUROS DE MORA - TAXA SELIC

É legítima a exigência de juros de mora tendo por base percentual equivalente à taxa Selic para títulos federais, acumulada mensalmente.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

O lançamento reflexo deve observar o mesmo procedimento adotado no principal, em virtude da relação de causa e efeito que os vincula.”

A decisão confirmou como responsáveis pelo crédito tributário as pessoas indicadas pela fiscalização e considerou não realizada a incorporação alegada.

PLR Comércio e Importação Ltda, novamente se apresentando como sucessora da autuada por incorporação, e José Marcelino de Araújo opuseram recurso voluntário (fls. 2.236 e 2.382/v. 11).

Os recorrentes suscitaram preliminares de nulidade dos autos de infração, de decadência e de quebra de sigilo bancário. No mérito, refutaram o arbitramento dos lucros, a desconsideração dos prejuízos fiscais nos períodos de apuração autuados, a multa qualificada e o seu agravamento.

Além das questões acima resumidas, PLR Comércio e Importação Ltda contestou os juros de mora calculados com base na taxa Selic e assegurou ter levado a registro na Junta Comercial do seu domicílio todos os atos referentes à incorporação.

José Marcelino de Araújo contestou a responsabilidade tributária a si atribuída.

O órgão preparador dirigiu ofício à suposta incorporadora da autuada (PRL Comércio e Importação Ltda), datado de 14/03/2007 (fls. 2.378/v. 11), no qual lhe informa que “não será dado conhecimento do Recurso voluntário apresentado”, uma vez que “nenhuma relação de interesse” ficou comprovada entre ela (PRL) e a autuada.



Em novo exame dos autos, a e. Terceira Câmara, desta feita acolhendo voto meu, então integrante daquele colegiado, adotou a Resolução nº 103-01.864/2007 (fls. 2.424/v. 11), devolvendo os autos à unidade de origem para que o responsabilizado Clésio Wagner de Araújo fosse cientificado da decisão de primeira instância. A referida Resolução foi assim redigida:

“Do exame inicial dos autos, percebi que um dos indicados como responsável pelo crédito tributário, Clésio Wagner de Araújo, não foi cientificado do acórdão de primeira instância. O envelope enviado ao referido interessado encontra-se às fls. 2.233/v. 11, onde foi aposto carimbo da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos registrando devolução por motivo de mudança de endereço, datado de 22/02/2007.

Dessa forma, os autos devem ser devolvidos à unidade de origem para que se dê ciência do Acórdão nº 02-13.212/2007 (fls. 2.147/v. 10) ao Sr. Clésio Wagner de Araújo, na forma prescrita pelo art. 23 do Decreto 70.235/72.”

Em atendimento à determinação contida na Resolução, o órgão preparador trouxe aos autos o Edital nº 31/2007 (fls. 2.431/v. 11), afixado no dia 26/02/2007, que não constava do processo, tendo em vista o arquivamento, “inadvertidamente”, das suas duas vias, segundo informado às fls. 2.432 (volume 11).

Por intermédio do edital, expedido com base no art. 23, III, do Decreto 70.235/72, foram intimados os dois responsabilizados e a autuada a “tomarem ciência do Acórdão nº 02-13.212, de 06 de fevereiro de 2007, proferido pela 2ª Turma da DRJ/BHE-MG, dentro do prazo de 15 dias, contados do dia da afixação deste, cujo(s) processos se encontram nesta SACAT, 1º andar.”

Às fls. 2.433 (volume 11), Clésio Wagner de Araújo informa novo endereço para intimações.

É o relatório.

Voto

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, Relator

O responsabilizado Clésio Wagner de Araújo não apresentou recurso voluntário.

PLR Comércio e Importação Ltda, arvorando-se na condição de sucessora da autuada por incorporação, interpôs recurso voluntário no dia 12/03/2007, conforme carimbo apostado no envelope enviado pelo serviço “Sedex” dos Correios (fls. 2.235v. 11).

O recurso é tempestivo.

A turma *a quo* concluiu que a alegada incorporação não ocorreu, com base em diligências realizadas pela fiscalização nos registros da Junta Comercial do Estado de São Paulo – JUCESP e da Junta Comercial do Estado de Minas Gerais – JUCEMG, no endereço das sociedades envolvidas e nos registros cadastrais e econômico-fiscais mantidos pela Receita

Federal, pelas Secretarias de Fazenda dos Estados de Minas Gerais e de São Paulo e pelos Ministérios do Trabalho e da Previdência Social.

