



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

Processo nº 13888.723796/2014-90
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-002.460 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de abril de 2017
Matéria CUSTOS NÃO COMPROVADOS
Recorrente MASTER MOVEIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

AUTO DE INFRAÇÃO. AFRFB. JURISDIÇÃO

É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. ART. 135, DO CTN.

O artigo 135 encontra aplicação quando o ato de infração à lei societária, contrato social ou estatuto cometido pelo administrador for realizado à revelia da sociedade. No caso em tela, tal circunstância restou caracterizada pelo desvio de recursos da pessoa jurídica para operações fora do objeto social da empresa e beneficiando terceiros estranhos a ela, em violação inclusive ao contrato social

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUÇÃO.

Os custos e despesas operacionais são dedutíveis na apuração do resultado da pessoa jurídica apenas se devidamente comprovada com documentação hábil e idônea a realização das operações que lhes deram origem.

MULTA DE OFÍCIO, NATUREZA CONFISCATÓRIA.

A arguição da natureza confiscatória dos percentuais de multa envolve matéria de caráter constitucional. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF nº 2).

CUSTOS OU DESPESAS INEXISTENTES. MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

Correta a imputação da multa qualificada quando o sujeito passivo deduz, na base de cálculo dos tributos, custos ou despesas referentes a operações inexistentes.

MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009

CSLL. AUTUAÇÃO REFLEXA.

Por se tratar de lançamento reflexo, aplica-se a ele o resultado do julgamento da autuação tida como principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado por unanimidade de votos, não conhecer do recurso quanto à natureza confiscatória do percentual da multa de ofício e rejeitar a arguição de decadência. No mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Demetrius Nichele Macei, Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Caio Cesar Nader Quintella que votaram por dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência da multa isolada.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Caio Cesar Nader Quintella, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto. Ausentes momentaneamente o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone e justificadamente o Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira.

Relatório

Por bem resumir a controvérsia, adoto o relatório da decisão recorrida que abaixo transcrevo:

Conforme descrito no Relatório Fiscal, lavrado em 19/12/2014 (fls. 1995 a 2059), a contribuinte Master Móveis Ltda. foi fiscalizada em relação ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, que abrangeu o ano-calendário de 2009.

Informa a autoridade fiscal que incluiu indevidamente valores no custo de produção e apropriou-se indevidamente de Créditos do PIS e COFINS, do Regime Não Cumulativo, oriundos de insumos adquiridos através de notas fiscais inidôneas das seguintes empresas: Comercial Firenze Indústria e Comércio de Plásticos, Jotal Indústria e Comércio de Plásticos, Prisma Indústria e Comércio de Plásticos e grampos e Fortgram Indústria e Comércio de Plásticos e Grampos. Com evidências de que se tratam de empresas fictícias, as aquisições de mercadorias seriam simuladas, com finalidade de contabilizar despesas inexistentes e apropriar créditos de tributos através de notas fiscais frias.

Sobre a Comercial Firenze, afirma que os fatos evidenciam que é composta por interpostas pessoas, já que foi considerada inapta na mesma data de sua inscrição, 01/02/2009, e começou a emitir notas fiscais para a fiscalizada em 05/03/2009, após o início da inaptidão. Para o fiscal, tal procedimento é típico de empresa noteira ou de fachada, aberta somente para esse fim, sem o devido acompanhamento das mercadorias e com a finalidade de aumentar os custos e os créditos para a empresa que está recebendo as notas.

Em relação à Jotal, informa que a alteração contratual de 22/10/2008 teve a razão social alterada para Jotal Comércio de Placas Ltda, com alteração do objeto social para comércio atacadista de produtos da extração mineral, exceto combustíveis, serviços de gravação de carimbos, exceto confecção. No período da emissão das notas fiscais para a Firenze, de 05/01/2009 a 28/02/2009, o objeto social da empresa já havia sido alterado, concluindo a autoridade fiscal por procedimentos típicos de empresa noteira, mais uma vez.

Sobre a Prisma, afirma que foi considerada inapta na mesma data de sua inscrição, 06/11/2006, foi constituída por sócios sem condições financeiras (interpostas pessoas), não consegue ser localizada e não cumpre com as obrigações tributárias - inclusive não apurou e nem recolheu os tributos que seriam devidos no caso das transações comerciais terem sido efetivamente realizadas - caracterizando-se com uma empresa noteira.