A autoridade fiscal descreveu minuciosamente no relatório de diligência (fls. 1.696/v. 9) as verificações levadas a efeito, assim concluindo:

“Conforme visto, o evento de incorporação da empresa GARANTIA pela empresa PLR, pretendeu a extinção da personalidade jurídica da empresa incorporada. Assim, esse evento permitiria não só que fosse propugnado o cancelamento dos créditos tributários porventura levantados ao final do procedimento de fiscalização encerrado em 2003 para a empresa incorporada, mas também a transferência de responsabilidade por demais créditos porventura existentes para essa empresa incorporada ou pelos créditos eventualmente mantidos no lançamento realizado ao final de 2003. A princípio, dado que a empresa incorporadora não revela possuir atividade operacional e, muito menos, capacidade patrimonial para suportar as dívidas da sucedida, isso tornaria improficuo qualquer esforço de cobrança dos créditos tributários levantados. Entrementes, verifica-se também que a empresa sucessora havia aderido ao parcelamento especial concedido através da Lei nº 10.684/2003 (PAES), enquanto a empresa sucedida não havia efetuado sua adesão ao programa, cujo prazo se encerrou em agosto de 2003. Assim, conforme pretendido na peça impugnatória, com a sucessão por incorporação da empresa GARANTIA pela empresa PLR, estaria reaberta a oportunidade de inclusão do passivo tributário da empresa incorporada no programa de recuperação fiscal oferecido pelo governo federal.

Entretanto, do exame minucioso das circunstâncias de fato que cercam a pretensa operação de incorporação da empresa GARANTIA pela empresa PLR, verifica-se que, além de não ter se completado juridicamente o evento, também não ocorreu de fato a pretendida sucessão, sendo inexistentes as empresas, que não possuem atividade operacional e não foram localizadas onde deveriam estar seus estabelecimentos, restando não confirmadas, também sob os aspectos material, contábil e fiscal, as operações a elas cometidas, enquanto seus sócios, por sua vez, além de não confirmarem a ocorrência do evento, aparentam apenas figurar nos respectivos quadros societários. Portanto, soa fictícia a operação, não tendo ocorrido de fato ou de direito.”

Por intermédio do Ofício OF/SG nº 238/05 (anexo 1 – fls. 16/v.1), expedido em razão das diligências realizadas, o Secretário Geral da JUCESP noticiou à chefia da fiscalização da DRF/Contagem-MG a adoção de procedimentos visando ao cancelamento dos registros relativos à incorporação da autuada por PLR Comércio e Importação Ltda, nos seguintes termos:

“Outrossim, esclarecemos a Vossa Senhoria que nas fichas cadastrais das empresas ‘Wisdom Nutrimentos Ltda’, ‘Garantia Indústria Importação Ltda’ e ‘Universal Comércio e Distribuição Ltda’, nas quais constavam a expressão ‘incorporada’ por força do arquivamento de um protocolo de justificação (intenção) de incorporação que não se concluiu, pois não houve a apresentação formal dos efetivos atos de incorporação das referidas empresas, a correção já foi efetuada, conforme observado nas fichas anexas. Em decorrência deste fato, esclarecemos que as empresas ‘Arkemex- Com. Internacional Ltda’, ‘PLR Comércio Import. Ltda’ e ‘Menzel Representações Ltda’ foram bloqueadas tanto por força dos arquivamentos nº 42.406/03-1, nºs 145.265/00-6/289.800/03-1 e nº 292.237/03-0, respectivamente, que tiveram como escopo a condição de incorporadoras das empresas acima elencadas, como pela ausência das Certidões Negativas de Débito.



8

“Diante do acima exposto, esta Jucesp efetuou os procedimentos administrativos cabíveis, encaminhando tais documentos à Douta Procuradoria Regional desta Casa para revisão “ex-officio”, o qual culminará no cancelamento dos atos em tela.”

No recurso, PLR Comércio e Importação Ltda novamente alegou que a incorporação ocorreu e todos os atos foram devidamente registrados na junta comercial do domicílio empresarial.

Contudo, as alegações não vieram acompanhadas de elementos de provas que as corroborasse, pelo que deve ser ratificada a conclusão do órgão de primeira instância quanto à inexistência da incorporação, de fato e de direito, conforme minuciosamente provada pela fiscalização por meio das verificações realizadas, detalhadamente descritas no relatório às fls. 1.696 (volume 9).

Assim, não conheço do recurso oposto por PLR Comércio e Importação Ltda, haja vista que aquela pessoa jurídica não integra o pólo passivo da obrigação tributária, faltando-lhe legitimidade para integrar a lide administrativo-tributária.

É tempestivo o recurso voluntário protocolizado pelo responsabilizado José Marcelino de Araújo no dia 26/03/2007.

No que concerne a recursos interpostos por pessoas arroladas na condição de responsáveis solidários pelo crédito tributário constituído *ex officio*, prevalece neste colegiado o entendimento pela sua admissibilidade, conhecendo-se tão-somente das razões de defesa distintas do mérito da atribuição de responsabilidade.

Após aprofundados debates, predominou a tese de que o tema – atribuição de responsabilidade – é matéria de execução, estando, portanto, na esfera de atribuições da d. Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN). Nesse assunto, eventual decisão adotada pelos órgãos de julgamento administrativo não vincularia a PFN, de vez que é aquele o órgão que se encontra legalmente revestido de competência para promover a execução fiscal nos termos da Lei 6.830/80, indicando, nesse momento, a relação de responsáveis.

Também tem decidido o colegiado pela anulação do ato de atribuição de responsabilidade, em razão de faltar à fiscalização competência para tal. A relação dos responsabilizados deve ser tomada como elemento auxiliar a eventual execução fiscal promovida pela PFN.

Por outro lado, tem-se que o enfrentamento das outras questões suscitadas torna-se imprescindível como forma de assegurar aos recorrentes o direito à ampla defesa e ao contraditório, no âmbito processual regulado pelo Decreto 70.235/72.

Passando ao enfrentamento das preliminares, é descabido questionamento de nulidade do lançamento ao fundamento de que as prorrogações do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não se sucederam no prazo previsto na legislação, o que teria resultado na lavratura dos autos de infração por servidor incompetente, em face de estar desamparado por MPF válido.

Conforme os demonstrativos de emissão e prorrogação de MPF (fls. 3 e 8), a sua validade foi sucessiva e regularmente prorrogada até 28/01/2004, enquanto os autos de infração foram lavrados no dia 19/12/2003, portanto, ainda no prazo de validade do MPF.



A reclamação de que “não recebeu sequer um único demonstrativo de emissão e prorrogação” o que resultaria na nulidade do procedimento fiscal, não pode ser acolhida, uma vez que o responsabilizado não foi alvo de procedimento fiscal, restou tão-somente indicado como responsável solidário pelo crédito tributário constituído em desfavor de terceira pessoa, regularmente apurado em investigação fiscal naquela própria pessoa.

De qualquer modo, mesmo que assim não fosse, sou dos que pensam que irregularidades formais no referido mandado, ou mesmo a sua inexistência, não implicam em nulidade do procedimento. Aliás, tal entendimento está consagrado neste Conselho e na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), como bem ilustrado pelos seguintes acórdãos:

“MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. O mandado de procedimento fiscal consiste em procedimento administrativo de controle das ações fiscais prescindível para validade do ato de lançamento tributário realizado por servidor competente nos termos da lei. (Acórdão nº 103-22.991/2007)

MPF. DESCUMPRIMENTO DA PORTARIA SRF 3007/2001. NULIDADE. O desrespeito à previsão de indicação no MPF-F de período fiscalizado e autuado não implica na nulidade dos atos administrativos posteriores, porque Portaria do Secretário da Receita Federal não pode interferir na investidura de competência do AFRF de fiscalizar e promover lançamento; ademais, o descumprimento de algum item do art. 7 da Portaria SRF 3007/2001 não traz como consequência a nulidade do ato. (CSRF/01-05.558/2006)

NORMAS PROCESSUAIS. MPF. É de ser rejeitada a nulidade do lançamento, por constituir o Mandado de Procedimento Fiscal elemento de controle da administração tributária, não influenciando na legitimidade do lançamento tributário. (CSRF/02-02.187/2006)”

A título de esclarecimento, destaco que a competência do Auditor-fiscal para fiscalizar e realizar o lançamento tributário é atribuída pelo art. 904 do RIR/99 e art. 6º da Lei 10.593/2002. Ademais, segundo disposição do art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN), a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Quanto à alegação de quebra de sigilo bancário, têm-se que a movimentação bancária foi utilizada apenas para fins de identificação dos verdadeiros “donos e gestores” da fiscalizada, segundo bem destacado no voto condutor do acórdão recorrido (fls. 2.217/v. 10):

“Entretanto, no tocante à matéria, cabe frisar que a movimentação financeira da autuada (GARANTIA Indústria Comércio e Importação Ltda.) não trouxe implicações na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (que tomou por base as informações pertinentes à receita conhecida registrada nos livros Diário e Razão e nas DIPJ).