Informa o Auditor Fiscal que a Master foi intimada a comprovar que operações com as empresas acima realmente aconteceram, comprovando o recebimento e utilização das mercadorias e a efetivação do pagamento, com valor envolvido de R\$ 36.189.167,71. E que, como resposta, a empresa informa, de modo recorrente, "que ocorreu incêndio em seu estabelecimento", segundo a autoridade, "por conveniência e para não se comprometer, quando considera vantajoso não entregar os documentos ou não prestar informações".

Para o incêndio ocorrido, a fiscalização explicitou o seu entendimento a respeito do assunto através do Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 16, com a citação da legislação pertinente, que prevê as providências que a empresa deveria ter tomado, e solicitou as justificativas. Porém, conforme a autoridade fiscal, a empresa não se manifestou a respeito da constatação e não apresentou os documentos previstos no art. 264, § 1º, do RIR/99, continuando a justificar que não possui os documentos em consequência do incêndio ocorrido.

O mesmo ocorreu com as Intimações de nº 21 a 36 e Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 38, que trata da apresentação de documentos para demonstrar que houve efetivamente transações comerciais com as empresas citadas no início do relatório, que apresentam todas as características de serem fictícias.

Continua o fiscal resumindo que a Master adquiriu, ou pelo menos houve a emissão de notas fiscais por 16 fornecedores no período de 2009 a 2012, no valor de R\$ 108.397.613,32. Porém, quando intimada a comprovar a efetividade das operações, alega que não possui os documentos e que enviou correspondência para estas empresas enviarem a documentação solicitada, mas que as correspondências retornam por não ter sido encontrado o destinatário. Tal fato era perfeitamente previsível, por serem empresas fictícias, constituídas para funcionarem como empresas noteiras.

Para a autoridade fiscal, não há como aceitar que uma empresa que tem este volume de transações com os fornecedores não possua os dados cadastrais completo, tendo de recorrer ao cadastro da JUCESP para enviar correspondências. Isto demonstra que a intenção é embaraçar a fiscalização e não esclarecer os fatos, corroborando com a conclusão de que as referidas empresas eram realmente de fachada, com a finalidade de emissão de notas fiscais inidôneas.

Adiciona a autoridade que, através do Termo de Intimação Fiscal nº 03, a Master foi intimada e informou que os pagamentos efetuados através da conta Caixa foram pagos com dinheiro em espécie, através de saques realizados. Após análise da conta, informa que somente para o ano de 2009 e para o banco Itau constam transferências no valor de R\$ 35.935.301,08. Conclui o fiscal que, neste caso e de acordo com a empresa, ela emite um cheque para ela própria, vai ao banco, pega o dinheiro, leva para a empresa e paga o fornecedor em espécie. Com isso, alguns pagamentos exigiriam quantidade de notas discutíveis em termos de possibilidade e razoabilidade (saques com 32.246 e 32.212 notas de R\$ 100,00, para citar exemplos da tabela de fl. 2014).

Com os fatos acima, conclui que as empresas Comercial Firenze, Jotal, Prisma e Fortgram são empresas de fachada, que não houve a aquisição das mercadorias e que as notas fiscais são inidôneas.

Em uma análise sobre os gastos da fiscalizada com material de embalagem, através de diversas planilhas, afirma o fiscal que a empresa não poderia gastar 38,40% do seu faturamento somente para aquisição de material de embalagem(plástico e grampos, totalizando R\$ 40.244.830,07 em 2009), quando o percentual normal seria de 4,68%, conforme comparativos em outros anos. A insubsistência desses valores e a diferença é exatamente em consequência das notas fiscais adquiridas de empresas fictícias.

Para o ano de 2010, o valor gasto em embalagem chega a 19,85% do faturamento, quando o normal seria de 4,68%. Considera que estes produtos de embalagem não poderiam estar nos estoques, analisando a situação de 2010 e 2011,

estendendo a análise para 2009, já que a empresa não apresentou o Livro Registro de Inventário de 2009, apesar de intimada para tanto.

Prossegue a autoridade fiscal quanto às informações bancárias: a Master apresentou somente os protocolos de solicitação dos documentos junto aos bancos, não apresentando os extratos e demais documentos. Por este motivo a fiscalização emitiu a Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira (RMF), solicitando as informações e documentos não fornecidos pela empresa.