No caso em comento, as informações obtidas junto às instituições financeiras, dentre outros elementos coletados pela fiscalização no curso do procedimento fiscal, serviram para identificar os verdadeiros donos e gestores do negócio que se operou sob a pessoa jurídica da GARANTIA Indústria Comércio e Importação Ltda., caracterizando-os como responsáveis pelo crédito tributário.”



10

De qualquer forma, o STJ - Superior Tribunal de Justiça já se posicionou favoravelmente à constitucionalidade do acesso do Fisco à movimentação financeira em conta-corrente bancária mantida pelos contribuintes e sua utilização para fins de lançamento tributário.

Em linhas gerais, entende-se que não há quebra de sigilo bancário, porque ocorre simples transferência das informações guardadas pelo banco à autoridade fiscal, que tem o dever legal de manter em sigilo as informações obtidas (Art. 198 do CTN).

No exame do Resp nº 541740-SC, a interpretação daquela corte restou assim ementada:

“2. O entendimento desta Corte Superior é de que a utilização de informações financeiras pelas autoridades fazendárias não viola o sigilo de dados bancários, em face do que dispõe não só o Código Tributário Nacional (art. 144, § 1º), mas também a Lei 9.311/96 (art. 11, § 3º, com a redação introduzida pela Lei 10.174/2001) e a Lei Complementar 105/2001 (arts. 5º e 6º), inclusive podendo ser efetuada em relação a períodos anteriores à vigência das referidas leis.

3. Nesse sentido, os seguintes precedentes: EREsp 608.053/RS, 1ª Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 4.9.2006; AgRg no REsp 726.778/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 13.3.2006, p. 213; REsp 645.371/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 13.3.2006, p. 260; AgRg no REsp 700.789/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 19.12.2005, p. 238; REsp 691.601/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 21.11.2005, p. 190.”

As alegações de nulidade dos autos de infração em razão de ilegitimidade passiva e aproveitamento de prova testemunhal dizem respeito à atribuição de responsabilidade tributária. Como já visto, essa matéria será conhecida neste julgamento por estar inserida na competência da PFN, para exame na fase de execução fiscal.

Naquilo que classificou como “questões atinentes à coobrigação”, o recorrente José Marcelino de Araújo requereu o reconhecimento da decadência para os fatos geradores do ano-calendário 1998 e do primeiro trimestre de 1999, contestou o arbitramento e a multa qualificada, assim como o seu agravamento.

Quanto ao arbitramento, reclama de falha da fiscalização ao intimar apenas a pessoa jurídica fiscalizada, sem que também tenha sido intimado para apresentação dos documentos contábeis, já que, conforme afirmado pela própria fiscalização, é o dono de fato da empresa.

Segundo já tratado acima, quando do exame da preliminar de nulidade relativa ao MPF, o responsabilizado não foi alvo de procedimento fiscal, restou tão-somente indicado como responsável solidário pelo crédito tributário constituído em desfavor de terceira pessoa, apurado em investigação fiscal naquela própria pessoa. As intimações foram regularmente dirigidas à pessoa jurídica alvo do procedimento fiscal.

Também afirma que o arbitramento careceu de motivação, além de não considerar o prejuízo do período.



No regime de determinação da base de cálculo com base no lucro arbitrado, os resultados apurados com suporte no regime originalmente adotado pelo sujeito passivo, positivos ou negativos, são desprezados, por determinação legal, determinando-se a base de cálculo segundo as prescrições dos art. 532 a 540 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 3.000/99 (RIR/99)¹. Prejuízos fiscais, do exercício ou de exercícios anteriores, são considerados unicamente no sistema do lucro real, segundo dispõe o art. 509 do RIR/99².

Consta do auto de infração a seguinte fundamentação para a adoção do arbitramento dos lucros (fls. 12):

“Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que o contribuinte foi intimado a apresentar as notas fiscais de entrada e não atendeu à solicitação, inviabilizando, com essa atitude, a verificação do Custo das Mercadorias Vendidas, conforme devidamente esclarecido no Termo de Verificação Fiscal ...”

A fiscalizada apresentou as DIPJ relativas aos três anos calendários fiscalizados após o início do procedimento fiscal, com apuração do imposto de renda pelas normas do lucro real trimestral, conforme consta do termo de verificação às fls. 49, no tópico “II- DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO” e DIPJ juntadas aos autos (fls. 337/v. 2 a 489/v.3).

O conceito de lucro real encontra-se definido no art. 247 do RIR/99³:

“Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, §1º).”

Da leitura do dispositivo regulamentar transcrito, bem se vê que o ponto de partida para a determinação do lucro real é o lucro líquido, apurado segundo as prescrições da lei comercial.

Por sua vez, para a apuração do lucro líquido, é imprescindível a identificação do custo das mercadorias vendidas, o que só pode ser feito tendo-se à disposição a documentação relativa às compras dessas mercadorias.

Com efeito, sem dispor dos elementos necessários para a verificar a correção do custo das mercadorias vendidas registrado pela fiscalizada, à autoridade fiscal não restou alternativa ao arbitramento dos lucros.

No caso concreto, o custo das mercadorias vendidas (CMV) representou 71,83% da receita bruta da revenda de mercadorias (RB) dos três anos-calendário fiscalizados, comparados pelo total dos três anos, conforme dados extraídos das correspondentes DIPJ (fls. 347 a 350/v. 2, 416 a 419/v. 3 e 458 a 461/v. 3), indicados no quadro abaixo:

ANO	CMV	RB
-----	-----	----

¹ Art. 541 a 548 do RIR/94

² Art. 502 do RIR/94

³ Art. 193 do RIR/94



ANO	CMV	RB
1998	16.506.920,09	22.361.485,18
1999	12.658.033,47	19.108.040,34
2000	13.571.346,28	18.024.502,44
Total	42.736.299,84	59.494.027,96

Como se pode perceber, o arbitramento foi corretamente adotado pela autoridade fiscal, haja vista a impossibilidade de verificar a apuração da fiscalizada, em face da falta de elemento essencial à determinação da base de cálculo pelas normas do lucro real.

A multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, II, da Lei 9.430/1996, foi aplicada pela autoridade fiscal em razão da ocorrência de sonegação fiscal, conforme definida no art. 71 da Lei 4.502/1964.

Segundo descrição constante do termo fiscal (fls. 71), a omissão da fiscalizada na entrega da DIPJ caracterizaria a intenção de retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador pelo fisco.

De igual modo, a utilização de interpostas pessoas demonstraria a intenção de impedir o conhecimento dos verdadeiros sócios da empresa. Conclui aquela autoridade, "tal ardid tinha como objetivo impedir a responsabilização dos verdadeiros donos da empresa pelo significativo passivo tributário deixado em aberto."

A recorrente alega não ter praticado qualquer ato com o objetivo de fraude, uma vez que a fraude "pressupõe ação ou omissão visando impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, ou ainda reduzir ou retardar o pagamento dos tributos". Defende que a sanção não pode ultrapassar a pessoa do infrator.

O art. 44 da Lei 9.430/1996 prevê o percentual de multa *ex officio* de 150% para os casos de "evidente intuito de fraude", conforme definição dos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964.

O art. 71 da Lei 4.502/1964, fundamento indicado pela autoridade fiscal para fins de qualificação da multa, assim dispõe:

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

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

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

Da leitura atenta do dispositivo, percebe-se que o comando normativo nele contido está direcionado à oposição pelo sujeito passivo de obstáculo ao conhecimento pela autoridade fiscal do fato gerador ou das condições pessoais de contribuinte, "suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente".

Não parece ser o caso destes autos.



Segundo escreveu a própria autoridade fiscal, a utilização de terceiros sem capacidade econômico-financeira como detentores do capital da sociedade teria por fim “impedir a responsabilização dos verdadeiros donos da empresa pelo significativo passivo tributário deixado em aberto”.

A utilização desse expediente teve por fim frustrar eventual ação de execução fiscal, sem, no entanto, caracterizar obstáculo ao conhecimento da ocorrência do fato gerador ou mesmo das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente, condições necessárias para a qualificação da multa, conforme comando do art. 44, II, da Lei 9.430/1996 c/c o art. 71 da Lei 4.502/1964.