Para o Banco do Brasil, de acordo com o informado pela Master, os pagamentos para determinadas empresas (as que a fiscalização considera que emitiram notas inidôneas) são feitos praticamente na totalidade através da conta Caixa, ou seja, lançamentos com transferência do banco (saída de dinheiro) para a conta Caixa (entrada do dinheiro), para posterior pagamento em dinheiro. Constatou o fiscal que os cheques não foram sacados e nem transferidos para o Caixa, mas sim depositados em contas de outras empresas, como por exemplo os beneficiários MTA Moveis e MTB Confecções (fl. 2027 e 2028).

A autoridade fiscal fez a mesma análise para demais valores constantes do Anexo V, com mesma conclusão. Observa as empresas CL Eq Transp Carga e MTB Confecções não constam da contabilidade da Master, e que a MTA Móveis possui adiantamentos realizados a partir de 19/11/2009, portanto sem qualquer relação com os lançamentos constantes do Anexo V, cuja última data foi de 21/09/2009.

Para o Banco Itaú, a fiscalização analisou cópia dos cheques emitidos pela Master que, na maioria, constam como beneficiário a própria empresa, com posterior endosso para usos diversos. Alguns cheques possuem como beneficiários pessoas físicas ou jurídicas (que não constam da contabilidade da Master) e outros a própria Master, com depósito em outra conta-corrente da empresa cujos valores não estão contabilizados. Com isso, conclui o Auditor Fiscal que a Master emite cheques que contabiliza como saque em espécie para compor a conta Caixa, para pagamentos das notas fiscais inidôneas, mas na realidade não saca estes valores e utiliza-os para pagamento a pessoas físicas e jurídicas a margem da contabilidade.

Acrescenta que existem 139 cheques com valores acima de R\$ 100.000,00, nos quais consta como beneficiário a empresa Master e com depósito não identificado. Com a obrigatoriedade por lei de comunicação por parte dos bancos sobre os saques acima de R\$ 100 mil e em consulta à COPEI, verificou-se que não houve qualquer saque acima desse valor em 2009. Com isso, não há como justificar a composição da conta Caixa e, se não existe a entrada do dinheiro, não pode haver o pagamento com a utilização deste dinheiro.

Com a constatação acima de não aquisição de mercadorias e de inidoneidade das notas fiscais das empresas Comercial Firenze, Jotal, Prisma e Fortgram, conclui a autoridade fiscal pela glosa dos valores a que se referem as notas emitidas por estas empresas, pelos seus valores líquidos (descontados ICMS, PIS e COFINS) e que compõem a base de cálculo do IRPJ e CSLL no ano de 2009.

Em seguida, foi efetuada a reconstituição da apuração do IRPJ e da CSLL com base em estimativas mensais e aplicada multa isolada no valor de 50% das estimativas de IRPJ e de CSLL que deixaram de ser recolhidas. Além disso, foi efetuada a glosa de créditos do PIS e da COFINS apurados sobre insumos adquiridos através destas notas fiscais pelo regime não cumulativo e aplicação da multa qualificada de 150% por fraude e sonegação, com responsabilização solidária do sócio gerente da empresa, Sr. Abrahao Zacarias Monfrinato.

Em consequência das divergências acima, o contribuinte foi intimado a pagar as diferenças dos tributos apurados (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), juros, multa isolada e multa de ofício qualificada, totalizando R\$ 35.723.997,82 (fls. 2 e 3).

Por oportuno, cabe ressaltar que o Auto de Infração e o Relatório Fiscal foram entregues à empresa fiscalizada através de Termo de Recusa (fls. 1993 a 1994). Relatam o dois Auditores Fiscais signatários que estiveram na empresa no dia 22/12/2014, às 15h:30, e foram recepcionados na portaria pelo Sr. Ricardo Eugênio Mastrodi. Informam que a empresa estava operando normalmente, conforme constatado pelo movimento de caminhões e pessoas, e não conseguiram contatar o sócio, Sr Abrahão, ou qualquer outro responsável pela empresa.

Foi então chamado o Sr. Fábio Mendes, advogado e procurador da empresa (até o momento, tinha tomado ciência pessoal das intimações enviadas para a empresa e tinha apresentado todas as respostas), inclusive com procuração para tomar ciência de Autos de Infração. Conforme os Auditores, “Houve a recusa por parte do Sr. Fábio Mendes em assinar os Relatórios Fiscais e os Autos de Infração, justificando que estava seguindo determinação do proprietário da empresa.”

Com isso, os fiscais anotaram, nas vias que deveriam constar as assinaturas do sujeito passivo, o motivo da recusa e o nome de quem estava se recusando a tomar ciência dos Autos de Infração, dos Relatórios Fiscais e do Termo de Ciência. Foram entregues as vias destes documentos ao Sr. Fabio, considerando a empresa devidamente intimada da autuação, nos termos do art. 23 - I do Decreto nº 70.235/72.

Inconformados com a autuação, a contribuinte Master Móveis Ltda. e o sujeito passivo solidário Abrahão Zacarias apresentaram impugnação única (fls. 2121 a 2154) e juntaram documentos (fls. 2155 a 2158).

Alegam os impugnantes que o crédito tributário cobrado no presente processo encontra-se fulminado pela decadência, pois entre o período de apuração do tributo (01/2009 a 12/2009) e a data de ciência do auto de infração (06/01/2015) fluíram mais de 5 anos. Consideram que a data de ciência é de 06/01/2015, face correspondência com aviso AR encaminhada para a sede da fiscalizada.

Afirmam que a ciência do lançamento contra a Master em 22/12/2014, através de termo de recusa assinado pelo próprio Auditor Fiscal, foi elaborado de forma unilateral, e que o advogado não mais possuía poderes de representação da empresa Máster, em razão da expiração do documento de conferência de poderes. Complementam que, nos termos do art. 10, §2º - I e art. 11, II, do Decreto n.º 7.574/2011, a intimação postal tinha que se realizar no endereço postal fornecido à Administração Tributaria para fins cadastrais, ou seja, São Paulo – Capital. Em Piracicaba, estado de São Paulo, está localizado apenas o estabelecimento fabril da empresa.

Quanto ao sujeito passivo solidário Abrahão Zacarias, afirmam que o fiscal enviou via postal a documentação para seu endereço, tendo o AR retornado com a informação de que o destinatário "mudou-se". Então, o Auditor Fiscal se dirigiu pessoalmente ao local, tendo lá obtido a confirmação de que o contribuinte não mais residia naquele local. Justificam que o Sr. Abrahão encontrava-se em processo de mudança, de modo que somente após a conclusão desta é que iria providenciar a alteração de seu endereço nos órgãos públicos.

Afirmam que a intimação deveria ser feita pessoalmente ao sócio, e que jamais o porteiro ou terceiros poderiam receber a intimação em seu lugar, que nem

ao menos se identificou (o porteiro) com CPF ou RG, tendo apresentado apenas o NIT, documento não hábil para identificação pessoal.

Ademais, afirmam que o endereço onde o auto foi entregue não era o de sua residência, muito menos o domicílio do contribuinte. Era apenas o de um apartamento adquirido pelo contribuinte e declarado em sua DIRPF, diferente do endereço cadastrado na Receita Federal como domicílio do contribuinte.

Continuam os impugnantes alegando inobservância dos limites de jurisdição, já que o MPF foi expedido para desempenho das atividades na sede da empresa, em São Paulo, e o responsável pela fiscalização praticou todos os atos na unidade fabril, em Piracicaba, sem apresentação de qualquer Portaria ou Ato que comprovasse habilitação legal para atuar neste local.

Sobre a inidoneidade das operações com empresas inexistentes, alegam que a empresa sempre consultou dados de seus fornecedores junto SINTEGRA, do Governo do Estado de São Paulo, e que, entre outras situações:

- Não tinham conhecimento sobre a entrega de DIRPF por parte dos sócios das fornecedoras nem sobre alterações de contrato social realizadas por tais empresas ou se entregaram tempestivamente a DIPJ, DCTF e demais obrigações perante o fisco;

- Se as empresas estavam e, acreditam, ainda estão inscritas no CNPJ e seus respectivos sócios no CPF, não há dúvida que a existência de tais cadastros as credenciavam como legalmente habilitadas;

- Em pesquisas na internet (copiadas), por amostragem, verifica-se que somente em 2013 houve a baixa por inatividade, o que significa que até aquela data as mesmas operavam normalmente. Na mesma linha, a Firenze foi baixada apenas em 05/12/2012 e a Jotal foi considerada inexistente somente em 03/04/2013;

Neste ponto, os impugnantes concluem que as empresas que forneciam para a Master não estavam inativas, que os materiais fornecidos eram acompanhados das respectivas notas fiscais e que efetuavam os devidos pagamentos sem questionar.

Sobre a entrega da documentação fiscal solicitada, fato que culminou com o entendimento por parte da fiscalização de que inexistiam as aquisições das mercadorias relativa àquelas notas fiscais, foi realizada a prova da ocorrência de incêndio de grande escala nas dependências da empresa, atingindo o escritório de contabilidade e destruindo a documentação fiscal ali existente. Ademais, não pode a empresa ser atuada por não ter um backup digital de toda a sua documentação fiscal, mesmo porque não estava obrigada legalmente.

Complementam os impugnantes que a empresa entregou/cumpriu, a tempo, todos os tramites determinados pela legislação, como entrega de declarações e arquivos magnéticos, e não pode ser penalizada por embaraço à fiscalização.

Em relação à aplicação de multa isolada de 50%, alegam a impossibilidade, já que o exercício já tinha sido encerrado e se demonstrou a ocorrência de prejuízos fiscais, além de decisões do Conselho de Contribuintes no mesmo sentido colacionadas à impugnação. Também contestam a utilização do tributo com efeito de confisco, em relação à multa de 150%.

Continuam os impugnantes ao combater as alegações do Auditor Fiscal acerca dos custos de produção da empresa, mediante a apresentação de cálculos e planilhas que entende (o Auditor) seriam razoáveis para a fabricação dos produtos, como se

possuísse conhecimento para tanto. Acrescentam que o Auditor Fiscal ultrapassou limites ao tentar calcular o número de cédulas necessárias para pagamento de títulos, “...pois imbuído em devaneios e ilações, nem sequer poderia considerar que a empresa contribuinte pudesse realizar o pagamento de diversos títulos através de um único cheque, podendo, inclusive, incluir transferências para terceiros de valores desse mesmo cheque.”

Por fim, contestam a representação para fins penais elaborada pelo Auditor Fiscal, dizendo não haver no presente caso a prática do crime imputado, e a responsabilidade solidária do sócio Abrahão Zacarias Monfrinato, por suposto crédito tributário existente em face da empresa, já que ausentes os requisitos de que trata o caput do art. 135 do CTN, quais sejam, o excesso de poderes ou infração de lei.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto - SP prolatou o Acórdão 14-60.132 considerando a impugnação improcedente e mantendo o crédito tributário na integralidade.

Devidamente cientificados, a pessoa jurídica autuada e o coobrigado apresentaram recurso voluntário de mesmo teor a este colegiado ratificando as razões expedidas na peça impugnatória.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto - Relator

A pessoa jurídica autuada foi cientificada da decisão de primeira instância em 04/05/2016 e apresentou recurso voluntário tempestivamente em 02/06/2016. Já o coobrigado foi tido como intimado daquela decisão em 31/05/2016 e interpôs recurso voluntário em 28/06/2016, também dentro do trintídio legal.

1) Tempestividade da impugnação da pessoa jurídica autuada:

O recurso do coobrigado preenche as condições de conhecimento. Quanto ao recurso da pessoa jurídica autuada, cabe análise específica tendo em vista o não conhecimento da impugnação apresentada.

Importa ressaltar que foi apresentada impugnação única, subscrita pela pessoa jurídica autuada e pelo coobrigado. Pelo fato de ter sido considerada tempestiva em relação a este último, as razões de defesa lá expostas foram devidamente analisadas daí porque, quanto ao mérito da exigência, não houve qualquer prejuízo à defesa.

Tal situação se repete em sede de recurso voluntário. Ainda que tenham sido apresentados dois recursos, ambos têm o mesmo teor e o conhecimento do recurso voluntário do coobrigado supre o direito de defesa quanto ao mérito.

Sob essa ótica, pelo fato das razões de defesa terem sido conhecidas, a questão da data da ciência da autuação não tem relevância no que se refere à tempestividade da impugnação mas, em tese, pode influenciar a contagem do prazo decadencial.

Na análise fática, as circunstâncias relatadas pela Fiscalização indicam um procedimento orquestrado pela empresa voltado à não tomar ciência do auto de infração. Ainda que não existam provas cabais de que o distrato tenha sido preenchido com data anterior à sua real formalização, tal documento deveria ter sido entregue à Fiscalização no momento em o lançamento estava sendo apresentado e não, convenientemente, apresentado na impugnação.

Tal prática, além do fato de o mandatário ter atendido o Fisco durante todo o procedimento fiscal, induz à aplicação da teoria da aparência e a presunção de que Sr. Fábio Mendes era representante da pessoa jurídica quando da lavratura do Termo de Recusa.

A jurisprudência do STJ corrobora essa tese:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. CITAÇÃO. PESSOA JURÍDICA. TEORIA DA APARÊNCIA. PRECEDENTES. AGRAVO NÃO PROVIDO. 1. A jurisprudência do STJ, no que concerne a citações de pessoas jurídicas, adota a teoria da aparência, segundo a qual considera-se válida a citação feita na pessoa de quem, sem nenhuma reserva, identifica-se como representante da sociedade empresária, mesmo sem ter poderes expressos de representação,

e assina o documento de recebimento. (AgRg no Ag 1363632 / PR Relator(a) Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO)

Pelo exposto entendo, na mesma linha que a decisão recorrida, que a data de ciência da autuação para a pessoa jurídica autuada deve ser aquela na qual os agentes fiscais compareceram no estabelecimento da empresa onde sempre foram atendidos e constataram a recusa, ou seja, **22/12/2014**. Assim a impugnação deve ser tida como intempestiva

Ratifica-se que, em se tratando de impugnação única, as razões lá expostas foram apreciadas e não há que se falar em prejuízo à defesa ou supressão de instância.

No que se refere à decadência, será analisada após definição da multa de ofício.

2) Inobservância do limite de jurisdição:

à inobservância do limite de jurisdição da autoridade lançadora, trata-se de matéria definitivamente dirimida nesta Corte através da Súmula CARF nº 27, de obediência compulsória pelos integrantes do colegiado:

É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

3) Mérito:

No mérito, importa ressaltar que as conclusões do Fisco quanto à inexistência das operações questionadas de aquisição de material de embalagem tiveram como base um conjunto fático probatório e não apenas uma circunstância isolada.

Em primeiro lugar, sob a alegação de destruição de documentos por incêndio, não foram apresentados quaisquer elementos de provas que demonstrassem a realização das operações.

Além disso, tem-se a inexistência dos fornecedores que teriam vendido as mercadorias à interessada. Não foram localizadas nos endereços cadastrados e quase todas essas empresas foram consideradas inaptas pela Secretaria de Fazenda já na data de inscrição. Nem mesmo a interessada conseguiu localizá-las eis que a correspondência enviada retornou pela inexistência do destinatário.

Mais ainda, todos os pagamentos foram feitos em dinheiro com registro de saída da conta Caixa. Isso significa, descontando impostos, mais de R\$ 30 milhões em espécie, para pagamento dos fornecedores.

Numa comparação com aquisições dos mesmos produtos em operações tidas como regulares, a Fiscalização apurou um percentual de menos de cinco por cento (5%) entre o custo dos bens adquiridos e o faturamento da pessoa jurídica no mesmo período. Já no que se refere às aquisições questionadas esse percentual chega a ficar acima de quarenta por cento (40%).

Outro ponto ressaltado pela Fiscalização é ausência de indicação no Registro de Estoques de valores compatíveis com as aquisições efetuadas.

Por fim, através de circularização bancária, o Fisco constatou que os valores supostamente utilizados para pagamento dos fornecedores tidos como inidôneos tiveram outros fins. Quitaram obrigações com outras empresas sem vínculo com a interessada, beneficiaram pessoas físicas ligadas à empresa e, ainda que registrados a débito no Caixa, foram transferidos para outras contas correntes da interessada sem contabilização.

Em defesa, a recorrente tece longo arrazoado para justificar que não poderia ser responsabilizada por irregularidades nos seus fornecedores e mais ainda sustenta que, ao contrário do afirmado pelo Fisco, as empresas existiam de fato. Insiste também no argumento de que a ocorrência do incêndio teria destruído todos os documentos que comprovariam as operações.

Importa ressaltar que o indicativo da inexistência dos fornecedores é um forte indício de irregularidade nas operações sob exame. Entretanto, não é isoladamente um fator decisivo para a desconsideração das aquisições DESDE QUE o sujeito passivo demonstre por outros meios que as operações foram realizadas.

Isso não ocorreu no presente caso.

Em relação à inidoneidade dos fornecedores, conforme dito acima, nem mesmo a recorrente conseguiu localizá-los. É difícil acreditar que a interessada tenha efetuado transações comerciais acima de R\$ 40 milhões e não disponha de mecanismos para contatar os fornecedores, independentemente de estarem ou não em funcionamento.

Com relação aos pagamentos, a defesa manifestou-se de forma vaga no sentido de que poderia realizar o pagamento de diversos títulos através de um único cheque. A alegação não tem qualquer fundamento. Mesmo que se considere que a utilização da conta Caixa não implique necessariamente na circulação física de moeda, fato é que a autoridade lançadora demonstrou que os valores sacados tiveram outros fins, inclusive depósitos em outras contas da interessada estranhas à contabilidade.

A recorrente não se manifestou sobre essa questão.

Do exposto, tendo em vista a inexistência de qualquer indício de realização das operações questionadas, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário

4) **Multa qualificada:**

Quanto à multa qualificada, a imputação parece-me justificada. O sujeito passivo beneficiou-se da redução na base de cálculo dos tributos pela dedução de um custo decorrente de operações que se mostraram inexistentes. Não há como negar a intenção de fraudar a administração tributária.

No que se refere à suposta natureza de confisco do percentual de multa, trata-se de arguição de inconstitucionalidade das normas que estabelecem a incidência dessa penalidade, tema esse ao qual falece competência a esta Corte para apreciação, nos termos da Súmula CARF nº 2:

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

5) **Decadência:**

Nos termos da legislação de regência, mantida a imputação da multa qualificada, a contagem do prazo decadencial deve ocorrer com base no inciso I, do art. 173, do CTN, ou seja, com termo inicial no primeiro dia seguinte do exercício em que o lançamento poderia ser realizado.

Em relação ao IRPJ e à CSLL, com apuração anual, considera-se ocorrido o fato gerador para o ano-calendário de 2009 em 31/12/2009, o termo inicial para contagem do prazo decadencial é **02/01/2011** e o termo final seria **02/01/2016**. Com ciência da autuação em data anterior (**22/12/2014**) não ocorreu a caducidade.

Quanto ao PIS, à Cofins e à multa isolada, com apuração mensal, para os fatos geradores ocorridos de **janeiro a novembro, inclusive**, o termo inicial para contagem do prazo decadencial é **02/01/2010** e o termo final seria **02/01/2015**. Com ciência da autuação em data anterior (**22/12/2014**) não ocorreu a caducidade.

6) Multa isolada - Concomitância com a multa exigida junto com o tributo:

O pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de apuração trimestral para o IRPJ, com a opção anual sendo que, nesse último caso, existe a obrigatoriedade de recolher o tributo mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Entendeu o legislador que, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria em sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente, nos termos do inciso IV, do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

A questão de fato é polêmica. Neste Colegiado, alguns entendem que não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança de eventual imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa.

Esse posicionamento praticamente nega eficácia ao dispositivo legal supra mencionado, pois limitaria sua aplicabilidade a procedimentos de fiscalização efetuados durante o período sob exame. Além do mais, ignora a literalidade do texto legal que determina a aplicação da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste, ou seja, a Lei determina claramente que a multa pode ser imputada após o encerramento do período e mesmo sem tributo apurado no ajuste

A principal e respeitável linha argumentativa daqueles que defendem essa tese parte do próprio texto legal. Na redação original tem-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(....)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

(....)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

(.....) (grifo acrescentado)

Com base na redação do *caput* essa corrente defende que, mesmo na forma isolada, a multa incidiria sobre a totalidade ou diferença de tributo. Com a ressalva de que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, a lógica do pagamento de estimativas seria antecipar para os meses do ano-calendário o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria devido apenas ao final do exercício.

Sob essa ótica, a tese defende que o tributo apurado no ajuste e a estimativa paga ao longo do período devem estar intrinsecamente relacionados de forma a que a provisão para pagamento do tributo deve coincidir com o montante pago de estimativa ao final do exercício. Assim, concluem que só há que se falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

A princípio, alinhei-me nessa posição e com ela votei em alguns julgados. Hoje, após cuidadosa reflexão penso que essa tese está equivocada porque, apesar de sua construção lógica ser irrefutável, mistura situações distintas.

O texto original da lei estabelece que a multa isolada seria calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. Entendeu-se assim que o legislador estabeleceu uma norma de imposição tributária quando na verdade o não recolhimento das estimativas impõe a aplicação de uma regra sancionatória.

Aquela avaliação não mais se justifica a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela MP nº 351, de 22/01/2007; convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(.....)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(.....)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

(.....) (grifo acrescentado)

Inexiste assim a estreita correlação entre o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano. Registre-se que essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa, Simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

(.....)

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

A inexistência de correlação entre o tributo e a estimativa fez-me refletir também sobre a questão da concomitância, ou seja, a aplicação da multa de ofício exigida junto com o tributo e a multa sobre as estimativas.

Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.¹

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.² (destaques acrescidos).

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

¹ RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

² Idem, Idem

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo

devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.

Sob essa ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou a norma ao caso concreto, no exercício do poder-dever legal, motivo pelo qual votaria por manter a imputação da multa isolada em sua integralidade.

Importa ressaltar que a Súmula CARF nº 101 NÃO SE APLICA A FATOS GERADORES POSTERIORES À MP Nº 351/2007, eis que todas as decisões que serviram de base à edição da Súmula não levaram em consideração a mudança legislativa.

Sendo assim, deve ser mantida integralmente a multa isolada.

7) Responsabilidade solidária:

No que se refere à imputação da responsabilidade importa preliminarmente definir o alcance dos dispositivos que regem a matéria.

Sob esse prisma, esclareça-se que a solidariedade prevista no art. 124, do CTN, não é um mecanismo de eleição de responsável tributário. Em outras palavras, não tem o condão de incluir um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, mas apenas de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já o compõem.³

Tanto é assim, que o dispositivo em comento não integra o capítulo do CTN que trata da responsabilidade tributária.

Assim, a definição da sujeição passiva deve ocorrer em momento anterior ao estabelecimento da solidariedade. Ainda que tal assertiva tenha características de obviedade, seu escopo dirige-se à ressalva da fragilidade do inciso I, do mencionado art. 124, do CTN; muitas vezes utilizado de forma equivocada para estabelecer uma espécie de sujeição passiva de forma indireta.

Em regra, deve-se buscar a responsabilidade tributária enquadrando-se o fato sob exame em alguma das situações previstas nos arts. 129 a 137, do CTN. Já a solidariedade obrigacional dos devedores prevista no inciso I, do art. 124 é definida pelo interesse comum ainda que a lei seja omissa, pois trata-se de norma geral.

³ Derzi, Misabel Abreu. Atualização da obra de Aliomar Baleeiro. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 729

Justamente por não ter sido definida pela lei, a expressão “interesse comum” é imprecisa, questionável, abstrata e mostra-se inadequada para expor com exatidão a condição em que se colocam aqueles que participam da realização do fator gerador.

Por outro lado, definida a responsabilidade com base no enquadramento em alguns dos dispositivos do art. 135, do CTN (normalmente o inciso III) é cabível a aplicação em conjunto com o art. 124, II do mesmo diploma legal, para definir que essa responsabilidade é solidária ainda que, reconheço, o tema não é pacífico na doutrina.

Entretanto, conforme entendimento sobre o qual não há qualquer divergência na doutrina ou na jurisprudência, o inciso III, do Art. 135 é direcionado àquelas pessoas que exercem de fato a administração da pessoa jurídica e nesse exercício pratiquem o ato infracional previsto do dispositivo em comento.

No caso sob exame, a autoridade lançadora fez elogiável procedimento de auditoria para analisar a real destinação dos valores correspondentes às operações de compra que restaram não comprovadas.

Em relação ao coobrigado Abrahão Zacarias Monfrinato, por ser sócio administrador da pessoa jurídica autuada, em tese pode ser enquadrado no inciso III, do art. 135, do CTN.

Quanto à análise da conduta, parece-me clara a prática de atos infracionais subsumidos no dispositivo em referência, a partir do momento em que o fato tributável foi decorrente do desvio de recursos da pessoa jurídica para operações fora do objeto social da empresa e beneficiando terceiros estranhos a ela, em violação inclusive ao contrato social.

Sendo assim, voto por manter a responsabilidade tributária do coobrigado Abrahão Zacarias Monfrinato.

8) Descabimento da Representação Fiscal para fins penais:

Não cabe a esta Corte analisar razões contra a Representação Fiscal para fins penais, conforme Súmula CARF nº 28:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

9) Resumo

Em resumo do meu posicionamento, voto por não conhecer do recurso quanto à natureza confiscatória do percentual da multa de ofício, rejeitar a arguição de decadência e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário

(assinado digitalmente)
Leonardo de Andrade Couto - Relator