Em síntese, a sonegação se consuma no esforço de encobrir o fato gerador, segundo o tipo penal descrito no referido art. 71 da Lei 4.502/1964, e não na tentativa de frustrar a cobrança do crédito tributário.

Chamo atenção para o fato de sequer ter havido identificação de omissão de receitas, destacando que o arbitramento dos lucros foi adotado com base na receita bruta conhecida, extraída dos livros de escrituração contábil, Diário e Razão, e DIPJ.

Por sua vez, a falta de apresentação de declarações como motivo para a qualificação da multa constitui entendimento amplamente rechaçado pela jurisprudência deste Conselho, conforme exemplificado no seguinte acórdão:

MULTA QUALIFICADA. Não comprovado o evidente intuito de fraude, não prospera a aplicação da multa qualificada. A fraude se consuma no fato gerador do tributo e não em momentos posteriores, tais como a ausência de declaração, ou a declaração a menor do tributo, etc. Esses fatos não atingem o fato gerador, que é o objeto do tipo. (Acórdão 103-23.281/2007)

O percentual de multa *ex officio* foi agravado em 50% ao fundamento de “recusa do contribuinte em prestar todos os esclarecimentos necessários à atividade de lançamento, omitindo-se de apresentar livros e documentos que obrigatoriamente deveria conservar” (termo fiscal/fls. 72).

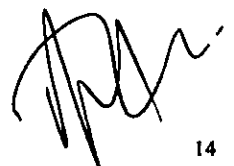
O agravamento está previsto no art. 44, § 2º, da Lei 9.430/1996, que assim dispunha, segundo a redação vigente à época dos fatos geradores, dada pela Lei 9.532/1997:

“§ 2º As multas a que se referem os incisos I e II do *caput* passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) prestar esclarecimentos; -

b) apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991;

c) apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38.” -



Ao meu ver, o agravamento do percentual de multa na hipótese prevista no item "a" do dispositivo legal examinado pressupõe a recusa da fiscalizada para prestar as informações ou a caracterização do seu descaso pelas intimações da fiscalização.

No caso concreto, de modo geral, a fiscalizada atendeu às intimações da autoridade fiscal, solicitando prorrogações de prazo quando entendeu necessárias (fls. 167, 260 e 325) como se observa nas suas respostas, por intermédio das quais forneceu os documentos que dispunha, tais como: extratos bancários, livros comerciais, livros fiscais, recibos de declarações, demonstrativos de bases de cálculo de impostos e contribuições sociais, etc. (fls. 175). Também informou que não possuía outros elementos além daqueles já entregues (fls. 183).

Dessa forma, é descabido o agravamento em razão de falta de apresentação de documentos que a fiscalizada não dispunha e que, ao fim, motivou o arbitramento dos lucros.

Por outro lado, da leitura atenta do art. 44, § 2º, da Lei 9.430/1996, constata-se inexistir nesse dispositivo legal hipótese de agravamento da multa *ex officio* por falta de apresentação de documentos de contabilidade.

Sobre decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo a tributos e contribuições sociais submetidas ao regime de lançamento por homologação, como no caso destes autos, este Conselho acolhe o entendimento, apoiado em ampla e conhecida jurisprudência, pacificada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de que tal direito do Fisco é regulado pelo comando do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, independentemente da apresentação de declarações ou da realização de pagamentos. Apenas se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se a regra do art. 173, I, do Código. Os seguintes acórdãos refletem esse entendimento:

“DECADÊNCIA. IRPJ, CSLL, COFINS E FINSOCIAL. Até o ano-base 1991, o IRPJ e a CSLL se enquadravam na modalidade de lançamento por declaração, sendo regidos pela norma de decadência do art. 173, I, do CTN. Com o advento da Lei 8.383/91, passaram a ser classificados na modalidade de lançamento por homologação, sujeitando-se à norma de decadência do art. 150, § 4º, do Código. Finsocial/faturamento e Cofins são igualmente submetidas à disciplina do lançamento por homologação. (Ac. nº 103-22.631/2006)

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador, para promover o lançamento de tributos e contribuições sociais enquadrados na modalidade do art. 150 do CTN, a do lançamento por homologação. Inexistência de pagamento, ou descumprimento do dever de apresentar declarações, não alteram o prazo decadencial nem o termo inicial da sua contagem. (Ac. nº 103-22.666/2006)”

CSLL. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. 1) A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), que tem a natureza de tributo, antes do advento da Lei nº 8.383, de 30/12/91, a exemplo do Imposto de Renda, estava sujeita a lançamento por declaração, operando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, consoante o disposto no art. 173 do Código Tributário Nacional. A contagem do prazo de caducidade seria antecipado para o

dia seguinte à data da notificação de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento ou da entrega da declaração de rendimentos (CTN., art. 173 e seu par. ún., c/c o art. 711 e §§ do RIR/80. A partir do ano-calendário de 1992, exercício de 1993, por força das inovações da referida lei, o contribuinte passou a ter a obrigação de pagar o imposto e a contribuição, independentemente de qualquer ação da autoridade administrativa, cabendo-lhe então verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular e, por fim, pagar o montante do tributo devido, se desse procedimento houvesse tributo a ser pago. E isso porque ao cabo dessa apuração o resultado poderia ser deficitário, nulo ou superavitário (CTN., art. 150). 2) CSLL – As contribuições de seguridade social, dada sua natureza tributária, estão sujeitas ao prazo decadencial estabelecido no Código Tributário Nacional, Lei complementar competente para, nos termos do artigo 146, III, "b", da Constituição Federal, dispor sobre a decadência tributária. 3) Tendo sido o lançamento de ofício efetuado, em 05/04/2001, após a fluência do prazo de cinco anos contados da data do fato gerador referente ao ano-calendário de 1995, ocorrido em 31/12/1995, operou-se a caducidade do direito de a Fazenda Nacional lançar a contribuição. (Ac. CSRF/01-05.137/2004)

CSLL. LANÇAMENTO. PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO. ART. 45 DA LEI Nº 8.212/91. INAPLICABILIDADE. PREVALÊNCIA DO ART. 150, § 4º, DO CTN, COM RESPALDO NO ARTIGO 146, III, 'b', DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. A CSLL é tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, pelo que amolda-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (art. 173, do CTN) para encontrar respaldo no § 4º, do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. É inaplicável à hipótese dos autos o artigo 45, da Lei nº 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos como sendo o lapso decadencial, já que a natureza tributária da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido assegura a aplicação do § 4º, do artigo 150 do CTN, em estrita obediência ao disposto no artigo 146, inciso III, 'b', da Constituição Federal. (Ac. CSRF/01-04.988/2004)

CSLL. DECADÊNCIA. ART. 45 DA LEI Nº 8.212/91. INAPLICABILIDADE. Por força do Art. 146, III, b, da Constituição Federal e considerando a natureza tributária das contribuições, a decadência para lançamento de CSL deve ser apurada conforme o estabelecido no Art. 150, § 4º, do CTN, com a contagem do prazo de 5 (cinco) anos a partir do fato gerador. (Ac. CSRF/01-05.479/2006)"

No presente processo, com a exclusão da multa qualificada, viu-se que restou afastada a hipótese de ocorrência de "dolo, fraude ou simulação" prevista no art. 150, § 4º, do CTN, o que remete o termo inicial da contagem do prazo decadencial para a data da ocorrência do fato gerador, conforme previsto no mesmo dispositivo legal.



Assim, considerando que a ciência do lançamento ao sujeito passivo se deu em 19/12/2003 (fls. 11 e 25), deve-se reconhecer a decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores até o terceiro trimestre de 1998.

Em relação à tributação reflexa (CSLL), de acordo com a consolidada jurisprudência deste colegiado, o decidido quanto ao auto de infração principal deve ser a ela estendida, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos fatos e elementos de convicção.

Conclusão

Pelo exposto, não conheço do recurso apresentado por PLR Comércio e Importação Ltda.

Quanto ao recurso voluntário interposto por José Marcelino de Araújo, não conheço das razões de defesa relativas à atribuição de responsabilidade pelo crédito tributário, rejeito as preliminares de nulidade suscitadas, acolho a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário referente aos fatos geradores até o terceiro trimestre de 1998 (inclusive) e, no mérito, dou-lhe provimento parcial para determinar a redução da multa *ex officio* ao seu percentual ordinário de 75%, previsto no art. 44, I, da Lei 9.430/1996.

Por derradeiro, alerto o órgão preparador sobre a informação de novo endereço para intimações (fls. 2.433/v. 11), prestada pelo responsabilizado Clésio Wagner de Araújo, conforme relatado.

Sala das Sessões, em 25 de junho de 2008


ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA