



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.731281/2012-94
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1302-006.894 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de agosto de 2023
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
INFORMÁTICA NACIONAL S.A.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

MOMENTO DA APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. DOCUMENTOS COLACIONADOS AOS AUTOS EM SEDE RECURSAL. AUSÊNCIA DE NOVOS FATOS E NOVAS RAZÕES TRAZIDAS AOS AUTOS. PRECLUSÃO.

De acordo com o artigo 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72, a prova documental deverá ser apresentada juntamente com a Impugnação, de modo que o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual restará precluso a menos que (a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, (b) refira-se a fato ou a direito superveniente ou, ainda, (c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

A regra prevista no artigo 16, § 4º, alínea “c” do Decreto nº 70.235/72 é bastante clara ao dispor que a prova documental poderá ser apresentada após a Impugnação apenas quando se destina a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, o que significa dizer, pois, que as provas que se destinam a contrapor-se aos fatos, aos motivos ou às razões que são levantadas desde o início da fiscalização e embasam o próprio lançamento devem ser apresentadas juntamente com a Impugnação.

ALEGAÇÕES NOVAS. NÃO CONHECIMENTO. INOVAÇÃO RECURSAL. APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DO DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO E DA NÃO SUPRESSÃO DE INSTÂNCIAS. EFEITO DEVOLUTIVO DOS RECURSOS. CAUSA DE PEDIR LEVANTADA EM SEDE RECURSAL.

O Recurso Voluntário deve se ater às matérias que são mencionadas na Impugnação e são analisadas pela Autoridade julgadora de 1ª instância quando da prolação da decisão recorrida, de modo que as alegações que não tenham sido arguidas na Impugnação ou que não tenham sido levantadas pela Autoridade *a quo* não podem ser conhecidas por se tratar de matérias novas, porquanto, se este Tribunal entendesse por conhecê-las, estaria aí por violar o princípio da não supressão de instância que é de todo aplicável no âmbito do processo administrativo fiscal.

O efeito devolutivo dos recursos deve ser compreendido como um efeito de transferência, ao órgão *ad quem*, do conhecimento das matérias que já tenham sido objeto de decisão por parte do juízo *a quo*, daí por que apenas as questões previamente debatidas é que são devolvidas à Autoridade judicante revisora para que sejam novamente examinadas.

REEXAME DE PERÍODO FISCALIZADO E REVISÃO DE LANÇAMENTO. PROCEDIMENTOS DISTINTOS. AUTORIZAÇÃO. EXAME DE FATOS NÃO EXAMINADOS ANTERIORMENTE.

Nos termos do artigo 906 do Decreto nº 3.000/99, só é possível um segundo exame em relação ao mesmo exercício mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal.

O reexame de período já fiscalizado, na circunstância em que cuida tão somente da complementação de constituição de crédito tributário em relação às matérias diversas das alcançadas pelo procedimento fiscal anterior, não se confunde com a revisão de lançamento e, portanto, não se submete às disposições do artigo 149 do Código Tributário Nacional.

É possível o reexame de período já fiscalizado, mediante autorização expressa do Delegado da Receita Federal do Brasil, de sorte que, ao recair esse novo exame sobre fatos não examinados por ocasião do primeiro exame, e sendo apuradas irregularidades tributárias, correto o procedimento do Fisco de constituir o crédito tributário mediante lançamento, não se podendo cogitar de revisão do lançamento anterior, nem de erro de direito, muito menos de alteração do critério jurídico do lançamento, do que se conclui que a autuação cujo período já foi objeto de Fiscalização não será considerada nula ou improcedente quando realizada por determinação do Delegado da Receita Federal e a autoridade fiscal não incluir na base de cálculo a matéria tributável anteriormente considerada.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ATO VINCULADO. BUSCA DA VERDADE MATERIAL. DEVER JURÍDICO DE INVESTIGAÇÃO OU ENCARGO DA PROVA. DEVER DE COLABORAÇÃO.

A atividade administrativa de lançamento se enquadra na categoria dos atos administrativos e, enquanto tal, é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, o que significa dizer, pois, que, ao confeccionar o lançamento, a Autoridade fiscal tem, na verdade, um dever jurídico de investigação ou encargo da prova no que diz com a comprovação da ocorrência do fato tal qual descrito abstratamente na norma superior, o qual não se confunde num ônus da prova, nem em sentido material, nem em sentido formal, já que a averiguação da *verdade material* não é objeto de um simples ônus, mas, sim, de um dever jurídico.

Ainda que o princípio da *verdade material* exija que a Autoridade busque as provas para fundamentar suas alegações, verifica-se que os contribuintes também têm a obrigação de colaborar para que a realidade dos fatos venha a prevalecer. Ou seja, a *verdade material* é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, que, unidos, propiciam a aproximação da atividade formalizadora do lançamento com a realidade dos acontecimentos.

ALEGAÇÃO PRELIMINAR. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, I DO CTN. ENTENDIMENTO FIXADO NO RECURSO ESPECIAL Nº 973.733/SC. TEMA REPETITIVA Nº 163. ARTIGO 62, § 2º DO RICARF. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 72. DECADÊNCIA NÃO RECONHECIDA.

Ao apreciar o Recurso Especial nº 973.733/SC, o Superior Tribunal de Justiça - STJ fixou a tese do Tema Repetitivo nº 163 no sentido de que “o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.”

De acordo com o artigo 62, § 2º do Regimento Interno do CARF - RICARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos artigos 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

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

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. INDEDUTIBILIDADE.

De acordo com o artigo 2º da Lei nº 7.689/88, a base de cálculo da CSLL é o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial.

Por sua vez, o artigo 187, § 1º da Lei nº 6.404/76 determina que as despesas computadas na determinação do resultado do exercício devem ser somente aquelas necessárias para a geração das receitas da empresa, de sorte que, tendo em vista que a determinação do resultado do exercício é uma etapa preparatória para a apuração da CSLL, as despesas não necessárias ou não operacionais não devem influenciar na base de cálculo da contribuição, sem contar, ainda, que, de acordo com o artigo 13 da Lei nº 9.249/95, as despesas que não sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora devem ser adicionadas ao lucro líquido do período para fins de determinação a base de cálculo da CSLL.

Os conceitos de despesas “necessárias”, “usuais” e “normais” contidos no artigo 47 da Lei nº 4.506/64 são, também, aplicáveis à CSLL, já que tal comando acabou consolidando a questão da dedutibilidade em matéria de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS. CUSTOS E DESPESAS DEDUTÍVEIS. REQUISITOS. ÔNUS DA PROVA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Para que os custos e as despesas incorridas pelo contribuinte sejam dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, é necessário que haja a comprovação do pagamento ou, na ausência deste, a despesa deve ser, ao menos, incorrida/reconhecida e os gastos devem ser úteis ou necessários para a manutenção da empresa e relacionados ao seu objeto social, de modo que, uma vez instado pela fiscalização, o contribuinte deve comprovar, a partir da apresentação de documentação hábil e idônea, a dedutibilidade dos custos e/ou despesas incorridas, e, portanto, se não o faz, a glosa realizada pela fiscalização deve ser considerada de todo correta.

Não basta que o contribuinte lastreie suas operações apenas de forma escritural para justificar a dedutibilidade com custos e despesas, sendo necessário, portanto, que mantenha em boa guarda, enquanto não prescritas as ações cabíveis, todos os documentos que instrumentalizam as operações registradas contabilmente e que alteraram sua situação patrimonial, incluindo-se aí, por conseguinte, os documentos que comprovem a efetividade das operações e das transações.

Sujeitam-se a glosa fiscal os custos e as despesas com aquisição de mercadorias e serviços cuja efetiva realização não é comprovada por meio de documentação hábil e idônea.

OMISSÃO DE RECEITAS CARACTERIZADA PELA MANUTENÇÃO NO PASSIVO DE OBRIGAÇÕES NÃO COMPROVADAS. PASSIVO FICTÍCIO.

A presunção de omissão de receita prevista no artigo 281 do Decreto nº 3.000/99 restará caracterizada enquanto tal no registro de receita a partir da ocorrência das hipóteses de (i) indicação na escrituração de saldo credor de caixa, (ii) falta de escrituração de pagamentos efetuados e/ou (iii) manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada, sendo ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção por se tratar de presunção relativa.

Caracteriza omissão de receita a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

OMISSÃO DE RECEITA RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS.

A receita que corresponde aos valores que, embora tenham sido contabilizados a débito da conta de clientes a receber, deve ser considerada omitida quando não há a comprovação de que tais valores tenham sido paralelamente contabilizados a crédito em conta de resultado.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. IRRF PREVISTO NO ARTIGO 61, DA LEI Nº 8.981/1995.

O IRRF previsto no artigo no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, cuja redação foi replicada no artigo 674 do Decreto nº 3.000/1999, apresenta três hipóteses de incidência distintas, quais sejam, (i) efetuar pagamento a beneficiários não identificados, (ii) efetuar pagamento a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa

sendo que a licitude ou ilicitude da causa do pagamento é irrelevante e (iii) pagamento de remuneração indireta, sem o cumprimento dos requisitos elencados no parágrafo primeiro do artigo 74 da Lei nº 8.383.

Sendo identificada a prática de uma dessas condutas, o lançamento que constitui de ofício o IRRF em face da entidade que realizar os pagamentos identificados pela fiscalização deve ser considerado válido.

Sujeita-se à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado ou quando não for comprovada a sua causa ou a operação a que se refere.

ANÁLISE DOS FATOS E CIRCUNSTÂNCIAS CONSTANTES DOS AUTOS. LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO DO JULGADOR. CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA. PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE PERÍCIA TÉCNICA. DOCUMENTOS CONTÁBEIS. NÃO CABIMENTO.

A valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos deve ser realizada de forma livre por parte da Autoridade julgadora, de modo que a conversão do julgamento em diligência ou a realização de perícia deve ser realizada, apenas, com o escopo de complementar ou de se obter esclarecimentos sobre as provas que já foram carreadas aos autos ou, ainda, nas hipóteses em que a matéria de fato ou assunto de natureza técnica demanda juízo técnico especializado, revelando-se, portanto, prescindível nos casos em que a matéria a ser analisada é de natureza puramente jurídica ou jurídico-contábil.

Ainda que em observância ao princípio da verdade material, a Autoridade julgadora não pode substituir os sujeitos da relação e invocar para si a responsabilidade no que diz com a produção probatória em favor do sujeito passivo, quer seja porque ele deixou completamente de fazê-lo ou quer seja porque o fez de forma extemporânea.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICAÇÃO. HIPÓTESES LEGAIS. SONEGAÇÃO. FRAUDE. CONLUÍO. MOTIVOS APURADOS E COMPROVADOS. COMPROVAÇÃO DO DOLO. STANDARD PROBATÓRIO EXIGIDO. CONDOTA INFRATORA QUE SÓ GANHA SENTIDO À LUZ DE UMA FINALIDADE ILÍCITA.

Para que a multa qualificada seja aplicada, é necessário que haja o comportamento previsto no critério material da multa de ofício o qual, a rigor, resta consubstanciado na falta de pagamento e na falta de declaração ou nos casos de declaração inexata de imposto ou contribuição, revestido, ainda, de ação dolosa, exposta e devidamente comprovada nas hipóteses legais da fraude, da sonegação ou do conluio.

A multa qualificada prevista no artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/1996 será aplicada nas hipóteses em que o dolo é comprovado de forma a afastar qualquer dúvida razoável quanto à sua existência, ou seja, a hipótese que a autoridade fiscal deve comprovar para aplicar a multa qualificada é a de que a conduta do sujeito passivo só ganha sentido à luz de uma finalidade ilícita.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, INCISO I, DO CTN. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS NO QUADRO SOCIAL. INTERESSE COMUM. CABIMENTO.

Nos termos do artigo 124, inciso I do CTN, a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação tributária é cabível quando restar demonstrado que o responsabilizado ostentava a condição de sócio de fato da autuada, administrando-a em nome das interpostas pessoas que integravam o quadro social da pessoa jurídica.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. ADMINISTRADOR DE FATO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOAS. CABIMENTO.

Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do artigo 135, inciso III do CTN quando restar demonstrado, a partir do conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados ostentavam a condição de administradores de fato da autuada, bem como que houve a interposição fraudulenta de pessoa(s) em seu quadro societário.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO CONCORRENTE DOS ARTS. 124, I, E 135, III, DO CTN. POSSIBILIDADE.

Não se vislumbra qualquer óbice à imputação de responsabilidade tributária quanto a aplicação, de forma concorrente e conjunta, dos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

RECURSO DE OFÍCIO. CRÉDITO EXONERADO. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 103. LIMITE DE ALÇADA. PORTARIA MF Nº 2/2023. RECURSO IMPROCEDENTE.

Nos termos do artigo 34, inciso I do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pela Lei nº 9.532/1997, a autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda.

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

O artigo 1º da Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, preceitua que o limite de alçada para fins de cabimento do recurso de ofício é de R\$ 15.000.000,00, de modo que o Recurso deverá ser conhecido nas hipóteses em que a exoneração do pagamento de tributo e encargos de multa ultrapassar o referido limite de alçada, sendo que o Recurso será julgado improcedente nas hipóteses em que as conclusões perfilhadas pela Autoridade julgadora a *quo* são consideradas corretas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em relação ao Recurso Voluntário interposto pela Informática Nacional S.A. (i) em não conhecer dos novos documentos apresentados com o Recurso Voluntário; (ii) em conhecer parcialmente do referido recurso, deixando de conhecer das alegações contidas no item IV.4.1 da peça recursal; (iii) em rejeitar as preliminares de nulidade e a prejudicial de decadência; (iv) e, no mérito, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto do relator. Acordam, ainda, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário interposto por Marcos Aurélio de Guilherme Silva e Mara Lúcia Tavares Barbosa Silva; e em negar provimento ao Recurso de Ofício, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Marcelo Oliveira, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Relatório

Tratam-se, na origem, de Autos de Infração por meio dos quais foram constituídos créditos tributários de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (e-fls. 04/26), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (e-fls. 27/44), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS (e-fls. 45/76), Contribuição para o PIS/PASEP (e-fls. 77/108) e de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF (e-fls. 109/116), relativos aos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009 e cuja exigência restou formalizada no montante total de R\$ 224.982.400,02, conforme se verifica abaixo:

	TRIBUTO	JUROS DE MORA	MULTA	TOTAL
IRPJ	37.260.468,55	14.922.507,68	55.890.702,84	108.073.679,07
CSLL	13.453.697,11	5.394.406,14	20.180.545,68	39.028.648,93
PIS	1.929.079,45	798.706,19	2.893.619,22	5.621.404,86
Cofins	8.885.456,86	3.678.888,98	13.328.185,32	25.892.531,16
IRRF	5.858.003,69	6.721.126,70	23.787.005,61	46.366.136,00

De acordo com a leitura do Termo de Verificação Fiscal de fls. 117/184, a Autoridade fiscal apontou que, através do MPF nº 0610100.2012-00314-0, procedeu a fiscalização da empresa *Informática Nacional S.A.* para fins de apuração das obrigações tributárias relativas ao IRPJ, CSLL, IRRF, PIS/Pasep e COFINS dos exercícios de 2008 a 2010, anos-calendário de 2007 a 2009, e averiguou a formação de grupo econômico conhecido como “*Grupo Nacional*” o qual, a rigor, atuava no Estado de Minas Gerais desde 1995, ininterruptamente, no seguimento de vendas de máquinas e suprimentos de informática e desenvolvia suas atividades sob o manto jurídico das seguintes empresas:

- (i) NACIONAL TELEINFORMÁTICA IMPORTADORA LTDA., CNPJ nº 01.425.110/0001-68, constituída em 14/06/1995, com domicílio fiscal em Belo Horizonte;
- (ii) NACIONAL MERCANTIL COMPUTADORES E SUPRIMENTOS DE INFORMÁTICA LTDA., CNPJ 03.913.348/0001-68, constituída em 05/07/2000, com domicílio fiscal em Belo Horizonte e posteriormente transferida para São Paulo/SP; e
- (iii) INFORMÁTICA NACIONAL S.A., CNPJ nº 05.600.297/0001-40, constituída em 07/04/2003, com domicílio fiscal em Belo Horizonte.

Segundo a Autoridade, o *Grupo Nacional* implementava operações de “blindagem patrimonial” que eram perpetradas pelos seus proprietários e que foram comprovadas por intermédio de documentação apreendida nas sedes das empresas do grupo e nos escritórios do advogado tributarista Juvenil Alves Ferreira Filho durante a denominada “Operação Castelhana” a qual foi deflagrada em 23/11/2006 pelo Juízo da 4ª Vara Criminal da Seção Judiciária de Minas Gerais com objetivo de investigar esquemas de “blindagem patrimonial”.

A Autoridade fiscal aponta que as respectivas operações de “blindagem patrimonial” foram constatadas a partir dos seguintes fatos:

“1 - Blindagem patrimonial

11 - Os proprietários e gestores de negócios das referidas empresas são Marcos Aurélio de Guilherme Silva, CPF 546.660.40625 e sua esposa Mara Lúcia Tavares Barbosa Silva, CPF 541.709.82649.

12 - As empresas acima sucederam-se umas às outras em seus negócios sociais, após apresentarem irregularidades perante a Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais - SEF/MG.

13 - Em 04/10/2002 (19ª alteração contratual) a primeira empresa do grupo, Nacional TeleInformática, mudou o domicílio fiscal de Belo Horizonte para São Paulo/SP (Alameda Lorena, 638, sala 112).

14 - Cabe ressaltar que o Escritório de Juvenil Alves mantinha e gerenciava pequenas salas alugadas na Alameda Lorena, 638, utilizadas para manutenção de endereço para empresas blindadas, com o fim de evitar a extinção irregular das sociedades. Posteriormente, a sede da Nacional Mercantil e também de sua sócia majoritária, Vitória Participações, também foram transferidas para esse mesmo endereço.

15 - Em 25/05/2004 (20ª Alteração Contratual), a Nacional TeleInformática foi transferida para Joelmo Lemos Costa e sua mãe Iracema Alves Costa, pessoas físicas que não aparentam possuir capacidade econômico-financeira para assumir tais negócios.

16 - Em 16/03/2005 o CNPJ da Nacional TeleInformática foi cancelado por motivo de “extinção p/ encerramento x liquidação voluntária”. Verificou-se ainda, que no período que antecedeu à suposta venda para interpostas pessoas, Joelmo Lemos Costa e sua mãe Iracema Alves Costa, a Nacional TeleInformática possuía expressivos débitos para com a SEF/MG, encontrando-se com suas Inscrições Estaduais bloqueadas e com suas atividades paralisadas. O último faturamento declarado por essa empresa à SEF/MG foi em julho de 2002, no valor de R\$30.384,33, pela filial 4 (Info 2), cuja Inscrição Estadual foi bloqueada em 31/12/2002, por motivo de desaparecimento do contribuinte.

17 - Constata-se que antes mesmo dessa suposta venda, os negócios do grupo já haviam sido assumidos pela Nacional Mercantil, visto que em abril de 2001 ela declarou seu primeiro faturamento à SEF/MG no montante de R\$ 14.453.506,35.

18 - Verificou-se que a Nacional Mercantil encerrou o ano de 2001 com oito estabelecimentos (matriz e 7 filiais) e um faturamento declarado à SEF/MG de R\$ 48.201.190,12, Em 2002 foram criadas mais cinco filiais e em 2003 outras duas, totalizando quinze estabelecimentos (matriz e 14 filiais).

19 - Em 04/10/2002, os proprietários do Grupo Nacional transferiram o domicílio fiscal da Nacional Mercantil de Belo Horizonte, Rua da Bahia, 1.700, loja 01, para São Paulo/SP, Alameda Lorena. 638. sala 111 (mesmo endereço para o qual também havia sido transferida a Nacional Teleinformática. Nessa mesma data, foi criada a filial 0013 da Nacional Mercantil, nome fantasia Multimídia, também localizada na Rua da Bahia, 1.700, loja 01, que passou a assumir todas as operações da matriz, migrada para São Paulo/SP, inclusive com a transferência de seus estoques, estruturas físicas, empregados, direitos e obrigações.

20 - Em 10/11/2002, apesar do expressivo faturamento declarado a SEF/MG no ano de 2002 (no montante de R\$ 58.232.118,75) e também, do número de estabelecimentos que possuía, os proprietários do Grupo Nacional resolveram desfazer-se da Nacional Mercantil vendendo 99% (noventa e nove por cento) das quotas da Vitória Participações Ltda, sua sócia majoritária, para a offshore Phyneas Corporation Financial & Trading S/A, CNPJ 05.361.861/000119. E, em 16/06/2003, foram transferidas as quotas restantes para a empresa Serra Grande Participações e Empreendimentos Ltda., empresa constituída em 16/01/2003 pelo contador Djalma Leonardo de Siqueira e sua esposa Maria Consuelo de Siqueira, ambos residentes em Maceió/AL.

21 - Cumpre, neste momento, qualificar o contador Djalma Leonardo de Siqueira, pessoa que frequentemente figura como interposta pessoa ora como sócio fundador de empresas com sócios “laranjas”, ora como dirigente ou representante em empresas com irregularidades, clientes do Escritório Juvenil Alves. Trata-se de um senhor de 76 anos (nascido em 20/04/1936), aposentado, residente e domiciliado na Rua Prof. Abdon Arroxeias, 501, apto. 101, Ponta Verde, Maceió/AL, que exerceu nos anos de 2002 e 2003 a função de contador em empresa privada, recebendo rendimentos modestos no exercício dessa profissão. É pai de Carlos Eduardo Leonardo de Siqueira, um dos advogados do escritório Juvenil Alves que atuaram na blindagem patrimonial da ora fiscalizada.

22 - Da análise dos documentos apreendidos durante a Operação Castelhana, constatou-se que não houve nenhum propósito comercial nas supostas vendas da Nacional Teleinformática e da Vitória Participações, sócia majoritária da Nacional Mercantil, tratando-se de eventos para desvincular os proprietários do Grupo Nacional das obrigações tributárias decorrentes dos negócios sociais dessas empresas. Citaremos alguns documentos abaixo para demonstrar a real situação das empresas.

- Correspondência datada de 01/06/2005, assinada por Marcos Aurélio Guilherme Silva e Djalma Leonardo Siqueira para Intel Corporation, informando que: "a razão social da empresa Nacional Teleinformática Ltda foi alterada para Nacional Mercantil Computadores e Suprimentos de Informática Ltda por razão de mudanças jurídicas no quadro corporativo da empresa";
- Correspondência datada de 02/03/2005 dirigida ao Banco do Brasil, assinada por Mara Lúcia, solicitando a liberação da ordem de pagamento da verba de publicidade enviada pela Intel Inside no valor de US\$22.576,31, referente ao contrato entre a Intel e a Nacional Teleinformática Ltda.

Mediante esse documento, comprova-se que mesmo após a “venda” da Teleinformática ocorrida em 25/04/2004, a sócia Mara Lúcia continuou praticando atos de administração.

- Documentos comprobatórios de que a offshore Phyneas, bem como outras estruturas uruguaias, foram criadas, pelas empresas sediadas em montevidéu CHT Auditores y Consultores e UTT United Traders Trust a pedido do Grupo Juvenil

Alves para atender clientes desse escritório interessados em blindagem patrimonial.

23 - Conforme denúncia apresentada pelo Ministério Público Federal - MPF, verifica-se que os acionistas da Phyneas, João Celso de Toledo Húngaro e Renata Veloso Antunes de Toledo, foram denunciados como integrantes do esquema para blindagem de empresas engendrado pelo Escritório Juvenil Alves.

24 - Ainda de acordo com essa denúncia, também integram o referido esquema de blindagem, entre outros, a advogada Sônia Maria Campos Rios, procuradora da Phyneas; o contador Djalma, que frequentemente figura como interposta pessoa em empresas com irregularidades clientes do Escritório Juvenil Alves; bem como a contadora Cláudia Alves Sol, os advogados Carlos Eduardo Leonardo de Siqueira (filho do contador Djalma) e Abelardo de Lima Ferreira (irmão do Juvenil Alves), que assinaram diversos atos das empresas do “Grupo Nacional”, entre eles os que trataram das transferências das sedes das matrizes da Nacional Mercantil e da TeleInformática e a Ata de Constituição da Informática Nacional.

25 - Acrescenta-se ao conjunto probatório da operação de blindagem, a “Escritura Pública de Aditamento e Constituição de Garantia Hipotecária Vinculada ao Contrato de Mútuo, lavrada no Cartório de, Notas de Fortuna de Minas; em 18/07/2005, data posterior a venda da Vitória Participações, sócia majoritária da Nacional Mercantil, para interpostas pessoas. Nessa escritura, Marcos Aurélio e Mara Lúcia figuram como Intervinentes Garantidores do Contrato de Mútuo de Empréstimo Rotativo (limite de crédito de R\$ 1.200.000,00) tendo como credor o HSBC Bank Brasil S/A e como devedor a Nacional Mercantil. Além de garantidores, Marcos Aurélio e Mara Lúcia compareceram também na condição de devedores solidários, responsabilizando-se ilimitada e solidariamente pelo cumprimento das obrigações decorrentes do referido Contrato de Mútuo. Portanto, esse documento confirma que o casal continuava como efetivo proprietário dos negócios da Nacional Mercantil, comprometendo até o patrimônio pessoal nessa transação.

26 - Enfim, a suposta venda da Vitória Participações, sócia majoritária da Nacional Mercantil, pelos proprietários do “Grupo Nacional” não passou de estratégia para desvincularem-se das obrigações tributárias decorrentes das atividades da Nacional Mercantil.

27 - Entretanto, o “Grupo Nacional” passou a utilizar-se da empresa Informática Nacional, constituída em 07/04/2003, por Marcos Aurélio e Mara Lúcia para faturamento (matriz) a partir de 2006 e, principalmente, a partir de 2007 nas filiais, quando elas foram finalmente inscritas no fisco estadual. Em 01/03/2007, a Informática Nacional tinha em funcionamento 13 estabelecimentos (matriz e 12 filiais), todos nos mesmos endereços comerciais e com mesmos nomes fantasia (Max Computadores, Info 2 e Multimídia) de estabelecimentos da Nacional Mercantil.

28 - O fato desses estabelecimentos terem sido criados nos mesmos endereços e com os mesmos nomes fantasia dos estabelecimentos da Nacional Mercantil (em funcionamento) já evidenciava o propósito dos fundadores da Informática Nacional de, paulatinamente e à surdina, promoverem a sucessão da Nacional Mercantil por essa empresa, dando continuidade aos mesmos negócios sociais, como anteriormente fizeram em relação à Nacional TeleInformática (sucedida pela Nacional Mercantil).

29 - Verificou-se que a matriz da Informática Nacional foi inscrita na SEF/MG em 27/06/2003 e, no entanto, as 11 filiais (localizadas nos mesmos endereços e mesmos nomes fantasia da Nacional Mercantil), embora tenham sido constituídas em 03/08/2004, somente foram inscritas na SEF/MG em 05/01/2007.

30 - Alguns meses após as inscrições dessas 11 filiais, ou seja, em abril e maio de 2007, as correspondentes filiais da Nacional Mercantil tiveram suas inscrições estaduais bloqueadas em decorrência de “irregularidades apuradas em ação fiscal”. Após os bloqueios, o faturamento do “Grupo Nacional” passou a ser gerado pelas respectivas filiais da Informática Nacional.

31 – Nos negócios do “Grupo Nacional”, é importante ressaltar que a filial 0013 da Nacional Mercantil, inscrição estadual bloqueada em 16/05/2007, e a filial 0012 da Informática Nacional, inscrita na SEF/MG em 05/01/2007, ambas localizadas na Rua da Bahia, 1.700, loja 01, e com o mesmo nome fantasia (MULTIMÍDIA), são responsáveis por cerca de 87% e 79%, respectivamente, do total do faturamento declarado à SEF/MG pelas empresas.

32 – Além disso, convém ressaltar que nos meses de abril e maio de 2007 as citadas filiais dessas empresas (em tese, distintas e concorrentes) desenvolveram suas atividades no mesmo endereço comercial, compartilhando as mesmas instalações e empregados, conforme pode-se verificar pela tabela I, abaixo.

[...]

33 - Aliás, verifica-se ainda que, a Nacional Mercantil, mesmo com suas atividades paralisadas, continuou mantendo empregados em todos os estabelecimentos localizados em endereços coincidentes com os endereços de estabelecimentos da Informática Nacional, ou seja, no mesmo local, conforme tabela II, abaixo.

[...]

34 - Relativamente ao faturamento declarado no mês de abril/2007 pela filial 0013 da Nacional Mercantil (tabela I), verificou-se que cerca de 61% (sessenta e um por cento) dele corresponde às Notas Fiscais 282369 e 282371 emitidas para a Informática Nacional, no montante de R\$ 14.958.220,25.

35 - Já do faturamento declarado em maio de 2007, cerca de 99% (noventa e nove por cento) dele corresponde à Nota Fiscal de nº 282372, emitida em 14/05/07 para Informática Nacional, no valor de R\$ 5.577.081,00. Na realidade, considerando os faturamentos e empregados declarados por essas empresas, essas notas fiscais referem-se à transferência dos estoques da Nacional Mercantil para a Informática Nacional.

36 - Não obstante os proprietários do “Grupo Nacional” terem simulado a venda da Vitória Participações, sócia majoritária da Nacional Mercantil, a continuidade dos negócios desse grupo pela empresa Informática Nacional é inequívoca e está caracterizada pelo prosseguimento das atividades sem interrupção nos mesmos endereços comerciais, usando os mesmos nomes fantasia e também com o aproveitamento dos mesmos empregados.

37 - Dessa forma, os proprietários do “Grupo Nacional” continuaram os seus negócios sociais sob novo manto jurídico, substituindo a antiga Nacional Mercantil pela Informática Nacional.”

A Autoridade autuante acabou consignando, ainda, que, no processo de “blindagem patrimonial”, os proprietários do “Grupo Nacional” utilizaram-se das seguintes pessoas físicas e jurídicas: (i) *Márcio José Guilherme Silva*; (ii) *Marconi Guilherme Silva*; (iii) *Vitória Participações Ltda.*, que, a rigor, é de propriedade de *Marcos Aurélio* e sua esposa *Mara Lúcia* e a qual adquiriu, em 12/09/2000, 99% das quotas da *Nacional Mercantil*; (iv) *Phyneas Corporation Finacial & Tranding S.A.*, que, no caso, é uma *off-shore* uruguaia e tem por acionistas fundadores os Srs. *João Celso de Toledo Hungaro* e *Renata Veloso Antunes de Toledo*, os quais, a rigor, figuram como interpostas pessoas na condição de acionistas-fundadores de 19 *off-shores* uruguaias, sendo que a *Phyneas* é representada pela Dra. *Sônia Maria Campos* que, aliás, é advogada atuante no Escritório Juvenil Alves e figura como procuradora em outras 15 (quinze) *off-shores* uruguaias as quais, segundo a Fiscalização, também são usadas para a realização de operações de blindagens patrimoniais; (v) *Serra Grande Participações e Empreendimentos S/C Ltda.*; e, por fim, (vi) *Djalma Leonardo de Siqueira*, o qual, de acordo com a Autoridade, figura como interposta pessoa, ora como sócio fundador de empresas com sócios “laranjas”, ora como dirigente e/ou representantes de empresas com irregularidades as quais são clientes do *Escritório Juvenil Alves Ferreira Filho*, e é pai de *Carlos Eduardo*

Leonardo de Siqueira, que é advogado no referido Escritório Juvenil Alves e que assinou alguns documentos referentes à blindagem patrimonial do *Grupo Nacional*.

Paralelamente à transferência da *Nacional Mercantil* para interpostas pessoas, os proprietários do *Grupo Nacional* transferiram seus negócios para a *Informática Nacional*, a qual havia sido constituída em 07/04/2003 por *Marcos Aurélio* e sua esposa *Mara Lúcia* em 07/04/2003 com capital de R\$ 50.000,00 e cuja sede era localizada na Rua Rio de Janeiro nº 1584, bairro Lourdes, Belo Horizonte – MG, ou seja, no mesmo endereço da matriz *Nacional Teleinformática*. Além do mais, a Autoridade fiscal informa que, quando da constituição da referida sociedade, também foi criada uma filial e que, em 18/09/2003, a *Informática Nacional* criou outra filial localizada em Contagem - MG, bem assim que, em 29/06/2004, a referida empresa mudou o endereço da matriz para a Avenida Álvares Cabral, 725, bairro Lourdes, onde funcionava a filial 0004 da *Nacional Mercantil*, conforme Ata registrada na JUCEMG sob o nº 3204556, e que, neste mesmo ato, também foram criadas 11 (onze) filiais nos mesmos endereços e com os mesmos nomes fantasias (*Max Computadores*, *Info 2*, *Multimídia*) das filiais na *Nacional Mercantil*, a qual estava em pleno funcionamento.

Ato contínuo, em 16/09/2004, a empresa *Informática Nacional* criou uma filial na Avenida Cristiano Machado e, em 01/03/2007, também criou outra filial no mesmo endereço e com o mesmo nome fantasia (*Info 2*) da filial 0011 da *Nacional Mercantil*, de modo que, no final, a *Informática Nacional* passou a ter 13 (treze) estabelecimentos entre 1 matriz e 12 filiais nos mesmos endereços comerciais, as quais apresentavam os mesmos nomes fantasias dos estabelecimentos em funcionamento da *Nacional Mercantil*, sendo que, em abril e maio de 2007, as 11 filiais da *Nacional Mercantil* tiveram suas inscrições estaduais bloqueadas em decorrência de irregularidades apuradas em ação fiscal, de modo que, após os bloqueios, o faturamento do “*Grupo Nacional*” passou a ser gerado pelas respectivas filiais da *Informática Nacional*, sem contar, ainda, que os empregados da *Nacional Mercantil* também foram transferidos para a *Informática Nacional*.

A Autoridade constatou, pois, que o *Grupo Nacional* funcionou nos mesmos endereços comerciais usando basicamente os nomes fantasias *Info 2*, *Max Computadores* e *Multimídia*, de modo que a sobreposição dos estabelecimentos (matriz e filiais) da *Nacional Mercantil* e da *Informática Nacional* restou demonstrado analiticamente na tabela colacionada às fls. 137 do TVF, a seguir reproduzida:

Nome Fantasia/Endereço	Razão Social	CNPJ	D.T. Constituição	D.T. Inscrição Estadual	D.T. Bloqueio da Inscr. Estadual
INFO 2 Av. Álvares Cabral, 725 – Belo Horizonte	Nacional Mercantil (*) Informática Nacional	0004 Matriz	13/03/2001 07/04/2003	03/04/2001 27/06/2003	01/03/2006
MAX COMPUTADORES Av. Álvares Cabral, 440, Belo Horizonte	Nacional Mercantil Informática Nacional	0002 0004	15/09/2000 03/08/2004	03/04/2001 05/01/2007	05/04/2007
INFO 2 e MULTIMÍDIA ROD BR 356- Shopping, OP/49- Belo Horizonte	Nacional Mercantil Informática Nacional	0009 0009	18/02/2002 03/08/2004	29/04/2002 05/01/2007	04/04/2007
INFO 2 Av. João C. de Oliveira, 2600, Contagem/MG	Nacional Mercantil Informática Nacional	0011 0021	02/09/2002 01/03/2007	11/10/2002 27/12/2007	14/08/2008
MAX COMPUTADORES e INFO 2 Av. Cristiano Machado, 1.400 -Minas Shopping, loja 148 –Belo Horizonte	Nacional Mercantil Informática Nacional	0005 0006	30/04/2001 03/08/2004	07/06/2001 05/01/2007	08/04/2007
MULTIMÍDIA Av. Contorno, 6.061, loja 159 – Pátio Savassi -BH	Nacional Mercantil Informática Nacional	0003 0005	13/03/2001 03/08/2004	03/04/2001 05/01/2007	20/04/2007
INFO 2 Av. Presidente Carlos Luz, 3.001-Shopping Del Rey	Nacional Mercantil Informática Nacional	0007 0007	22/10/2001 03/08/2004	13/11/2001 05/01/2007	07/04/2007
INFO 2 Av. Cristovão Colombo, 478, BH	Nacional Mercantil Informática Nacional	0008 0008	23/11/2001 03/08/2004	18/12/2001 05/01/2007	06/04/2007
INFO 2 Av. Olegário Maciel, 1.600- Diamond Mall, loja 61/62-BH	Nacional Mercantil Informática Nacional	0010 0010	20/05/2002 03/08/2004	21/06/2002 05/01/2007	07/04/2007
MULTIMÍDIA e INFO 2 ROD BR 356- BH Shopping, LUC 31/32	Nacional Mercantil Informática Nacional	0012 0011	13/11/2002 03/08/2004	20/12/2002 05/01/2007	13/04/2007
MAX COMPUTADORES Rua Tomé de Souza, 1.057 -BH	Nacional Mercantil Informática Nacional	0014 0013	12/12/2003 03/08/2004	11/05/2004 05/01/2007	24/04/2007
MULTIMÍDIA R. Espírito Santo, 801, loja 01-Belo Horizonte	Nacional Mercantil Informática Nacional	0015 0014	11/12/2003 03/08/2004	20/04/2004 05/01/2007	11/04/2007
MULTIMÍDIA Rua da Bahia, 1.700, Lj 01-Belo Horizonte	Nacional Mercantil (**) Informática Nacional	0013 0012	04/10/2002 03/08/2004	31/07/2000 05/01/2007	16/05/2007

A Autoridade fiscal informa, ainda, que, da mesma forma que a *Nacional Mercantil* deu continuidade aos negócios sociais do “Grupo Nacional” após a transferência da *Nacional Teleinformática* para sócios “laranjas”, a *Informática Nacional* também deu continuidade aos negócios do Grupo após a transferência da *Nacional Mercantil* para empresas com sócios “laranjas” e após o bloqueio das respectivas inscrições estaduais em decorrência de irregularidades em ação fiscal, tendo em vista os valores do faturamento que foram declarados à Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais – SEF/MG, nos anos de 2007 a 2008, pelas filiais localizadas nos mesmos endereços comerciais e com os mesmos nomes fantasias (*Max Computadores*, *Info 2* e *Multimídia*), conforme se verifica das planilhas juntadas às fls. 138/144 do TVF.

Além disso, a Autoridade também constatou que houve a transferência dos estoques de mercadorias, já que, nos meses de abril a maio de 2007, a filial 0013 (*Multimídia*) da *Nacional Mercantil* e a filial 0012 (*Multimídia*) da *Informática Nacional* desenvolveram suas

atividades no mesmo endereço comercial e, no caso, usaram o mesmo nome fantasia e compartilharam as mesmas instalações e empregados, sem contar, ainda, que, nos referidos meses, a filial 0013 (*Multimídia*) da *Nacional Mercantil* declarou faturamento nos valores de R\$ 22.563.065,23 e R\$ 5.633.663,70, respectivamente, enquanto que, relativamente ao faturamento declarado pela filial 0013 (*Multimídia*) da *Nacional Mercantil*, pelo menos 61% correspondera às Notas Fiscais emitidas pela *Informática Nacional* no montante de R\$ 14.958.220,25, conforme se verifica do Livro Registro de Entradas.

Em relação ao faturamento declarado em maio de 2007 pela filial 0013 (*Multimídia*) da *Nacional Mercantil*, cerca de 99% corresponde à Nota Fiscal nº 282372, emitida em 14/05/2007 para a *Informática Nacional*, de modo que, considerando os faturamentos e empregados declarados pelas empresas, constata-se que essas Notas Fiscais referem-se à transferência dos estoques da *Nacional Mercantil* para a *Informática Nacional*.

Segundo a Autoridade autuante, a continuidade das atividades da *Nacional Mercantil* pela *Informática Nacional* também restou caracterizada pela transferência de empregados cuja mão-de-obra era necessária à sucessão, posto que, de acordo com os dados extraídos do Cadastro Nacional de Informações Sociais – CNI os quais retratam as informações prestadas através das Guias de Recolhimento do FGTS e de Informações da Previdência Social – GFIP's, cujas informações foram prestadas nos anos de 2007 e 2008 pelas filiais da *Mercantil Nacional* e *Informática Nacional* localizadas nos mesmos endereços comerciais e que usavam os mesmos nomes fantasias, os trabalhadores que a *Nacional Mercantil* empregava em suas atividades passaram a apresentar vínculo com a *Informática Nacional*.

A propósito, a Fiscalização aponta, de plano, que os empregados declarados nos anos de 2007 e 2008 pela filial 0013 da *Nacional Mercantil* e pela filial 0012 da *Informática Nacional* foram responsáveis, respectivamente, por cerca de 87% e 79% do faturamento declarado por tais empresas, as quais apresentavam o mesmo nome fantasia de *Multimídia* e estavam localizadas no mesmo endereço comercial, qual seja, Rua Bahia, 1700, loja 1.

A Fiscalização também constatou que a filial 0013 da *Nacional Mercantil* (*Multimídia*) teve sua inscrição estadual bloqueada em 16/05/2007, mas havia declarado seu último faturamento à SEF/MG em maio de 2007 e que, apesar disso, havia informado que possuía empregados até agosto de 2009, bem assim que a filial 0012 da *Informática Nacional* (*Multimídia*), a qual estava localizada no mesmo endereço comercial da respectiva filial da *Nacional Mercantil*, havia sido inscrita na SEF/MG em 05/01/2007 e, em abril de 2007, havia informado seu primeiro faturamento no montante de R\$ 4.855.270,49, sendo que, de acordo com os dados das GFIP's, a filial 0012 da *Informática Nacional* informara que no mês de abril de 2007 não possuía empregados, do que se conclui, por inferência, que, na realidade, os empregados informados pela filial 0013 da *Nacional Mercantil* trabalham ou trabalharam para a filial 0012 da *Informática Nacional*, sem contar, ainda, que, no ano de 2008, 43 empregados informados pela *Nacional Mercantil* foram transferidos para a *Informática Nacional*.

Já em relação às filiais 0002, 0003, 0005, 0007, 0008 e 0015 da *Nacional Mercantil*, as quais, a rigor, estavam localizadas nos mesmos endereços e apresentavam os mesmos nomes fantasias das filiais 0004, 0004, 0006, 0007, 0008, 0013 e 0014 da *Informática Nacional*, a autoridade aponta que, de acordo com os dados do CNIS e GFIP's, as respectivas filiais da *Nacional Mercantil* informaram que possuíam empregados apenas até o ano de 2004 e 2005, mas apresentaram faturamento nos meses de janeiro a abril de 2007, conforme se verifica das planilhas juntadas às fls. 146/149 do TVF. Por outro lado, as filiais da *Informática Nacional*, localizadas nos mesmos endereços, declararam seu primeiro faturamento somente em abril de

2007, muito embora já possuíssem empregados desde janeiro de 2007, de modo que, na verdade, os valores de faturamento declarados pelas filiais 0002, 0003, 0005, 0007, 0008 e 0015 da *Nacional Mercantil*, a qual não possuía empregados, foram auferidos pelas filiais 0004, 0005, 0006, 0007, 0008, 0013 e 0014 da *Informática Nacional*, o que, segundo a autoridade fiscal, comprovaria, de forma irrefutável, a sucessão da Nacional Mercantil pela *Informática Nacional*.

A Fiscalização registra, ainda, que não havia distinção entre as respectivas operações entre as filiais, as quais, a rigor, eram tratadas como uma única empresa, haja vista que as filiais 0009, 0010 e 0012 da *Nacional Mercantil*, as quais estavam localizadas nos mesmos endereços das filiais 0009, 0010 e 0011 da *Informática Nacional* informaram que mantinham empregados mesmo após a paralisação de suas atividades, de acordo com as tabelas colacionadas às fls. 150/151 do TVF.

A partir da constatação dessas circunstâncias fáticas, a Autoridade entendeu, ainda, por elencar os documentos que, no seu entendimento, comprovariam a respectiva “blindagem”, conforme se verifica da leitura do item 11 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 151/164), a seguir reproduzido:

“11. DOS DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS DA BLINDAGEM PATRIMONIAL

11.1. Escritura Pública de Aditamento e Constituição de Garantia Hipotecária Vinculada ao Contrato de Mútuo

148 - Essa escritura foi lavrado no Cartório de Notas de Fortuna de Minas, em 18/07/2005, data posterior à venda da Vitória Participações Ltda, sócia majoritária da Nacional Mercantil, para interpostas pessoas, Marcos Aurélio e Mara Lúcia figuram como intervenientes garantidores do Contrato de Mútuo de Empréstimo Rotativo (limite de crédito de R\$ 1.200.000,00), tendo como credor o HSBC Bank Brasil S/A, como devedor a Nacional Mercantil, representada pelo contador Djalma e, como interveniente hipotecante a empresa Quatre Empreendimentos Participações Ltda, de propriedade do casal. A Hipotecante deu ao credor como garantia o prédio comercial, localizado na Rua Magnólia, 505, bairro Carlos Prates, Belo Horizonte/MG, avaliado em R\$ 900.000,00.

149 - Além de garantidores, Marcos Aurélio e Mara Lúcia compareceram também na condição de devedores solidários, responsabilizando-se ilimitada e solidariamente pelo cumprimento de todas as obrigações, decorrentes do contrato de mútuo.

150 - Portanto, esse documento confirma que o casal continua sendo os efetivos proprietários dos negócios da Nacional Mercantil, comprometendo inclusive o patrimônio pessoal nessa transação.

11.2. Dos Documentos apreendidos na “Operação Castelhana”

[...]

153 - Os documentos apreendidos demonstram que a suposta venda das empresas Nacional TeleInformática e da Vitória Participações Ltda, sócia majoritária da Nacional Mercantil, não passaram de simulação de negócio jurídico, objetivando a blindagem patrimonial do “Grupo Nacional”.

154 - Conforme veremos nos documentos a seguir, essa operação foi planejada para desvincular os proprietários do negócio da empresa que carregava seu passivo tributário, enquanto esses negócios eram transferidos para nova empresa.

11.2.1. Documentos comprobatórios da sucessão da NACIONAL TELEINFORMÁTICA pela NACIONAL MERCANTIL

a) Documentos da Intel Corporation datados de abril de 2005 figurando como cliente a Nacional TeleInformática e o endereço como sendo na Rua da Bahia, 1.700, e a assinatura autorizada como de Marcos Aurélio.

b) Correspondência datada de 02/03/2005 dirigida ao Banco do Brasil, assinada por Mara Lúcia, solicitando a liberação da ordem de pagamento da verba de publicidade enviada pela Intel no valor de US\$ 22.57,31, referente ao contrato entre a Intel e a Nacional Teleinformática.

c) Mensagem eletrônica impressa da empresa Intel Corporation enviada em 10/05/2005 para Marcos da Nacional Mercantil (trata-se do Marcos Aurélio), a respeito de remessa do exterior para o Brasil do valor de US\$ 48.676,38, referente ao pagamento parcial de reembolso do mês de abril/2005, sendo beneficiária a Nacional Teleinformática.

d) Correspondência datada de 11/05/2005 de Marcos Aurélio dirigida à Intel a respeito do crédito de US\$48.676,38 realizado em 09/05/2005 pelo Banco Wachovia para a conta da Nacional Teleinformática no Banco do Brasil. Nessa correspondência solicita à Intel autorizar o Banco do Brasil realizar a transferência do referido crédito para a conta corrente nº 135313, AG 33944, do Banco do Brasil de titularidade da Nacional Mercantil Computadores e Suprimentos de Informática Ltda.

e) Correspondência datada de 01/06/2005 para a Intel, assinada, pelo Marcos Aurélio Guilherme Silva e Djalma Leonardo Siqueira, informando que a razão social da empresa Nacional Teleinformática Ltda foi alterada para Nacional Mercantil Computadores e Suprimentos de Informática Ltda por razão de mudanças jurídicas no quadro corporativo da empresa.

155 - Conforme vimos, em 25/05/2004 a totalidade das quotas da Nacional Teleinformática foi vendida para Joelmo Lemos Costa e sua mãe Iracema Alves Costa, que aparentam não possuir capacidade econômico-financeira para tais negócios

156 - No entanto, os documentos anteriores comprovam que os seus antigos proprietários continuaram respondendo pelos negócios da empresa.

157 - Comprovam também, que a Nacional Mercantil deu continuidade sem interrupção aos negócios da Nacional TeleInformática.

f) Cópias de extratos de cartão de crédito empresarial (Nacional Mercantil) em nome de Marcos Aurélio referente ao período de 20/08/2006 a 19/09/2006 e com a indicação da unidade de faturamento a Diretoria.

Mediante esses documentos, comprova-se que mesmo após a “venda” da Vitória Participações, proprietária da Nacional Mercantil, ocorrida em 10/11/2002, o sócio Marcos Aurélio continuou usufruindo os direitos de proprietário da Nacional Mercantil.

[...]

158 - Ressalte-se que a contadora CLÁUDIA ALVES SOL, CPF 635.709.636-91, também foi denunciada pelo MPF como integrante do esquema para blindagem de empresas, engendrado pelo Escritório Juvenil Alves.

159 - De acordo com essa correspondência, Claudia era responsável pela contabilidade da empresa NACIONAL MERCANTIL.

160 - Ainda de acordo com essa correspondência, CLAUDIA SOL manifesta insatisfação na condução e execução dos trabalhos contábeis e fiscais da NACIONAL MERCANTIL.

161 - Dentre outras reclamações, relaciona, iv... “a) que os documentos enviados não contém informações necessárias para a devida contabilização como; por exemplo: vem cópia de cheque, mas não vem o documento; b) que o extrato bancário, quando solicitado, é enviado via mensagem eletrônica impressa, e não condiz com a realidade

da documentação enviada, pois se existem 50 cheques no extrato, temos 05 cópias de cheques, então, todos os lançamentos tem que ser feitos para a Caixa; c) que até hoje a documentação da Nacional não vem separada da Informática Nacional; e) que as contas da Informática na sua maioria são pagas pela Nacional e não temos o controle de valores entre as empresas; d) a intenção da existência da Informática não era ser totalmente desvinculada da Nacional?”

[...]

164 - Conforme pode ser verificado, essa correspondência corrobora que a NACIONAL MERCANTIL e a INFORMÁTICA NACIONAL eram tidas pelos seus proprietários e demais envolvidos como sendo um único negócio.

11.2.2. Documentos comprobatórios de que a offshore PHYNEAS CORPORATION FINANCIAL foi utilizada pelo Escritório Juvenil Alves para blindagem patrimonial dos proprietários do “Grupo Nacional”

165 - Pelos documentos apreendidos no Escritório Juvenil Alves (Av. Professor Mário Werneck, 2.590, Buritis, Belo Horizonte) constatouse que a offshore Phyneas, bem como outras estruturas uruguaias (offshores), foram criadas pelas empresas sediadas em Montevideu CHT Auditores y Consultores e UTT - United Traders Trust a pedido do Grupo Juvenil Alves para atender clientes desse escritório interessados em blindagem patrimonial.

166 - Há diversos documentos das empresas uruguaias CHT - Auditores y Consultores e UTT - United Traders Trust dirigidos ao Escritório Juvenil Alves tratando de acertos ou cobranças de mensalidades, fechamento de balanços e outros assuntos das offshores por elas administradas, entre elas a Phyneas Corporation, que comprovam de forma inequívoca o envolvimento do Escritório Juvenil Alves na blindagem patrimonial do “Grupo Nacional”, bem como de outros grupos econômicos.

168 - Outrossim, há documentos de Carlos Eduardo e Zulma Soares (ambos do Escritório Juvenil Alves) dirigidos ao doleiro Jader Kalid relativos aos pagamentos das mensalidades de manutenção das offshores utilizadas na blindagem patrimonial de clientes do referido escritório.

169 - Documentos da CHT – Auditores Y Consultores tratando das mensalidades das offshores utilizadas pelos clientes do “Escritório Juvenil Alves”, dentre elas a PHYNEAS

[...]

170 - Documentos do CARLOS EDUARDO e ZULMA (ambos do Escritório Juvenil Alves) dirigidos ao doleiro JADER KALID

171 - Desses documentos constam, entre outras informações, os bancos intermediários e os receptores, os beneficiários, os valores referentes às mensalidades/fechamento de balanços das offshores e os meses de referências, conforme tabela abaixo:

Intermediário	Receptor	Beneficiário	Mês	Valor (dólar)
Israel Discount Bank New York	Discount America Bank-Latin	TB TRUST CORP.	Mar/04	3,240.00
Israel Discount Bank New York	Discount America Bank-Latin	TB TRUST CORP.	Jun/04	3,240.00
Israel Discount Bank New York	Discount America Bank-Latin	TB TRUST CORP.	Jul/04	3,780.00
Israel Discount Bank New York	Discount America Bank-Latin	TB TRUST CORP.	Ago/04	3,060.00
Israel Discount Bank New York	Discount America Bank-Latin	TB TRUST CORP.	Nov/04	3,060.00
Israel Discount Bank New York	Discount America Bank-Latin	TB TRUST CORP.	Dez/04	3,060.00
Israel Discount Bank New York	Discount America Bank-Latin	TB TRUST CORP.	Fev/05	3,060.00
Israel Discount Bank New York	Discount America Bank-Latin	TB TRUST CORP.	Mai/05	3,060.00
Israel Discount Bank New York	Discount America Bank-Latin	TB TRUST CORP.	Set/05	6,120.00
Israel Discount Bank New York	Discount America Bank-Latin	TB TRUST CORP.	Out/05	6,120.00
Israel Discount Bank New York	Discount America Bank-Latin	TB TRUST CORP.	Nov/05	4,860.00
Israel Discount Bank New York	Discount America Bank-Latin	TB TRUST CORP.	Dez/05	4,860.00
Israel Discount Bank New York	Discount America Bank-Latin	TB TRUST CORP.	Abr/06	3,060.00

171 - Mensagem eletrônica impressa de ZULMA enviada em 16/01/2004 para CARLOS EDUARDO e a respectiva resposta

Nessa mensagem eletrônica impressa, ZULMA pede ao CARLOS EDUARDO para informá-lo do dia e dos valores que ela deverá repassar para o Uruguai, e também envia uma relação das empresas que ainda não efetuaram o pagamento das mensalidades referentes a dezembro que irão vencer em 15/01/2004. Dentre as empresas devedoras está relacionada a Vitória Participações Ltda.

Nesse mesmo dia, em resposta, CARLOS EDUARDO informa que as despesas mensais no Uruguai são nos seguintes valores: a) 3.240 dólares – TBTRUS CORP (Dr. Celso – 20/01) e b) 2.000 dólares – CHT (Dr. Emílio – 20/01); mensalidades e administração de 10 companhias.

Diz que no mês anterior foi realizado o pagamento do Dr. Celso de forma antecipada, tendo em vista o problema que houve com os outros dois pagamentos (atraso do Jader), bem como as suas férias.

Diz ainda, que ele não realizou o pagamento à CHT – Auditores Y Consultores, e indaga se o pagamento foi realizado por ela (Zulma) ou Raquel ou diretamente pelo Dr. Juvenil.

[...]

177 - Mensagem eletrônica impressa de RENATA Antunes de Toledo enviada em 06/11/2006 para “CADU” (CARLOS EDUARDO LEONARDO SIQUEIRA), JUVENIL ALVES e ABELARDO DE LIMA FERREIRA

O teor dessa mensagem eletrônica impressa, também dirigido aos advogados JUVENIL ALVES e seu irmão ABELARDO DE LIMA FERREIRA merece sua transcrição:

“Depois de inúmeras tentativas de obter informações suficientes sobre a atuação das companhias de sua propriedade administradas por nossa empresa, e depois de quatro meses de atraso em seus pagamentos sem qualquer mediação ou tentativa de negociação, vimos através da presente mensagem eletrônica impressa solicitar as imediatas providências que seguem com um prazo máximo de 48 horas a partir da recepção do presente mensagem eletrônica impressa:

I – Indicação de uma pessoa física ou jurídica para assumir a Diretoria das seguintes empresas a partir do ano de 2002:

a – Akteon Corp. Financial& Trading S/A;
b – Alkmeon Corp. Financial& Trading S/A;
c – Arkelon Corp. Financial& Trading S/A;
d – Ashany Corp. Financial& Trading S/A;
e – Athyca Corp. Financial& Trading S/A;
f – Crypreos Corp. Financial& Trading S/A;
g – Cysson Corp. Financial& Trading S/A;
h – Dhyon Corp. Financial& Trading S/A;
i – Ellyde Corp. Financial& Trading S/A;
j – Koronus Corp. Financial& Trading S/A;
k – Letus Corp. Financial& Trading S/A;
l – Meanthy Corp. Financial& Trading S/A;
m – Mycenias Corp. Financial& Trading S/A;
n – Phellyas Corp. Financial& Trading S/A;
o – Phyneas Corp. Financial& Trading S/A;
p – Tellymon Corp. Financial& Trading S/A;
q – Lemmons Corp. Financial& Trading S/A;
r – Tayrus Corp. Financial& Trading S/A;

2 – Indicação de um novo Estúdio Contábil para realizar a transferência imediata de domicílio;

3 – A realização do pagamento imediato de 12.240 dólares americanos, correspondente ao saldo devedor de quatro meses de administração e guarda de livros

4 – A realização imediata do pagamento de 4.285 dólares americanos referente as multas e juros sobre multas de mudança de diretoria com data retroativa a 2002.

Nessa mesma data, CARLOS EDUARDO enviou essa mensagem eletrônica impressa para ZULMA, POLLYANA, ABELARDO e VIVIANE ANGÉLICA (todos do Escritório Juvenil Alves), dizendo o seguinte:

“Necessitamos nos reunir de forma urgente acerca da questão abaixo, objetivando não somente analisar a forma que entraremos em contato com a empresa notificante, bem como acerca dos débitos que os nossos clientes tem com a sociedade referida.

Por fim, resalto que a questão está muito mais no âmbito das parcelas em atraso, do que de qualquer mal estar no tratamento cotidiano.

Assim, sugiro que a Zulma providencie, de imediato, quais dos clientes das sociedades abaixo estão em dia e quais estão inadimplentes, a fim de que possamos contactá-los rapidamente, objetivando obter os valores em atraso.”

178 - Planilhas relacionando diversas empresas e os valores das mensalidades pagos nos anos de 2003 a 2006

Nessas planilhas constam que a VITÓRIA PARTICIPAÇÕES (proprietária da NACIONAL MERCANTIL) pagou mensalidades de manutenção da offshore PHYNEAS em dezembro/2003, janeiro a novembro/2004, março e junho/2005 e outubro/2006.

Em dezembro/2003 foi pago o valor de R\$ 888,00 e nos demais meses o valor médio pago foi de R\$ 915,81.

Também foram apreendidos documentos (planilhas e um rascunho manuscrito) vinculando a PHYNEAS à NACIONAL e com a seguinte observação: “baixar-combinar honorários e receber os atrasados”.

De acordo com essas planilhas, elaboradas para identificar os clientes em atraso com as mensalidades de manutenção das respectivas *offshores*, conforme solicitado pelo CARLOS EDUARDO em mensagem eletrônica impressa, a VITÓRIA PARTICIPAÇÕES, encontrava-se inadimplente.

179 - Planilha de outubro de 2003: fazendo vinculações das empresas brasileiras com suas respectivas *offshores* e destas com suas subsidiárias brasileiras. Indicando também os escritórios uruguaios responsáveis pelos controles das *offshores*, os valores das mensalidades de manutenção das mesmas, endereços para remessas das boletas de cobranças das despesas de manutenção, bem como a identificação da pessoa responsável e telefone de contato.

Nessa planilha a NACIONAL MERCANTIL (MULTIMÍDIA) identificada como cliente, está vinculada à *offshore* PHYNEAS, com valor de mensalidade de 300 dólares, endereço para remessa Rua da Bahia, 1700, bairro Lourdes, tendo como contato o gerente administrativo financeiro AGUIMAR.

Verificou-se que o referido AGUIMAR é o funcionário AGUIMAR AMARAL DE MENDONÇA, que trabalha para o “Grupo Nacional” deste 1998. Atualmente trabalha na INFORMÁTICA NACIONAL.

No Cadastro Nacional de Informações Sociais – CNIS consta os seguintes vínculos:

- *Foi admitido em 02/03/1998 na NACIONAL TELEINFORMÁTICA;*
- *Foi transferido em 12/11/2000 para a NACIONAL MERCANTIL onde permaneceu até 11/06/2003;*
- *Em 01/09/2003 foi admitido na SERRA GRANDE Part. Empreendimentos Ltda (que adquiriu 1% da Nacional Mercantil);*
- *Em 01/11/2008 foi admitido na INFORMÁTICA NACIONAL.*

Em 12/07/2005 a NACIONAL MERCANTIL nomeou o referido AGUIMAR seu procurador, com poderes amplos e gerais para gerir e administrar os seus negócios.

E, em 08/03/2006, o mesmo AGUIMAR juntamente com JAIRO LEONARDO SIQUEIRA, filho do contador DJALMA, foram nomeados procuradores pela NACIONAL MERCANTIL para, em conjunto, representa-la perante o Banco do Brasil para efetuar movimentação financeira, com validade pelo período de 2 anos.

180 - Planilhas referentes às mensalidades faturadas em janeiro, fevereiro e setembro de 2004

Nessas planilhas constam os valores das mensalidades em dólar, o valor correspondente em reais, a cotação do dólar paralelo e as datas dos respectivos pagamentos.

Constam também, as vinculações das empresas brasileiras com suas respectivas *offshores* e destas com suas subsidiárias, bem como os escritórios uruguaios responsáveis pelos controles das *offshores*.

Nessas planilhas a VITÓRIA PARTICIPAÇÕES LTDA consta como empresa subsidiária da PHYNEAS, ligada ao escritório uruaio TBTRUST CORP, com mensalidade de 230 dólares americanos.

181 - Faturas da UTT – UNITED TRADERS TRUST e respectivos Recibos indicando como cliente Juvenil Alves & Advogados Associados (Av. Professor Mário Werneck, 2.590, BH)

Essas faturas, abaixo relacionadas, referem-se aos serviços de consultoria nos anos de 2003, 2004 e 2005 para 16 (dezesesseis) offshores, dentre elas, a PHYNEAS CORPORATION. Para cada uma das offshores foi cobrado o valor de 180 dólares americanos.

Nº Fatura	Período	Vencimento	Total da Fatura (dólar)
00626	01/07/03 a 31/07/03	16/08/2003	2.700
00693	01/08/03 a 31/08/03	12/09/2003	2.700
00801	01/11/03 a 30/11/03	01/12/2003	2.700
00834	01/12/03 a 31/12/03	01/01/2004	2.700
0066	01/06/04 a 30/06/04	20/07/2004	2.700
0077	01/07/04 a 31/07/04	01/08/2004	2.700
0099	01/08/04 a 31/08/04	01/09/2004	2.700
0208	01/01/05 a 31/01/05	01/02/2005	2.700
0224	01/02/05 a 31/01/05	28/02/2005	2.700
0248	01/03/05 a 31/03/05	10/04/2005	2.700
0274	01/04/05 a 30/04/05	10/05/2005	2.700

[...]

184 - INFORME enviado pela UTT – UNITED TRADERS TRUST, tratando dos seguintes assuntos:

Solicitando informações sobre os balanços de 2003 e 2004 da NACIONAL MERCANTIL e da VITÓRIA PARTICIPAÇÕES;

Informando que já foi realizado o fechamento do balanço do ano de 2002 e que está pendente a apresentação de Declaração Jurada à DGI dos anos de 2003 e 2004;

Que o capital autorizado da PHYNEAS é de US\$ 1.000.000 (um milhão de dólares);

Que o capital integralizado é de US\$ 100,000;

Que o capital integralizado é insuficiente, pois já foram investidos US\$198,920 na compra das quotas da VITÓRIA PARTICIPAÇÕES;

Que a aquisição das quotas da VITÓRIA foi realizada por dois envios de dinheiro diretamente aos sócios vendedores, em 08/01/2003 foram enviados US\$ 49.460 para Mara Lúcia e Marcos Aurélio, cada um, e em 17/01/2003 outro envio de US\$ 100,000 para MARCOS AURÉLIO;

Que a Phyneas encontra-se irregular, pois investiu mais capital do que possuía;

Que não tem origem para os US\$ 100.000 enviados ao Brasil para a aquisição das quotas de MARCOS AURÉLIO;

[...]

Conforme pode-se verificar por esse Informe da UTT, a suposta venda para a offshore PHYNEAS das quotas da VITÓRIA PARTICIPAÇÕES (proprietária da NACIONAL MERCANTIL), pelos seus proprietários MARCOS AURÉLIO e MARA LÚCIA, não passou de estratégia para desvincularem-se das obrigações tributárias decorrentes das atividades da NACIONAL MERCANTIL.

Quanto ao envio dos valores para pagamento ao MARCOS AURÉLIO das quotas da VITÓRIA, nesse informe é dito que não há origem para os US\$ 100,00 (cem mil dólares americanos) enviados ao Brasil para a aquisição das referidas quotas.

Como ocorreu nas blindagens patrimoniais de outros clientes do Escritório Juvenil Alves, os valores enviados não tem origem, porque, na realidade, tratam-se de retorno ao Brasil, por meio de contratos de Câmbio, de remessa ao exterior de numerário “via cabo” para dar aparência de efetividade a venda da VITÓRIA PARTICIPAÇÕES.

285 – Também foram apreendidos os documentos mencionados no informe da UTT, quais sejam:

- a) cópia da Constancia de Comunicação da ampliação de capital contratual e integralizado à Auditoria Interna da Nação;
- b) cópia da carta assinada pela procuradora SÔNIA MARIA CAMPOS RIOS datada de 28/02/2003 comunicando aos diretos da PHYNEAS da constituição de uma subsidiária no Brasil, VITÓRIA PARTICIPAÇÕES LTDA., com capital integralizado de R\$ 9.900,00;
- c) cópia do balanço analítico da PHYNEAS do período de 01/07/2001 a 31/05/2003.

Ressalte-se que desse balanço não constam registros dos valores supostamente enviados em 2003 ao MARCOS AURÉLIO para pagamento pela aquisição das quotas da VITÓRIA pela PHYNEAS, corroborando que os valores não saíram do caixa da PHYNEAS.

[...]

191 - Outros documentos

- Cartas de Prepostos datadas de 05/10/2006 e 20/10/2006 apresentando funcionários da NACIONAL MERCANTIL como seus prepostos, dentre eles, MARCELO PEREIRA DA CONCEIÇÃO;
- Procuração Especial de 09/09/2002 em que a PHYNEAS, representada por Renata Veloso Antunes, confere poderes a SÔNIA Maria Campos Rios (advogada do Escritório Juvenil Alves) para representá-la no Brasil.
- Ata de Constituição da PHYNEAS datada de 24/07/2001, constando como únicos acionistas João Celso de Toledo Húngaro e Renato Veloso Antunes de Toledo.

[...]

- Procuração de 12/07/2005 da NACIONAL MERCANTIL, representada por sua sócia VITÓRIA PARTICIPAÇÕES LTDA., que por sua vez está representada por sua sócia majoritária PHYNEAS, que por sua vez está representada por sua procurada SÔNIA MARIA CAMPOS RIOS, nomeando seu procurador AGUIMAR AMARAL DE MENDONÇA, com poderes amplos e gerais, para gerir e administrar os seus negócios e interesses.
- Procuração de 08/03/2006 da NACIONAL MERCANTIL, representada por DJALMA Leonardo Siqueira, nomeando e constituindo seus procuradores JAIRO LEONARDO DE SIQUEIRA e AGUIMAR AMARAL DE MENDONÇA para em conjunto representa-lo perante o Banco do Brasil para efetuar qualquer movimentação financeira. A referida procuração tem validade por período de 02 anos a partir da data de sua emissão
- Procuração de 29/11/2005 da NACIONAL MERCANTIL representada por DJALMA Leonardo Siqueira, nomeando e constituindo seu procurador JAIRO LEONARDO SIQUEIRA para representa-lo perante todas as Instituições Financeiras, podendo inclusive assinar Contratos de capital de Giro, emitir e avalizar notas promissórias, duplicatas, emitir e avalizar Contratos de Câmbio e demais Contratos Financeiros etc.”

Portanto, a partir da análise dos respectivos documentos apreendidos durante a denominada “Operação Castelhana”, os quais foram franqueados à Receita Federal do Brasil por meio da decisão judicial proferida pelo Juízo da 4ª Vara Criminal da Seção Judiciária de Minas Gerais nos autos do Processo nº 2007.38.00.032208-70, bem como das informações constantes dos bancos de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil, dos arquivos contábeis e das planilhas e demais documentos apresentados pela própria contribuinte, a Autoridade fiscal acabou concluindo pela caracterização de simulação na sucessão societária das empresas, já que, inobstante *Marcos Aurélio* e sua esposa *Mara Lúcia*, enquanto proprietários do “*Grupo Nacional*”, terem simulado a venda da *Nacional Mercantil* na tentativa de desvinculá-la das obrigações tributárias decorrentes de suas atividades, a continuidade dos negócios da empresa pela *Informática Nacional* restou inequívoca e está caracterizada pelo prosseguimento das atividades, sem interrupção, realizada nos mesmos endereços comerciais e, também, com a utilização dos mesmos nomes fantasias (*Max Computadores*, *Info 2* e *Multimídia*), mesmos empregados e mesmos estoques de mercadorias.

Segundo a Autoridade fiscal, do mesmo modo que a *Nacional Mercantil* deu continuidade aos negócios sociais do “Grupo Nacional” após a transferência da *Nacional TeleInformática* para sócios “laranjas”, a *Informática Nacional*, por sua vez, também deu continuidade aos negócios do grupo no momento da transferência da *Nacional Mercantil* para empresas com sócios “laranjas” e após o bloqueio das respectivas inscrições estaduais em decorrência de irregularidades apuradas em ação fiscal, sem contar, ainda, que, de acordo com a autoridade, restou constatado que não houve nenhum propósito comercial no que diz com a suposta venda da *Vitória Participações Ltda.* (proprietária da *Nacional Mercantil*) para a offshore *Phyneas* e para o contador *Djalma*, que, a rigor, foi considerado como proprietário de fachada da *Serra Grande Participações e Empreendimentos Ltda.*

Além disso, verificou-se que a offshore *Phyneas* foi criada pela empresa *UTT – United Traders Trust*, sediada em Montevidéu, a pedido do Escritório Juvenil Alves tendo por escopo a blindagem patrimonial dos proprietários do “Grupo Nacional”, bem assim que as planilhas apreendidas no referido escritório referentes aos pagamentos das mensalidades de manutenção da *Phyneas* vinculava a referida offshore à própria *Nacional Mercantil*. No mais, e conforme sustenta a autoridade fiscal, constata-se as operações de “blindagem” promovidas por *Marcos Aurélio* e sua esposa *Mara Lúcia* não alteram o rumo de seus negócios e que eles buscaram desvincular-se das obrigações tributárias decorrentes das atividades da *Nacional Mercantil*, cujos débitos no âmbito da Receita Federal do Brasil alcançavam, à época da autuação, o montante superior a R\$ 70.000.000,00.

A Autoridade informa, também, que a *Informática Nacional* havia sido submetida ao procedimento fiscal consubstanciado no MPF nº 06.01.01.00-2009/01651.1 que tinha por objeto apuração das obrigações tributárias relativas aos anos-calendário de 2006 e 2007, as quais se referiam aos lançamentos contábeis de entrada de mercadorias através de notas fiscais emitidas pela *Nacional Mercantil*, bem assim que, 19/03/2012, houve a autorização do exame dos anos-calendário de 2008 e 2009 e, posteriormente, em 16/05/2012, ou seja, no curso da ação fiscal que deu ensejo à presente autuação, foi autorizado o reexame do período já fiscalizado relativo ao ano-calendário de 2007.

Conforme restou descrito no item 14 – Da Presente Autuação Fiscal (fls. 167/176 do TVF), a *Informática Nacional* foi intimada acerca da realização do procedimento fiscal em 21/03/2012 ao receber o Termo de Início de Procedimento Fiscal por meio do qual a Autoridade fiscal solicitou, dentre outros, que a apresentação (i) dos livros contábeis e fiscais de 2008 e 2009, (ii) cópias das notas fiscais emitidas pela *Nacional Mercantil* no período de 2008 a 2009 e

cópias dos efetivos pagamentos efetuados à empresa, bem como que, de acordo com o SPED referente ao ano-calendário de 2009, que a empresa (i) prestasse esclarecimentos acerca da origem e natureza dos lançamentos nas contas “clientes a receber”, “disponibilidades e empréstimos”, e documentos que comprovassem os respectivos esclarecimentos, e, ainda, (ii) apresentasse registros auxiliares com lançamentos individualizados relativos ao período de janeiro de 2008 a dezembro de 2009, nos quais se discriminasse o número de notas fiscais e o nome dos fornecedores com os respectivos valores e data, relativos aos lançamentos da conta “fornecedores”.

Em 03/05/2012, a contribuinte apresentou resposta acompanhada dos Livros Diário, Razão e Lalur de 2007 e 2009, bem como dos lançamentos contábeis relativos a 2009, sendo que, segundo a fiscalização, após analisar os lançamentos contábeis de 2008, verificou-se, por um lado, que a grande maioria daqueles supostos pagamentos à *Nacional Mercantil* foram contabilizados a débito da conta “disponibilidades”, ou seja, teriam sido pagos em espécie, e, por outro lado, que não foi localizado na contabilidade apresentada referente ao ano-calendário de 2009 o pagamento que teria ocorrido em 10/02/2009 no valor de R\$ 9.862.486,50, referente a Nota Fiscal nº 282369, a qual, a rigor, teria sido emitida em 14/04/2007 pela *Nacional Mercantil*.

Considerando, pois, que a *Informática Nacional* não apresentou as Notas Fiscais emitidas pela *Nacional Mercantil* sob a justificativa de que não teria conseguido localizá-las, a Delegacia da Receita Federal em Belo Horizonte – MG acabou autorizando o reexame da escrituração relativa ao ano-calendário de 2007, já que esse teria sido o ano da escrituração da suposta compra de mercadorias oriundas da *Nacional Mercantil*, de modo que foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal nº 03, de 18/05/2012, por meio do qual foi solicitado a apresentação dos seguintes documentos: (a) Livro Diário referente ao ano-calendário 2007, (b) Livro Razão referente ao ano-calendário de 2007, (c) originais das notas fiscais emitidas pela *Nacional Mercantil* tendo como destinatária a *Nacional Informática* tais quais constantes na contabilidade de 2007, (d) cópias das contas do Livro Razão nas quais constem os lançamentos de compras efetuados da *Nacional Mercantil*; (e) cópias dos efetivos pagamentos efetuados à *Nacional Mercantil*, (f) cópias das páginas do Livro Diário que apontam os pagamentos efetuados à *Nacional Mercantil*, (g) comprovantes do efetivo recebimento das mercadorias adquiridas da *Nacional Mercantil* relativas aos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009, (h) Lalur de 2007, e, por fim, (i) originais das Notas Fiscais emitidas pela *Nacional Mercantil* tendo como destinatária a *Nacional Informática* que teriam sido pagas em 2008 e 2009.

A empresa não atendeu integralmente o TIPF, sobretudo no que diz com os esclarecimentos a respeito dos lançamentos atípicos ocorridos nas contas de “fornecedores”, “clientes a receber” e “disponibilidades”, de modo que a autoridade acabou lavrando o Termo de Reintimação Fiscal nº 02, de 18/05/2012, reiterando as solicitações realizadas no TIPF as quais não tinham sido atendidas. E, aí, em resposta datada de 24/05/2012, a *Informática Nacional* informou que já teria prestado as respectivas informações em resposta de 03/05/2012 no que diz com as Notas Fiscais de emissão da *Nacional Mercantil*. A autoridade fiscal concluiu, então, que, uma vez mais, a contribuinte não havia apresentado as notas fiscais solicitadas e tampouco havia comprovado a efetividade dos pagamentos que teriam sido efetuados à *Nacional Mercantil*, haja vista que a empresa, mesmo tendo instado a fazê-lo, acabou não apresentando os documentos e livros auxiliares que poderiam esclarecer os lançamentos atípicos indicados nas contas contábeis “fornecedores”, “clientes a receber” e “disponibilidades”.

A Autoridade entendeu por lavrar o Termo de Intimação nº 05, datado de 06/06/2012, por meio do qual repetiu as solicitações anteriores e, também, que a contribuinte desmembrasse a conta “disponibilidades” que continha lançamentos da conta “caixa” e das

contas “bancos”. Em 02/07/2012, a Informática Nacional apresentou Resposta em que informou, em síntese, o seguinte:

“Em relação a apresentação das notas fiscais supostamente emitidas pela Nacional Mercantil, o contribuinte informa que as informações disponíveis já foram repassadas na resposta anterior.

Quanto aos efetivos pagamentos efetuados à Nacional Mercantil S.A., o contribuinte informa que localizou alguns pagamentos, os quais estavam anexados ao termo de resposta.

Quanto ao pagamento de R\$ 9.862.482,50, que teria sido efetuado à Nacional Mercantil, a fiscalizada informa que foram feitos gradualmente em 2008 e 2009 e que o documento anexado não é um recibo de pagamento, mas um documento de liquidação que visou apenas uma garantia junto ao fornecedor. A Informática não ratificou os termos da correspondência de 11/12/2009 feita em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal de 19/09/2009.

A fiscalizada informa ainda que segundo as informações prestadas pelo serviço de contabilidade, a rubrica contábil disponibilidades, segundo a metodologia contábil adotada uniformemente durante todo o ano, foi utilizado como conta auxiliar, não representando uma conta patrimonial. E pelas imperfeições contábeis os ajustes dos saldos foram efetuados ao final do mês ou do exercício.

Assim, todas as receitas operacionais de vendas de mercadorias e serviços foram contabilizados a débito da conta disponibilidades e a crédito de receitas de venda de mercadorias e serviços.

Os valores a débito de clientes e a crédito de disponibilidades, são lançamentos de transferências das vendas que foram a prazo, retirando os valores debitados na conta transitória disponibilidades a fim de se deixar no ativo circulante clientes os valores a receber.

A empresa informa que por serem lançamentos de ajustes, por conciliação contábil, não localizaram quaisquer documentos de fatos administrativos que teriam ocorridos.

Na mesma linha de raciocínio, segundo os registros contábeis, o lançamento objeto da intimação da conta clientes a receber e empréstimos, certamente deveu-se a ajustes contábeis relativos a saldos, que segundo a análise e procura da empresa não ocorreu baseado em fatos administrativos, portanto desprovido de documentos. Aliás, continua a empresa, analisando as possíveis padronizações, segundo os princípios contábeis, não existe um fato administrativo para se debitar uma conta de cliente e creditar uma conta de empréstimos.

As liquidações a débito da conta fornecedores estão comprovados pelas informações contidas no Diário Auxiliar, por operações bancárias, cujos arquivos digitais validados foram entregues à fiscalização. Os valores cujos pagamentos eram efetuados por movimento de caixa, em dinheiro, foram contabilizados por valores globais ao final de cada mês.

Por fim, a empresa informa que o saldo da conta caixa segundo as informações do serviço de contabilidade era representado pelo saldo da conta disponibilidade, após todos os ajustes dos valores inseridos transitariamente na conta.”

Após analisar a resposta e os documentos apresentados pela *Informática Nacional*, a Autoridade fiscal verificou que a contribuinte apresentou alguns poucos documentos para comprovar os pagamentos efetuados à *Nacional Mercantil* e, também, não havia apresentado sequer uma Nota Fiscal emitida pela referida empresa *Nacional Mercantil*, de modo que, no seu entendimento, os documentos apresentados apenas demonstram o já amplamente comprovado no sentido de que os proprietários do “Grupo Nacional” teriam simulado a venda

da *Nacional Mercantil* na tentativa de desvincular-se das obrigações tributárias decorrentes de suas atividades, haja vista que, no caso, a *Informática Nacional*, na condição de sucessora, acabou dando continuidade aos negócios da sucedida, porquanto continuou efetuando os pagamentos dos compromissos empresariais assumidos pela suposta sucedida.

Com efeito, a Autoridade fiscal concluiu que a *Informática Nacional* não apresentou os livros auxiliares capazes de comprovar as vendas a prazo e os pagamentos dos fornecedores, conforme lançamentos contábeis, já que se limitou a informar que existiam “imperfeições contábeis” cometidas pela empresa de contabilidade terceirizada, bem assim que a empresa também não havia apresentado os documentos que embasaram os lançamentos constantes do termo de intimação, sem contar, ainda, que os “registros auxiliares” da conta “fornecedores” e da conta “clientes a receber” apresentados pela contribuinte não guardam correlação com os lançamentos contábeis, não coincidem em valores por ano, mês e tampouco por dia, de modo que não se prestam a demonstrar os lançamentos atípicos ocorridos nas respectivas contas, e, ainda, quanto à solicitação de segregação da conta “disponibilidades” caixa, a contribuinte limitou-se a informar que o saldo da conta caixa era representado pelo saldo da conta “disponibilidades”, após todos os ajustes dos valores inseridos transitoriamente na conta.

A Autoridade fiscal também entendeu que a empresa também não comprovou o lançamento registrado em 31 de maio de 2009 a crédito da conta “empréstimos” no valor de R\$ 8.913.525,20, sendo que havia sido instada a fazê-lo em diversas oportunidades.

Considerando, pois, que, até 08/11/2012, a contribuinte não havia comprovado os lançamentos atípicos ocorridos nas contas “fornecedores”, “clientes a receber” e “disponibilidades” e tampouco o efetivo pagamento efetuado à *Nacional Mercantil* pelas supostas compras efetuadas em 2007, a autoridade fiscal entendeu por lavrar o Termo de Intimação nº 09/2012. Em 20/11/2012, a *Informática Nacional* solicitou, mais uma vez, a prorrogação de prazo para atendimento. Tendo sido concedido novo prazo, a fiscalizada apresentou resposta em 26/11/2012 por meio da qual repetiu as mesmas alegações feitas anteriormente e, no final, acabou não comprovando as suas alegações. Uma vez mais, a empresa não apresentou as notas fiscais de venda de mercadoria que teriam sido emitidas em 2007 pela *Nacional Mercantil*.

Com base em tal arcabouço fático-jurídico, a Autoridade fiscal acabou lavrando os Autos de Infração e constituindo os respectivos créditos tributários de IRPJ (e-fls. 04/26), CSLL (e-fls. 27/44), COFINS (e-fls. 45/76), PIS/Pasep (e-fls. 77/108) e IRRF (e-fls. 109/116), aqui discutidos, haja vista que, no seu entendimento, a *Informática Nacional* teria cometido as infrações à legislação tributária, abaixo discriminadas, com base nos seguintes motivos:

15 – CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO

1ª INFRAÇÃO: COMPROVAÇÃO INIDÔNEA DE DESPESAS - ANO CALENDÁRIO 2007 (fls. 176 do TVF)

229 – Assim, por toda a exposição neste Termo, que exaustivamente demonstrou que não ocorreu a venda de mercadorias da NACIONAL MERCANTIL para a INFORMÁTICA NACIONAL S.A., efetuamos a glosa de todas as notas fiscais que teriam sido emitidas pela Nacional Mercantil em favor da Informática Nacional. Ficou fartamente demonstrado que, o que de fato ocorreu, foi uma tentativa da Nacional Mercantil de desvincular-se das obrigações tributárias decorrentes de suas atividades. A continuidade dos negócios dessa empresa pela Informática Nacional é inequívoca e está

caracterizada pelo prosseguimento das atividades, sem interrupção, nos mesmos endereços comerciais, usando os mesmos nomes fantasia (Max Computadores, Info 2 e Multimídia), os mesmos empregados e também os mesmos estoques de mercadorias.

230 – Ressaltamos que a fiscalizada apesar de devidamente intimada por inúmeras vezes sequer apresentou as citadas notas fiscais. Desta forma, utilizamos os arquivos digitais apresentados em 31/03/2010 em resposta ao Termo de Intimação Fiscal de 09/03/2010 lavrado pelo AFRFB Valério Roberti Gil, responsável pelo Mandado de Procedimento Fiscal nº 06.1.01.00-2009-01651-1. Anexamos ao presente processo o Termo de Intimação de 09/03/2010 e a respectiva resposta do contribuinte na qual se relaciona os arquivos apresentados, inclusive o arquivo de dados mestre de entrada de mercadorias. Dos arquivos apresentados extraímos os dados para elaboração do demonstrativo no qual consta todas as notas fiscais de entrada que teriam sido emitidas pela NACIONAL MERCANTIL, o qual compõe o Anexo 2 deste Termo de verificação Fiscal. Elaboramos também o demonstrativo consolidado por mês dos valores das supostas compras efetuados da Nacional Mercantil, o qual compõe o Anexo 1 deste Termo de Verificação Fiscal.

231 – Informamos que juntamos também ao presente processo cópias, por amostragem, de páginas dos livros de registro de entrada de mercadorias, nas quais constam as entradas das referidas notas, destacando a nota fiscal nº 282369 de 14/04/2007 no valor de R\$ 9.862.482,76, e a nota fiscal nº 282370 de 20/04/2007 no valor de R\$ 2.436.496,49, e a nota fiscal nº 282371 de 26/04/2007 no valor de R\$ 5.995.733,75 e a nota fiscal nº 282372 de 14/05/2007 no valor de R\$ 5.577.081,00, todas registradas no livro nº 0001, autenticado em 13/08/2009 pela Superintendência Regional da Fazenda de BH da filial 05.600.297/0012-00, nas folhas 00005, 00010, 00017, 00037, respectivamente.

2ª INFERÊNCIA: IRF / PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO
CONTABILIZADOS COMO PAGOS À NACIONAL MERCANTIL – ANOS-
CALENDÁRIO 2008 e 2009 (fls. 177 do TVF)

232 – Como não poderia deixar de ser, a INFORMÁTICA NACIONAL não comprovou que os valores contabilizados a título de pagamento à NACIONAL MERCANTIL foram efetivamente pagos àquela empresa. Esse fato corrobora todo o já exposto, qual seja, não houve venda de mercadorias, na verdade a Informática Nacional deu prosseguimento nas atividades daquela, pelos motivos já por demais demonstrados. Assim, embora a empresa tenha contabilizado o pagamento à Informática Nacional, estes pagamentos não foram efetuados àquela empresa, sendo portanto pagamentos a beneficiários não identificados, já que para a Informática Nacional não foram, por serem as duas uma só empresa. Para demonstrar os valores contabilizados como se tivessem sido pagos à Informática Nacional elaboramos um demonstrativo, o qual compõe o anexo 3 do Termo de Verificação Fiscal, discriminando a data, valor e histórico dos referidos pagamentos. Tais dados foram extraídos da contabilidade da empresa, conta fornecedores, anexada ao processo.

233 - Então, necessário se faz a cobrança do Imposto de Renda na Fonte em função dos pagamentos contabilizados, cujos beneficiários não foram identificados. O § 1º artigo 674 do RIR 1999 determina a cobrança do IRRF à alíquota de 35% quando os pagamentos são efetuados nestas condições. Informamos também que foi feito reajustamento da base de cálculo conforme determina o § 3º do retro citado artigo.

Pagamento a Beneficiário não Identificado

Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).

§ 1º A incidência prevista neste artigo aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 2º).

§ 3º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 3º).

3ª INFERAÇÃO: IRF / PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO – ANO-CALENDÁRIO 2009 (fls. 178/180 do TVF)

234 – O contribuinte consignou na contabilidade, na conta fornecedores diversos nº 2.01.02.01, tendo como contrapartida a conta disponibilidade os lançamentos abaixo reproduzidos, sem entretanto ter demonstrado quem foram os beneficiários de tais pagamentos.

31/01/2009	2.01.02.01	Fornecedores diverscD		5.087.250,25 VR REFERENTE DIVERSOS FORNECEDORES MES DE 01/2009
31/01/2009	1.01.01.01	Disponibilidades	C	5.087.250,25 VR REFERENTE DIVERSOS FORNECEDORES MES DE 01/2009
27/02/2009	2.01.02.01	Fornecedores diverscD		3.168.730,38 VR. REFERENTE DIVERSOS FORNECEDORES MES DE 02/2009
27/02/2009	1.01.01.01	Disponibilidades	C	3.168.730,38 VR. REFERENTE DIVERSOS FORNECEDORES MES DE 02/2009
31/05/2009	2.01.02.01	Fornecedores diverscD		1.342.564,38 Pagamentos dupls divs ref VARIOS FORNECEDORES.....
31/05/2009	1.01.01.01	Disponibilidades	C	1.342.564,38 Pagamentos dupls divs ref VARIOS FORNECEDORES.....

235 - Apesar de diversas vezes intimado a identificar os beneficiários de tais pagamentos, o contribuinte não o fez. Inúmeras intimações foram lavradas solicitando ao contribuinte que discriminasse os fornecedores individualmente, com indicação de nota fiscal, data e valor, de forma a demonstrar os lançamentos feitos consolidadamente. O contribuinte se limitou a informar que:

“...nosso serviço contábil era terceirizado (Contage Contadores e Associados), com elevado número de inconsistências contábeis, divergente dos nossos controles financeiros.” (Termo de resposta de 10 de abril de 2012).

236 - Intimado a apresentar o livro auxiliar da conta fornecedores, o contribuinte apresentou arquivo magnético, informando que naquele continha os registros de “fornecedores baixas ano 2008 e 2009”. O contribuinte informou ainda que aqueles registros serviriam como Diário Auxiliar. Nesta mesma oportunidade, o contribuinte alega ainda:

“Em relação aos registros contábeis inapropriados aos fatos, já informamos a V.S. dos erros cometidos pela empresa que nos prestava serviços contábeis. Sendo que as contas contábeis Clientes e Fornecedores terá que ser auditada a partir dos nossos Diários Auxiliares gerados a partir de nossos controles financeiros.” (Termo de resposta de 23 de maio de 2012).

237 – Considerando que os “registros auxiliares” da conta fornecedores apresentados pelo contribuinte não guardavam correlação com os lançamentos contábeis, não coincidiam em valores nem por ano, nem por mês e nem por dia, o contribuinte foi novamente intimado a demonstrar a composição daqueles valores lançados globalmente na contabilidade. Desta feita, o contribuinte informou:

“As liquidações a débito da conta Fornecedores estão comprovadas pelas informações contidas no Diário Auxiliar, por Operações Bancárias, cujos arquivos digitais validados foram entregues a V.S. Os valores cujos pagamentos eram

efetuados por movimento de Caixa, em dinheiro, foram contabilizados por valores globais ao final de cada mês.” (Termo de resposta de 03 de julho de 2012).

238 – Reiteramos que os valores consignados nos arquivos denominados pelo contribuinte de “registros auxiliares” não guardavam nenhuma relação com os valores registrados na contabilidade. Para melhor visualização da discrepância dos valores elaboramos o demonstrativo abaixo no qual estão consolidados os valores totais registrados como pagos aos fornecedores nos meses de janeiro, fevereiro e maio de 2009 na contabilidade e os valores totais constantes dos “registros auxiliares” apresentados pelo contribuinte dos mesmos meses. Registramos também os valores pagos em dinheiro conforme consta da contabilidade, incluindo os valores que não foram esclarecidos, e os valores constantes como pagos em dinheiro nos “registros auxiliares”. Assim, como se percebe do quadro abaixo os valores consignados nos arquivos digitais apresentados pelo contribuinte, que indicariam os valores pagos em dinheiro em janeiro, fevereiro e maio de 2009 não correspondem aos valores lançados na contabilidade e não comprovados, quais sejam: R\$ 5.087,250,25 em janeiro de 2009, R\$ 3.168.730,38 em fevereiro de 2009 e R\$ 1.342.564,38 em maio de 2009. O quadro comparativo também demonstra que os valores totais de pagamentos não coincidem, passando ao largo dos valores contabilizados. Dessa forma, os dados constantes do arquivo magnético apresentado pelo contribuinte não foram hábeis para demonstrar os pagamentos lançados na contabilidade acima reproduzidos. Informamos que foram juntados ao presente processo:

Razão da conta “fornecedores diversos” (2.01.02.01);

“registro auxiliar” fornecido pelo contribuinte referente aos meses de janeiro, fevereiro e maio de 2009,

MÊS/ANO	FORNECEDORES			
	CONTABILIDADE (CONTA 2.01.02.01)		"REGISTRO AUXILIAR"	
	TOTAL NO MÊS	PAGOS EM DINHEIRO	TOTAL NO MÊS	PAGOS EM DINHEIRO
01/09	14.448.398,07	5.284.137,50	13.043.836,23	960.067,65
02/09	12.247.770,44	4.068.122,70	9.075.607,42	284.548,53
05/09	13.548.086,87	2.260.473,65	11.978.880,02	674.809,34

Assim sendo, necessário se faz a cobrança do Imposto de Renda na Fonte em função dos pagamentos contabilizados, cujos beneficiários não foram identificados. O § 1º artigo 674 do RIR 1999 determina a cobrança do IRRF à alíquota de 35% quando os pagamentos são efetuados nestas condições. Informamos também que foi feito reajustamento da base de cálculo conforme determina o § 3º do retro citado artigo.

DATA	VALOR PAGO	VALOR REAJUSTADO
31/01/2009	5.087,250,25	7.826.538,85
27/02/2009	3.168.730,38	4.874.969,82
31/05/2009	1.342.564,38	2.065.483,66

[...].

4ª INFRAÇÃO: PASSIVO FICTÍCIO: OMISSÃO DE RECEITA CARACTERIZADA PELA MANUTENÇÃO NO PASSIVO DE OBRIGAÇÃO NÃO COMPROVADA – ANO-CALENDÁRIO 2009 (fls. 180/181 do TVF)

239 – O contribuinte registrou em 31 de maio de 2009 o lançamento a crédito da conta “Empréstimos” nº 2.01.10.01 o valor de R\$ 8.913.525,20 (oito milhões novecentos e treze mil quinhentos e vinte e cinco reais e vinte centavos).

240 – Intimado por diversas vezes a comprovar a origem de tal lançamento, na única vez em que o contribuinte respondeu sobre tal assunto ele informou:

“...segundo os registros contábeis, o lançamento contábil objeto de sua intimação (Item 5), abaixo reproduzido, certamente deveu-se a ajustes contábeis relativos a saldos, que segundo a análise e procura não ocorreu baseado em fatos administrativos, portanto, desprovido de documentos. Aliás, analisando as possíveis padronizações, segundo os princípios contábeis, não existe um fato administrativo para se debitar uma conta de Cliente e creditar uma conta de Empréstimos.”

241 – Assim sendo, em conformidade com o artigo 281 do RIR 3000/99, abaixo reproduzido, autorizada está a presunção de omissão de receita, tendo em vista que o contribuinte não comprovou a exigibilidade daquela obrigação escriturada:

Art.281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, §2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

I- a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

5ª INFERACÃO: OMISSÃO DE RECEITAS – ANOS-CALENDÁRIO 2008 e 2009 (fls. 181/182 do TVF)

242 - Considerando que ocorreram lançamentos atípicos debitando à conta “clientes a receber” e creditando à conta “disponibilidades” e tendo sido o contribuinte intimado por diversas vezes a comprovar a origem destes lançamentos, sem contudo tê-lo feito, consideramos como omissão de receita os valores abaixo. O contribuinte não comprovou o alegado, a saber, que os valores destas vendas a prazo transitaram pela conta disponibilidades e que posteriormente foram transferidos para a conta clientes a receber.

Esclarecemos que em um lançamento segundo os padrões das normas contábeis referente a vendas a prazo seria feito um débito das contas “clientes a receber”, creditando-se a conta “vendas”. No caso em questão, o contribuinte alega que para toda venda, sendo a prazo ou à vista, procedia-se, por ocasião da venda, ao lançamento a débito da conta transitória “disponibilidades”, creditando-se a conta “vendas”. Segundo o contribuinte, no final do mês ele ajustava aquele primeiro lançamento debitando a conta “disponibilidades” e creditando a conta “clientes a receber” para os casos de venda a prazo. No entanto, para que as alegações do contribuinte fossem comprovadas era necessário que o contribuinte apresentasse um livro auxiliar destas vendas a prazo e comprovasse que estas vendas estavam contidas dentro da totalidade de suas vendas declaradas. Entretanto, o contribuinte limitou-se a apresentar um arquivo magnético denominado por ele de “baixas de clientes 2008 e 2009”, no qual constavam os possíveis recebimentos de seus clientes naqueles anos. Cotejando os valores ali consignados com os contabilizados verificamos novamente uma discrepância relevante de valores. Senão vejamos: na contabilidade foi registrado segundo a metodologia adotada pelo cliente um montante de vendas a prazo no valor de R\$ 94.527.826,42 no ano de 2008, enquanto que no arquivo apresentado pelo contribuinte “quadro resumo de baixa de clientes 2008” totalizou R\$ 174.335.791,94 de recebimento de clientes neste mesmo ano. O mesmo ocorre para o ano de 2009, na contabilidade registrou-se um total de vendas a prazo de R\$ 37.559.317,58 e no arquivo do contribuinte “quadro resumo de baixa de clientes 2009” foi verificado o montante de R\$ 141.091.918,00 de recebimento de clientes no mesmo ano. Informamos que anexamos ao presente processo o razão de vendas a prazo 2008 e o razão de vendas a prazo 2009, além dos “quadro resumo de

baixa de clientes 2008 e 2009” apresentados pelo contribuinte. Desta forma, os dados constantes do arquivo magnético apresentado pelo contribuinte não foram hábeis para demonstrar os valores lançados na contabilidade abaixo reproduzidos.

Assim, concluímos que as vendas abaixo relacionadas foram diretamente creditadas na conta “disponibilidades” a débito de “clientes a receber” sem transitar pela conta resultado.

31/01/2008	129	1.01.03.01	Clientes a Receber	D	6.909.428,52	VENDAS A PRAZO NMES
29/02/2008	129	1.01.03.01	Clientes a Receber	D	1.777.200,68	VENDAS A PRAZO NMES
29/02/2008	129	1.01.03.01	Clientes a Receber	D	7.777.200,68	VENDAS A PRAZO NMES
31/03/2008	129	1.01.03.01	Clientes a Receber	D	9.194.584,02	VENDAS A PRAZO NMES
30/04/2008	129	1.01.03.01	Clientes a Receber	D	7.942.374,87	VENDAS A PRAZO NMES
31/05/2008	129	1.01.03.01	Clientes a Receber	D	7.629.282,89	VENDAS A PRAZO NMES
30/06/2008	129	1.01.03.01	Clientes a Receber	D	7.931.871,12	VENDAS A PRAZO NMES
31/07/2008	129	1.01.03.01	Clientes a Receber	D	8.541.096,59	VENDAS A PRAZO NMES
31/08/2008	129	1.01.03.01	Clientes a Receber	D	7.581.323,10	VENDAS A PRAZO NMES
30/09/2008	129	1.01.03.01	Clientes a Receber	D	8.584.364,52	VENDAS A PRAZO NMES
31/10/2008	129	1.01.03.01	Clientes a Receber	D	7.295.401,23	VENDAS A PRAZO NMES
30/11/2008	129	1.01.03.01	Clientes a Receber	D	6.390.216,31	VENDAS A PRAZO NMES
31/12/2008	129	1.01.03.01	Clientes a Receber	D	6.973.481,89	VENDAS A PRAZO NMES
31/12/2008	129	1.01.03.01	Clientes a Receber	D	1.844.835,39	VL. re. a conversao de adiant. em venda a prazo
					96.372.661,81	
31/01/2009	129	1.01.03.01	Clientes a Receber	D	400.000,00	VR. TRANSF P CLIENTES MELHOR CLASSIFICAÇÃO
28/02/2009	129	1.01.03.01	Clientes a Receber	D	340.000,00	VR. TRANSF P CLIENTES MELHOR CLASSIFICAÇÃO
31/03/2009	129	1.01.03.01	Clientes a Receber	D	3.900.000,00	VR. TRANSF P CLIENTES MELHOR CLASSIFICAÇÃO
31/05/2009	129	1.01.03.01	Clientes a Receber	D	1.112.000,00	VR. TRANSF P CLIENTES MELHOR CLASSIFICAÇÃO
31/07/2009	129	1.01.03.01	Clientes a Receber	D	600.000,00	VR. TRANSF P CLIENTES MELHOR CLASSIFICAÇÃO
31/10/2009	129	1.01.03.01	Clientes a Receber	D	1.595.718,98	VR. TRANSF P CLIENTES MELHOR CLASSIFICAÇÃO
30/11/2009	129	1.01.03.01	Clientes a Receber	D	1.680.000,00	VR. TRANSF P CLIENTES MELHOR CLASSIFICAÇÃO
31/12/2009	129	1.01.03.01	Clientes a Receber	D	2.000.000,00	VR. TRANSF P CLIENTES MELHOR CLASSIFICAÇÃO
					11.627.718,98	

Ademais, a Autoridade fiscal entendeu por aplicar a multa qualificada, já que, no seu entendimento, restou comprovada, no curso da fiscalização, a presença de evidente intuito de fraude, nos termos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 1964, bem como por imputar a responsabilidade solidária aos sócios-gerentes da contribuinte, Srs. *Marcos Aurélio de Guilherme Silva* e *Mara Lucia Tavares Barbosa Silva*, com fundamento nos artigos 121, 124, inciso I e 135, inciso III do Código Tributário Nacional, conforme se verifica dos Termos de Sujeição Passiva de e-fls. 211/212 e 215/216.

Em 06/12/2012, a empresa *Informática Nacional S.A.* foi cientificada pessoalmente da autuação fiscal, enquanto que os responsáveis *Marcos Aurélio de Guilherme e Silva* e *Mara Lúcia Tavares Barbosa Silva* foram devidamente intimados do termo de sujeição passiva e da autuação em 10/12/2012, de acordo com os Avisos de Recebimento – AR’s de fls. 213 e 217.

Na sequência, a *Informática Nacional* entendeu por apresentar Impugnação de e-fls. 2.700/2.769 por meio da qual discorreu, inicialmente, acerca do contexto da autuação e, após, suscitou, em síntese, as seguintes alegações:

Preliminares

- (i) Da existência de fiscalização anterior à lavratura da presente infração e da consequente homologação tácita do período anteriormente fiscalizado e autuado;

- (ii) Da ausência de busca da verdade material para lavratura do Auto de Infração – Inobservância ao dever constitucional de investigação e prova da realização do suporte fático tributário;
- (iii) Da afronta ao dever de prova – consideração de indícios e presunções – afronta à capacidade contributiva da Impugnante;
- (iv) Da decadência de parte do crédito tributário exigido;
- (v) Do manifesto vício na apuração do IRPJ e da CSLL – Inovação do agente fiscal quanto a forma de apuração dos tributos; e
- (vi) Do equívoco na determinação da base de cálculo da CSLL – Inexistência de norma jurídica capitulando a indedutibilidade de valores.

Das alegações de Mérito

- (i) Da glosa indevida de despesas relacionadas à aquisição de mercadorias – Da impossibilidade de se efetuar a glosa das despesas devidamente escrituradas com os procedimentos utilizados pelo Fisco Federal – Da ausência de diligências tendentes a comprovar que incorreu a efetiva aquisição de mercadorias e do ônus da prova;
- (ii) Da comprovação da causa dos pagamentos glosados: Impossibilidade de aplicação do art. 674, do RIR/99 – Da impossibilidade de cumulação da exigência da glosa com despesas com o suposto pagamento sem causa;
- (iii) Da comprovação dos pagamentos realizados a fornecedores – Ano-calendário 2009 – Da existência de ajustes contábeis demonstrados – Impossibilidade de aplicação do art. 674, do RIR/99;
- (iv) Da inexistência de omissão de receita pela manutenção no passivo de obrigação não comprovada – Da impossibilidade de apuração do passivo fictício em exercício não fechado;
- (v) Da inexistência de omissão de receita relacionada aos lançamentos contábeis das contas “Clientes a Receber” e “Disponibilidades” nos anos calendário 2008 e 2009 – Metodologia contábil – Ajustes
- (vi) Da necessidade de realização de perícia ou diligência;
- (vii) Da inaplicabilidade das multas da forma como pretendido pelo Fisco;
- (viii) Da infringência aos princípios da vedação ao confisco e da capacidade contributiva;
- (ix) Da infringência ao princípio da proporcionalidade/razoabilidade;
- (x) Da multa qualificada – Inexistência dos requisitos legais para sua aplicação; e
- (xi) Da impossibilidade de aplicação da Taxa Selic.

Com base em tais alegações, a empresa *Informática Nacional S.A.* requereu que a Impugnação fosse provida para que o lançamento combatido fosse julgado improcedente e, sucessivamente, que fosse determinada a retirada da multa ou sua redução e, por fim, que os

valores cobrados a título de juros com base na Taxa Selic fossem excluídos, aplicando-se tão-somente os juros no patamar de 1% ao mês, incidentes apenas sobre o principal e não sobre as multas, de acordo com o Código Tributário Nacional.

Os responsáveis *Marcos Aurélio de Guilherme e Silva e Mara Lúcia Tavares Barbosa Silva* apresentaram, em conjunto, Impugnação de e-fls. 2.881/2.901 por meio da qual discorreram, de início, acerca do contexto da autuação e, após, suscitaram, em síntese, as seguintes alegações:

- (i) Da ilegitimidade passiva dos Impugnantes para figurarem no polo passivo da autuação na qualidade de coobrigados; e
- (ii) Da ilegalidade na responsabilização dos Impugnantes pelos créditos tributários exigidos – impossibilidade de aplicação da solidariedade passiva ao caso em comento.

Com amparo em tais argumentos, os responsáveis requereram que a Impugnação fosse julgada procedente para que fossem exonerados dos gravames decorrentes do litígio a partir do acolhimento da patente ilegitimidade passiva para figurar no polo passivo do feito fiscal em razão da impossibilidade de aplicação da sujeição passiva solidária.

Os autos foram encaminhados à Autoridade julgadora de 1ª instância para que as Impugnações apresentadas pela empresa *Informática Nacional S.A.* e pelos responsáveis *Marcos Aurélio de Guilherme e Silva e Mara Lúcia Tavares Barbosa Silva* fossem devidamente analisadas. E, aí, em Acórdão de nº 02-45.030 (fls. 3.007/3.102) a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte – MG entendeu por julgá-las parcialmente procedentes, conforme se verifica da ementa reproduzida abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

GLOSA FISCAL CUSTOS E DESPESAS NÃO COMPROVADOS

Sujeitam-se a glosa fiscal os custos e as despesas com aquisição de mercadorias e serviços cuja efetiva realização não é comprovada por meio de documentação hábil e idônea.

OMISSÃO DE RECEITA PASSIVO FICTÍCIO

Caracteriza omissão de receita a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

OMISSÃO DE RECEITA RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS

Considera-se omitida a receita correspondente a valores que, embora tenham sido contabilizados a débito da conta de clientes a receber, não se comprova que tenham sido paralelamente contabilizados a crédito de nenhuma conta de resultado.

MULTA DE OFÍCIO PERCENTUAL DE APLICAÇÃO

Aplica-se a multa de ofício no percentual de 150% desde que estejam comprovadas as circunstâncias previstas na lei como caracterizadoras de infração qualificada.

LANÇAMENTOS DECORRENTES CSLL PIS COFINS

O decidido para o lançamento de IRPJ estendesse aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO

Sujeita-se à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ou quando não for comprovada a sua causa ou a operação a que se refere.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário apurado. Também o são os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica de direito privado pelas obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.”

A 3ª Turma da DRJ/BHE acabou decidiu por exonerar parcialmente as exigências mediante o cancelamento da qualificação da multa de ofício aplicada às infrações referentes à *Omissão de receitas* (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) e sobre as exigências de IRRF relativos aos *Pagamentos Sem Causa*, exceto às relacionadas aos pagamentos referentes à glosa de despesas relativas às aquisições de mercadorias da empresa *Nacional Mercantil*.

Além disso, a Turma julgadora também reconheceu erro na apuração da CSLL exigida no 1º e 3º trimestre de 2007, tendo em vista a não consideração, por ocasião do lançamento, do saldo negativo apurado, sem contar, ainda, que a sujeição passiva solidária dos responsáveis foi mantida apenas parcialmente, tendo sido afastada, portanto, em relação ao crédito tributário decorrente das infrações correspondentes aos itens 1 e 2 do Auto de infração de IRPJ, ao item 1 do Auto de infração de CSLL, ao item 1 do Auto de infração de Cofins, ao item 1 do Auto de infração de contribuição para o PIS, e, quanto ao Auto de infração de IRRF, o tributo exigido em relação aos pagamentos considerados como feitos a beneficiário não identificados, de acordo com a tabela ali discriminada. Confirma-se:

“Conclusão

À vista do exposto, voto por julgar parcialmente procedentes as impugnações, para:

- INDEFERIR os pedidos de produção posterior de prova documental pericial;
- REJEITAR as arguições de nulidade;
- MANTER PARCIALMENTE os termos de sujeição passiva solidária, para excluir a responsabilidade dos sujeitos passivos solidários em relação ao crédito tributário decorrente das infrações correspondentes aos itens 1 e 2 do auto de infração de IRPJ, ao item 1 do auto de infração de CSLL, ao item 1 do auto de infração de Cofins, ao item 1 do auto de infração de contribuição para o PIS, e, quanto ao auto de infração de IRRF, o tributo exigido em relação aos pagamentos considerados como feitos a beneficiário não identificado e que se acham discriminados na tabela adiante; mas MANTER INTEGRALMENTE a responsabilidade dos sujeitos passivos em relação ao crédito tributário correspondente às demais infrações indicadas nos autos de infração de IRPJ, CSLL e IRRF;

IRRF SOBRE PAGAMENTOS EM RELAÇÃO AOS QUAIS SE EXCLUI A RESPONSABILIDADE PASSIVA SOLIDÁRIA				
DATA	VALOR ORIGINAL	VALOR AJUSTADO	VALOR DO IRRF DE 35%	MULTA NO PERCENTUAL DE 75%
31/01/2009	5.087.250,25	7.826.538,85	2.739.288,60	2.054.466,45
27/02/2009	3.168.730,38	4.874.969,82	1.706.239,44	1.279.679,58
31/05/2009	1.342.564,38	2.065.483,66	722.919,28	542.189,46

MANTER PARCIALMENTE o crédito tributário constituído, para:

1. quanto ao lançamento de IRPJ, MANTER INTEGRALMENTE o montante do tributo exigido em relação ao primeiro, ao segundo e ao quarto trimestre do ano-calendário de 2007, assim como o montante da multa de ofício e dos juros de mora respectivos; e quanto ao crédito tributário relativo aos anos-calendários de 2008 e 2009, MANTER INTEGRALMENTE o montante do principal e dos juros de mora respectivos, mas REDUZIR o percentual da multa de ofício de 150% para 75%;
2. quanto ao lançamento de CSLL, REDUZIR o montante do tributo exigido com relação ao primeiro trimestre de 2007 de R\$ 531.709,33 para R\$ 510.265,66, assim como na mesma proporção a multa de ofício e os juros de mora respectivos, preservando-se, porém, os mesmos percentuais; EXONERAR INTEIRAMENTE o sujeito passivo do montante do tributo exigido em relação ao 3º trimestre do ano-calendário de 2007, assim como da multa de ofício e dos juros de mora respectivos; MANTER INTEGRALMENTE o montante do tributo exigido em relação ao segundo e ao quarto trimestre do ano-calendário de 2007, assim como o montante da multa de ofício e dos juros de mora respectivos, preservando-se, inclusive, os seus percentuais; e quanto ao crédito tributário relativo aos anos-calendários de 2008 e 2009, MANTER INTEGRALMENTE o montante do principal e dos juros de mora respectivos, mas REDUZIR o percentual da multa de ofício de 150% para 75%;
3. quanto ao lançamento de contribuição para o PIS, MANTER INTEGRALMENTE o montante do principal e dos juros de mora respectivos, mas REDUZIR o percentual de da multa de ofício de 150% para 75%.
4. quanto ao lançamento de Cofins, MANTER INTEGRALMENTE o montante do principal e dos juros de mora respectivos, mas REDUZIR o percentual de da multa de ofício de 150% para 75%;
5. quanto ao lançamento de IRRF, MANTER INTEGRALMENTE o montante do principal e da multa de ofício e dos juros de mora respectivos em relação a todos os valores e fatos geradores, com exceção dos valores e fatos geradores indicados na tabela adiante, em relação aos quais se decide MANTER INTEGRALMENTE o montante do tributo e dos juros de mora respectivos, mas REDUZIR o percentual da multa de ofício de 150% para 75%.

IRRF SOBRE PAGAMENTOS EM RELAÇÃO AOS QUAIS SE EXCLUI A RESPONSABILIDADE PASSIVA SOLIDÁRIA				
DATA	VALOR ORIGINAL	VALOR AJUSTADO	VALOR DO IRRF DE 35%	MULTA NO PERCENTUAL DE 75%
31/01/2009	5.087.250,25	7.826.538,85	2.739.288,60	2.054.466,45
27/02/2009	3.168.730,38	4.874.969,82	1.706.239,44	1.279.679,58
31/05/2009	1.342.564,38	2.065.483,66	722.919,28	542.189,46

Houve, ainda, a Interposição do Recurso de Ofício a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, haja vista que o montante do principal acrescido da multa de ofício proporcional que foi exonerado atingiu o montante de R\$ 41.834.505,04.

Em 13/06/2013, a empresa *Informática Nacional S.A.* foi intimada do resultado do julgamento do Acórdão nº 02-45.030 e, em 15/07/2013, entendeu por apresentar o presente Recurso Voluntário de fls. 3.158/3.233 em que sustenta, em síntese, as seguintes alegações:

Das alegações preliminares

(i) Advertência inicial

Que, no caso, a pretensão do Fisco Federal foi criar um cenário dantesco em que envolveu a Recorrente com o fito de desviar o foco dos ilustres julgadores e tumultuar a atividade impositiva que, em verdade, não se presta a discutir questões que não têm qualquer relação com a exigência fiscal e, por isso mesmo, jamais pode ser orientada por práticas ou condutas supostamente realizadas pela contribuinte em momento muito anterior a própria ocorrência do fato gerador tal qual identificado; e

Que o trabalho fiscal, portanto, pretendeu extrapolar os limites legais da atividade impositiva, na medida em que pretendeu trazer para a seara tributária discussões que, além de serem referentes a fatos supostamente ocorridos em momento muito anterior ao próprio período fiscalizado, não têm qualquer relação com a exigência do crédito tributário, de modo que o processo deve ser analisado exclusivamente sob o prisma da existência ou não dos créditos tributários exigidos, daí por que qualquer fato descrito que não tenha relação direta com os fatos impositivos supostamente identificados e exigidos deve ser completamente desconsiderado pela autoridade julgadora.

(ii) Da existência de fiscalização anterior à lavratura da presente infração e da consequente homologação tácita do período anteriormente fiscalizado e autuado

Que a empresa já tinha sido fiscalizada e autuada nos períodos objeto da fiscalização que resultou no auto de infração em discussão e que o objeto da fiscalização atual encampou exatamente o mesmo objeto da fiscalização anterior, conforme se pode inferir do confronto entre os Mandados de Procedimento Fiscal que resultaram no presente Auto de Infração (06.1.01.00-2012-00314-0) e o MPF anterior que, naquela oportunidade, teve por objeto a fiscalização do período de 01/2006 a 12/2007 (06.1.01.00-2009-01651-1);

Que a fiscalização não poderia ter lavrado qualquer auto de infração exigindo tributo cujo período de apuração (2007 e 2008) já tinham sido objeto de fiscalização anterior, devido à evidente homologação tácita dos procedimentos realizados pela Recorrente, e que, portanto, a fiscalização não poderia “refiscalizar” e “reautuar” a recorrente após procedimento

anteriormente realizado em que já havia sido constatada infração que acabou ensejando na lavratura de autos de infração;

Que, a partir do momento em que o Fisco Federal analisa determinados períodos de apuração relacionados a determinados tributos e autua o contribuinte no que diz respeito a algum período com base na existência de que tais ou quais fatos não foram ofertados à tributação, decerto que, por outro lado, a autoridade acaba considerando todos os outros períodos fiscalizados como regulares, mesmo que de forma tácita, já que, afinal, o contribuinte não pode "permanecer refém das convicções e impressões interpretativas de diferentes autoridades fiscais de forma indefinida, sob pena de afronta ao princípio da segurança jurídica;

Que o caso em tela não se refere à retificação de lançamento anteriormente realizado, nos termos do que preceitua o artigo 145 do Código Tributário Nacional, mas, sim, de nova autuação fundamentada no mesmo período e tributo já objeto de fiscalização anterior que levaram o fisco a lavrar um Auto de Infração precedente, sendo certo que este fato não pode ser admitido, porquanto inexistente qualquer tipo de previsão legal para tanto;

Que o Auto de Infração tem a natureza jurídica de lançamento tributário de ofício e, enquanto tal, deve ser considerado como ato vinculado e, por isso mesmo, deve ser realizado com observância a todos os requisitos constantes no artigo 142 do Código Tributário Nacional, o que significa dizer, pois, que os Autos de Infração que foram lavrados anteriormente com base nas fiscalizações anteriores referentes aos períodos de 2007 e 2008 preencheram todos os requisitos legais, do que se conclui, com efeito, que não há se falar em nova fiscalização sobre os mesmos fatos geradores, o que configuraria evidente afronta ao princípio da segurança jurídica;

Que essa linha argumentativa também encontra guarida no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, o qual, de forma absolutamente clara e objetiva, estabelece que se considera homologado tacitamente o lançamento por homologação com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, desde que a Fazenda Pública não tenha se pronunciado nesse período, de modo que, se a fiscalização é geral, a conclusão da fiscalização também é geral e, aí, a não ser que o fiscal exclua expressamente o que não fiscalizou, terá ele homologado, em seu trabalho, a forma correta como agiu o fiscalizado, do que se conclui, portanto, que, considerando que a autoridade fiscal encerrou a fiscalização e, anteriormente, lavrou auto de infração em relação às incongruências encontradas, decerto que está considerando, automaticamente, que a empresa fiscalizada cumpriu rigorosamente a lei naquilo em que não a autuou;

Que, após o início de qualquer procedimento fiscal em que tudo é objeto de fiscalização, a denúncia espontânea prevista no artigo 138, *parágrafo único* do CTN para comunicar qualquer falha tributária por parte do contribuinte é vedada, pois o legislador pressupõe que ela só ocorreria por força do receio de a fiscalização apurar qualquer infração, o que significa dizer, portanto, que, a não ser que o fiscal exclua expressamente o que não

fiscalizou, todo o seu trabalho estará por homologar que o fiscalizado agiu de forma correta; e

Que é indene de dúvidas que o presente Auto de Infração merece ser integralmente cancelado em relação aos períodos de 2007 e 2008, porquanto resultou de fiscalização que pretendeu refiscalizar períodos já que já haviam sido fiscalizados e autuados anteriormente (2007 e 2008), de modo que todos os procedimentos que foram realizados pelo contribuinte e não foram objeto dos Autos anteriores devem ser homologados tacitamente.

(iii) Da ausência de busca da verdade material para lavratura do Auto de Infração – Inobservância ao dever constitucional de investigação e prova da realização do suporte fático tributário

Que a busca da verdade material é completamente inerente à atividade administrativa de aplicação da lei tributária consubstanciada no procedimento administrativo de lançamento, nos termos do que estabelece o artigo 142 do Código Tributário Nacional, que, a rigor, dispõe que o lançamento é atividade completamente vinculada e, por isso, em decorrência do princípio da legalidade, a autoridade tem o dever de demonstrar, de forma objetiva, a realização do suporte fático tributário, de modo que, se a autoridade não observar o dever de fiscalização, a autuação fiscal perpetrada restará sem validade;

Que, no caso concreto, a autoridade fiscal solicitou um emaranhado de documentos contábeis-fiscais que, ressalte-se, foram prontamente fornecidos pela contribuinte, à exceção daqueles que a contribuinte não era legalmente obrigado a apresentá-los ou, ainda, que extrapolavam suas condições técnicas de apresentar, sendo que todos os documentos apresentados foram “jogados” no procedimento administrativo fiscal em discussão sem qualquer análise conclusiva e objetiva, o que acabou culminando, de forma desarrazoada, na feitura dos lançamentos tributários em comento;

Que é indubitável a constatação de que, no caso, inexistiu qualquer tratamento dos documentos apresentados com o fito de desvendar a verdade material dos fatos, cuja obrigação, sob a perspectiva constitucional, deve nortear a atividade administrativo-fiscal, haja vista que o Fisco acabou se furtando de analisar, de forma global e objetiva, os documentos e informações apresentadas e, aí, acabou se apoiando em fatos segregados do contexto geral em que foram inseridos, o que, inclusive, acabou dificultando o exercício da ampla defesa e do contraditório, eis que aquilo que restou exposto nos Relatórios constantes dos Autos de Infração não decorre, logicamente, dos documentos acostados aos autos, do que se conclui que não há, nos autos, qualquer demonstração objetiva da prova que possa funcionar como suporte fático da ocorrência dos fatos geradores, revelando, pois, apenas meros indícios e presunções que, certamente, são imprestáveis a sustentar a atividade fiscal;

Que a impressão que se colhe ao analisar o inteiro teor do procedimento administrativo fiscal é que o fiscal deveria ter iniciado seu trabalho fiscal a partir da análise dos documentos e informações colhidos junto à ora Recorrente, sendo que, no caso, o agente concluiu a fiscalização e lavrou os Autos de infração sem realizar qualquer tipo de cotejo analítico entre a documentação obtida e em desacordo com o dever de prova que, a rigor, é inerente ao lançamento tributário, porquanto a atividade impositiva não se traduz em apontar a exigência ao contribuinte de comprovar resultados que o agente fiscal pretende ver, mas, sim, de buscar a verdade material dos fatos e identificar fatos tributários eventualmente não levados à tributação, o que deve ser feito considerando todo o contexto global especialmente em relação à escrituração contábil e fiscal da contribuinte, sem contar, ainda, que, a partir da leitura do *Laudo Pericial* que segue em anexo, pode-se concluir, com exatidão, que o Fisco sequer analisou qualquer elemento ou informações contábeis apresentados;

Que não houve a observância de investigação e a busca pela verdade material dos fatos e, aí, a autoridade acabou pretendendo tributar apenas com base em indícios, presunções e ficções, bem assim que, por outro lado, e ainda em relação à ausência do cumprimento do dever de investigação, registre-se que não se pode alegar que caberia à contribuinte o ônus de desfazer as presunções e indícios apontados pela fiscalização para desmontar a autuação em discussão, não havendo se falar, pois, em inversão do ônus da prova, já que é a própria Administração que deve produzir as provas acerca da ocorrência fática do evento descrito no fato jurídico, conforme bem dispunha o artigo 333, inciso I do Código de Processo Civil de 1973, que, no caso, estabelecera que “o ônus de prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito”;

Que a utilização de presunções como fundamento para a lavratura de Autos de Infração deve ser utilizada com extrema cautela pela autoridade fiscal, sendo que, quando o contribuinte questiona especificamente a utilização desse método, cabe à autoridade o ônus de comprovar a eficácia de sua autuação, conforme o CARF vem se pronunciando e reconhecendo a imprestabilidade de lançamentos que não trazem o mínimo de segurança necessários a demonstrar e embasar os fatos presumidos pela fiscalização; e

Que, portanto, considerando que (i) não houve a comprovação inequívoca em relação à omissão de receitas indicadas pela fiscalização, bem como que (ii) a autoridade deixou de buscar a verdade material dos fatos e acabou não cumprindo o dever objetivo de prova e investigação das premissas fáticas que dão ensejo à autuação, e, ainda, que (iii) a presunção realizada pelo Fisco é insuficiente para conferir ao crédito tributário certeza e liquidez, a decisão recorrida deve ser reformada e o Autos de Infração devem ser cancelados.

(iv) Da decadência de parte do crédito tributário exigido

Que não pairam dúvidas acerca da ocorrência da decadência de parte do crédito tributário exigido, uma vez que não é dado ao Fisco realizar a constituição de créditos tributários após o lapso temporal de 5 (cinco) anos contados do fato gerador, de modo que os créditos tributários cujos fatos geradores ocorreram nos meses de janeiro a dezembro de 2007 estariam decaídos, porquanto a notificação do lançamento restou concretizada apenas em dezembro de 2012 e, especificamente, no dia 06/12/2012;

Que a presente autuação tem por objeto a exigência do pagamento de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IRRF, os quais, aliás, tratam-se de tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte tem o dever de levantar os fatos realizados, quantificar o tributo devido e recolhê-lo aos cofres públicos, sob condição resolutória da ulterior homologação, de modo que a regra decadencial que deve ser aplicada, ao contrário do que a autoridade julgadora de 1ª instância sustentou, é aquela prevista no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, cujo termo *a quo* para fins de contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos é a data da ocorrência do fato gerador;

Que o fato de que os lançamentos aqui discutidos terem sido realizados através de Autos de Infração não tem o condão de alterar a natureza dos tributos, transformando-os de tributos sujeitos à sistemática da homologação em tributos apurados mediante lançamento de ofício, sem contar que, no caso em comento, a contribuinte cumpriu com suas obrigações ao entregar todas as declarações e ao recolher os respectivos tributos que, no entendimento do Fisco Federal, teriam sido recolhidos parcialmente, do que se conclui pela aplicação do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional; e

Que, portanto, não sobejam dúvidas de que a Fiscalização definitivamente decaiu no seu direito de lançar qualquer tributo cujo suposto fato gerador tenha ocorrido antes de dezembro de 2007, razão pela qual deve ser acolhida a preliminar de decadência no que diz respeito a todo o período de 2007.

(v) Do equívoco na determinação da base de cálculo da CSLL – Inexistência de norma jurídica capitulando a indedutibilidade de valores.

Que a autoridade autuante equivocou-se no que tange à apuração da CSLL supostamente devida, já que, nos termos dos artigos 249, inciso I e 299 do Decreto nº 3.000/99, para se chegar ao lucro real (base de cálculo do IRPJ), as despesas “desnecessárias” devem ser adicionadas ao lucro líquido do exercício, sendo que as normas que regem a CSLL nada dizem a esse respeito, de modo que, ainda que os pagamentos realizados à Nacional Mercantil sejam considerados indedutíveis para fins de apuração do IRPJ, não cabe nenhuma glosa em relação à CSLL, conforme se verifica da jurisprudência do CARF; e

Que, portanto, como não há qualquer comando legal expresso determinando a adição de despesas tachadas como não comprovadas à

base de cálculo da CSLL, o Auto de Infração da CSLL deve ser imediatamente cancelado.

Das alegações de mérito

- (vi) Da glosa indevida de despesas relacionadas à aquisição de mercadorias – Da impossibilidade de se efetuar a glosa das despesas devidamente escrituradas com os procedimentos utilizados pelo Fisco Federal – Da ausência de diligências tendentes a comprovar que incorreu a efetiva aquisição de mercadorias e do ônus da prova – Do tratamento dado a mesma operação em outro auto de infração lavrado pelo próprio Fisco

Que a autoridade fiscal efetuou a glosa de todas as notas que teriam sido emitidas pela *Nacional Mercantil*, em 2007, por considerar inidôneas as respectivas despesas decorrentes de operações de aquisições de mercadorias da Nacional Mercantil, sendo que, em casos tais, a consideração de inidoneidade de determinadas despesas ocorre pela não comprovação da regularidade da respectiva despesa ou pela não comprovação por documentos não aceitos ou pela não comprovação por documentos não apresentados, podendo-se observar, ainda, que a jurisprudência do CARF é pacífica no sentido de que somente com a comprovação inequívoca de que as operações efetivamente não ocorreram que se pode decretar a inidoneidade de documentos fiscais;

Que, no caso, não existe qualquer declaração de inidoneidade relacionada ao fornecedor, já que inexistiu qualquer procedimento administrativo efetivo tendente a desconstituir, à luz dos ditames legais, as operações de aquisições de mercadorias efetivamente ocorridas entre a Recorrida e a *Nacional Mercantil*;

Que deve-se afirmar que a infração em discussão teve suas bases fundamentais extraídas substancialmente dos documentos e registros contábeis da Recorrente, sendo que o Fisco não se debruçou e não se desincumbiu de apurar qualquer elemento que pudesse reforçar sua acusação fiscal, de modo que não há qualquer possibilidade de admitir a glosa tal qual pretendida uma vez que a autoridade não trouxe qualquer elemento suficiente a descaracterizar as operações de aquisição de mercadorias efetuada pela Recorrente de fornecedor sobre o qual não há qualquer declaração de inidoneidade, sem contar, ainda, que a contribuinte demonstrou de todas as formas possíveis exigidas pela jurisprudência que as operações de compra e venda de mercadorias realmente ocorreram;

Que, ao analisar o Recurso Especial nº 1.148.444/MG, julgado sob o regime do artigo 543-C do CPC-1973, o Colendo Superior Tribunal de Justiça manifestou-se no sentido de que, comprovada a ocorrência da operação comercial, não se pode responsabilizar o adquirente de boa-fé – o qual, aliás, presume-se nesses casos –, sobre qualquer irregularidade de seu fornecedor, de modo que, tendo em conta que a efetividade das operações foram comprovadas contabilmente e via pagamentos, não há

que se falar em desconsideração das respectivas despesas, pois a própria escrituração contábil foi o único lastro utilizado pelo Fisco para mensurar e calcular o suposto tributo exigido, bem assim que a robustez da prova do pagamento é inquestionável, na medida em que o Fisco utilizou-se desses pagamentos para exigir sobre eles a incidência do IRRF, como se eles tivessem sido realizados a beneficiário sem causa;

Que, na verdade, todas as provas colacionadas nesse caso servem para demonstrar que todo o quadro dantesco pintado pela fiscalização não possui nenhuma conotação técnico-jurídica e, por isso, não pode prevalecer após um olhar mais aprofundado, sendo certo que, no nosso ordenamento jurídico, inexistente lançamento tributário pautado em dúvida sobre a materialização do fato, o que significa, pois, que a ausência de certeza quanto ao fato tributável ocorrida com a análise das provas juntadas pelo contribuinte durante a ação fiscal e ainda diante da ausência de provas trazidas pelo Fisco, necessárias para a sustentação da acusação fiscal culmina, portanto, na inevitável aplicação do artigo 112, inciso II, do Código Tributário Nacional; e

Que, uma vez mais, não há, nos autos, qualquer elemento suficiente trazido pelo Fisco Federal para proceder a glosa de despesa referente às operações de compra de mercadoria de fornecedor sobre o qual não há qualquer declaração de inidoneidade e ainda em que restou demonstrado a ocorrência da operação mercantil nos termos da jurisprudência pacífica, daí por que a decisão recorrida deve ser reformada para que, no final, a glosa das despesas tal qual efetuada seja cancelada.

(vii) Da comprovação da causa dos pagamentos glosados: Impossibilidade de aplicação do art. 674, do RIR/99 – Da impossibilidade de cumulação da exigência da glosa com despesas com o suposto pagamento sem causa

Que não resta dúvidas acerca dos pagamentos realizados à *Nacional Mercantil*, os quais, a rigor, foram realizados a título de operações de compra e venda de mercadorias, de modo que isso já seria suficiente para se cancelar o auto de infração de IRRF referente a essa suposta infração;

Que os artigos 674 do Decreto nº 3.000/99 e 61 da Lei nº 8.981/95 determinam a tributação dos pagamentos efetuados a beneficiário não identificado e daqueles cuja operação ou causa não foram comprovados, sendo que, no caso concreto, a destinação dos pagamentos ao respectivo fornecedor foi juridicamente comprovada a partir da própria ocorrência da operação mercantil, o que corrobora a tese da impossibilidade de prevalecer a presunção pretendida pela autoridade fiscal;

Que o artigo 674 do Decreto nº 3.000/99 apenas deve ser aplicado quando há pagamento e quando esse pagamento é considerado sem causa, o que não pode ser verificado no caso concreto, já que a escrituração contábil reflete a operação e foi utilizada pela própria autoridade como base para a autuação, sem contar, ainda, que o ônus probatório desses dois requisitos cabe à autoridade fiscal, de modo que, não tendo havido a devida

comprovação dos respectivos pressupostos, tem-se que a autuação é indevida, conforme se verifica da jurisprudência do CARF; e

Que o mesmo fato não pode servir de base para a realização do lançamento suplementar de IRPJ em decorrência da glosa de despesas e, ainda, lastrear a incidência dos artigos 61 da Lei nº 8.981/95 e 674 do RIR/99, sob pena de ofensa aos princípios da razoabilidade e do não confisco, de modo que, no final, o crédito tributário relativo ao IRRF referente a glosa de despesas deve ser extinto, eis que a exigência em comento é totalmente descabida e improcedente.

(viii) Da comprovação dos pagamentos realizados a fornecedores – Ano-calendário 2009 – Da existência de ajustes contábeis demonstrados – Impossibilidade de aplicação do art. 674, do RIR/99 – Do laudo pericial contábil produzido

Que, além do IRRF incidente sobre os supostos pagamentos glosados que foram realizados à *Nacional Mercantil*, enquanto fornecedora, o Fisco ainda pretende exigir o IRRF em razão de pagamento a beneficiário não identificado por supostas incongruências identificadas na conta “*fornecedores diversos*” (2.01.02.01) durante o ano-calendário de 2009, bem assim que o questionamento fiscal se resume às liquidações contabilizadas à débito da referida conta “*fornecedores diversos*” (2.01.02.01) e a crédito na conta “*disponibilidades*”, especificamente em relação a janeiro, fevereiro e maio de 2009;

Que, segundo a autoridade fiscal, não tendo havido a individualização dos fornecedores, os pagamentos teriam sido realizados a beneficiários não identificados, sendo que, durante toda a ação fiscal, a contribuinte desenvolveu a tarefa hercúlea de demonstrar que inexistia qualquer incongruência no que diz com a referida situação, já que, em verdade, os lançamentos objeto de questionamentos equivalem a meros ajustes contábeis realizados em razão de metodologia específica de contabilização adotada na época dos fatos;

Que, ao contrário do que a autoridade fiscal sustenta, os lançamentos contábeis não correspondem a qualquer tipo de pagamento realizado em dinheiro em espécie, sendo que se tratam, na verdade, apenas de ajustes mensais dos saldos das contas “*fornecedores*”, haja vista que, à época dos fatos, a ora Recorrente utilizava-se de metodologia contábil em que a a conta contábil “*disponibilidades*” era usada como conta auxiliar e seus créditos não representavam, necessariamente, pagamentos em dinheiro;

Que a fim de demonstrar esse mecanismo contábil, a contribuinte entendeu por colacionar, em anexo, o Lado pericial em que o respectivo perito contábil comprova, de forma objetiva e direta, que inexistia qualquer pagamento realizado a beneficiário não identificado, cujo trabalho, simples e objetivo, deveria ter sido desenvolvido pela própria autoridade autuante;

Que informou à fiscalização, por diversas vezes, que (i) a conta “*disponibilidades*” era utilizada apenas como conta auxiliar e que (ii) os

lançamentos não indicavam a ocorrência de pagamentos em dinheiro, já que importavam, em verdade, apenas em (iii) ajustes contábeis dos saldos das contas “*fornecedores*”, de sorte que não poderia haver coincidência de valores entre os fatos efetivamente ocorridos e os lançamentos contábeis questionados, porquanto, como dito, os lançamentos se referem apenas a ajustes contábeis de saldos; e

Que, no final, e ainda que tenha fornecido todos os documentos que dispunham para que pudessem ser analisados, a autoridade fiscal não procedeu e não cumpriu sua obrigação de comprovar a existência de pagamentos a beneficiário não identificado, porque, do contrário, se o Fisco tivesse procedido uma auditoria completa e de forma global em relação aos documentos que foram entregues, decerto que teria constatado a inexistência de qualquer incongruência no que diz respeito aos lançamentos contábeis, que, repita-se, importam apenas em ajustes de saldos e não evidenciam a realização de qualquer pagamento em dinheiro.

- (ix) Da inexistência de omissão de receita pela manutenção no passivo de obrigação não comprovada – Da impossibilidade de apuração do passivo fictício em exercício não fechado – Da comprovação dos fatos havidos com o laudo pericial produzido

Que a autoridade fiscal apontou, ainda, a infração relativa à existência de passivo fictício suficiente a gerar a omissão de receita por manutenção no passivo de obrigação não comprovada no ano-calendário de 2009, sendo que, na verdade, o questionamento fiscal se resume a um lançamento contábil realizado em 31/05/2009 a crédito na conta “*empréstimos*” nº 2.01.10.01, no valor de R\$ 8.913.525,20;

Que, durante a ação fiscal, a contribuinte demonstrou a essência desse lançamento contábil e demonstrou que se tratava apenas de um ajuste mensal do saldo nas contas “*clientes a receber*” e “*empréstimos*”, bem assim que tais ajustes entre as contas patrimoniais foram realizadas apenas de forma permutativa, o que, obviamente, não é suficiente para gerar a presunção de omissão de receita;

Que, ao realizar a auditoria na contabilidade da contribuinte, o perito contábil signatário do Laudo que segue em anexo identificou e demonstrou a essência dos lançamentos, sem contar, ainda, que o perito anexou ao Laudo todos os contratos de empréstimos que lastreiam os lançamentos apontados como passivo fictício, os quais, a propósito, tratam-se de passivo real;

Que, ainda que assim não fosse, a suposta omissão de receita por passivo fictício foi efetuada de forma equivocada, já que a análise foi realizada durante o respectivo ano-calendário, ou seja, antes do período de encerramento, de modo que não há se falar, pois, que a autuada teria incorrido em omissão de receita se não houve o encerramento do balanço em 31/05/2009, o qual ocorrera apenas em 31/12/2009, quando for apurado e recolhido os respectivos tributos pelo Lucro Real; e

Que, portanto, é indene de dúvidas que o momento da apuração do suposto passivo fictício foi completamente equivocado, de modo que a própria possibilidade de existência de omissão de receita se mostra inexistente, do que se conclui pelo cancelamento da exigência fiscal em destaque.

- (x) Da inexistência de omissão de receita relacionada aos lançamentos contábeis das contas “clientes a receber” e “disponibilidades” nos anos-calendário de 2008 e 2009 – Metodologia contábil – Ajustes – Esclarecimentos definitivos no Laudo Pericial contábil produzido

Que, a partir da leitura do item 4.1. do Laudo pericial contábil, resta demonstrado, de forma definida e objetiva, que inexistiu qualquer omissão de receitas em razão da utilização de metodologia ‘atípica’ de contabilização com a utilização da conta “*disponibilidade*” enquanto conta transitória e permutativa;

Que, no caso, a autoridade fiscal considerou que ocorreram lançamentos contábeis atípicos debitando-se a conta “*clientes a receber*” e creditando a conta “*disponibilidades*”, o que acabou ensejando na suposta omissão de receitas, já que, segundo o Fisco, as vendas indicadas teriam sido diretamente creditadas na conta “*disponibilidades*” a débito de “*clientes a receber*” sem transitar pela conta de resultado, de modo a metodologia contábil tal qual adotada pela Recorrente, e a qual foi esclarecida durante a ação fiscal, restou de todo ignorada, já que a autoridade insiste em desconsiderar os registros Diários e Diários auxiliares que demonstram a total regularidade dos procedimentos efetivados;

Que a rubrica contábil “*disponibilidades*” era utilizada apenas como conta auxiliar para onde convergiam os lançamentos para os registros contábeis de forma global e os ajustes finais para correção dos saldos, e, portanto, não representava, pois, uma conta patrimonial efetiva, o que significa dizer, pois, que, por conta das imperfeições contábeis naturais, os ajustes dos saldos foram efetuados no final do mês ou ao final do exercício e todas as receitas operacionais de vendas de mercadorias e serviços que, aliás, haviam sido oferecidas à tributação, foram contabilizadas a débito da conta “*disponibilidades*” e a “*crédito*” de receitas de vendas de mercadorias e receitas;

Que, a partir da leitura do Laudo Pericial em anexo, é possível concluir que a forma de lançamento contábil realizada pela contribuinte e a forma de lançamento idealizada como correta pela autoridade fiscal não demonstram qualquer alteração efetiva no resultado final;

Que, em relação às vendas a prazo, é importante considerar que elas restaram comprovadas a partir das Notas Fiscais emitidas que, aliás, foram devidamente escrituradas no Livro de registro de Saídas e, também, contabilizadas pelos totais mensais como *Receitas de Vendas* e, ao final do exercício, ainda foram levadas para a conta *Resultados*, de modo que toda essa linha argumentativa resta devidamente comprovada no Laudo Pericial em anexo; e

Que, conforme amplamente demonstrado, inexistiu qualquer omissão de receitas em decorrência do ingresso de recursos sem que fossem oferecidos à tributação, já que o que ocorreu, de fato, foi apenas a utilização de metodologia contábil que, a propósito, não enseja qualquer tributo a recolher, razão pela qual a exigência fiscal em comento deve ser integralmente cancelada.

(xi) Análise equivocada da conta “clientes a receber” – equívoco técnico ignorando conceitos contábeis de “partidas dobradas”, “débito” e “crédito”

Que a despeito de se entender por não acolher a linha de entendimento no sentido de que inexistiu omissão de receita decorrente da forma de lançamentos contábeis a partir da conta “disponibilidades” que, no caso, foi utilizada transitoriamente, o fato é que, ainda assim, a autuação não merece prosperar, uma vez que a análise da conta “clientes a receber” nº 129-1.103.001 está eivada de vícios que majoram, de forma absurda, o suposto crédito apurado, haja vista que, ao interpretar o fato contábil, a autoridade fiscal considera como omissão de receitas os valores registrados a débito na referida conta “clientes a receber” (129-1.1.03.001), mas, ao mesmo tempo, desconsidera os créditos e a evolução da conta contábil;

Que a autoridade fiscal considerou todos os lançamentos realizados a débito na conta “clientes a receber” como omissão de receitas no montante de R\$ 108.000.380, 79, mas, por outro lado, acabou ignorando que a conta contábil analisada possui créditos que, por óbvio, anulariam parte dos lançamentos a débito, o que, a propósito, deveria ter sido considerado pela fiscalização;

Que, a partir da leitura do Laudo Pericial em anexo, é possível verificar que o valor supostamente omitido seria aproximadamente 10 vezes menor do que o valor do suposto crédito tal qual apurado pela autoridade fiscal, já que a suposta base tributável correta seria de R\$ 5.251.224,74, e não de R\$ 108.000.380,79;

Que, por essas razões, o crédito tal qual apurado não deve prevalecer da forma como restou apurado pela autoridade autuante, já que a autoridade, (i) além de desconsiderar, irregularmente, a metodologia contábil adotada pela Recorrente em relação à utilização, de forma transitória, da conta “disponibilidades”, (ii) procedeu a análise da conta “clientes a receber” de forma completamente equivocada, porquanto acabou majorando em mais de 20 vezes a suposta base tributável que, obviamente, deve alcançar apenas o saldo da conta contábil e não apenas os lançamentos efetuados a débito na referida conta; e

Que, no caso, resta patente que o Fisco Federal não cumpriu com sua obrigação de, efetivamente, diligenciar e realizar a busca da verdade material dos fatos, posto que a autoridade acabou pinçando na contabilidade da contribuinte apenas aqueles lançamentos que favoreciam a acusação.

(xii) Da multa qualificada – Inexistência dos requisitos legais para sua aplicação

Que a multa qualificada também deve ser afastada em relação aos demais pontos da autuação, já que a Recorrente não é reincidente no que diz respeito à suposta infração e não agiu com má-fé perante o Fisco Federal;

Que, de acordo com o artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/96, a multa de ofício somente deve ser majorada nos casos de sonegação, fraude ou conluio, sendo que a multa de 75% prevista no artigo 44, inciso I da referida Lei nº 9.430/96 já tem como pressuposto lógico a omissão de rendimentos por parte do contribuinte, a qual, aliás, não se confunde com a situação em que o contribuinte, dolosamente, pratica atos com o objetivo de fraudar a ocorrência do fato gerador do tributo e, no caso, porta-se ativamente na ocultação da ocorrência do fato impositivo, agregando à sua omissão, pois, uma ação dolosa para dissimular a referida omissão;

Que, a partir da análise dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, os quais são apontados como fundamento para a qualificação da multa, vê-se que a aplicação da penalidade de 150% é realizada apenas quando há a figura do dolo específico consubstanciado na ‘ação ou omissão dolosa’, o qual deve ser especificamente comprovado pela autoridade administrativa, de modo que a omissão desqualificada de uma ação tendente a dissimular a referida omissão deve ser enquadrada apenas no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/96; e

Que, no caso concreto, não restou comprovada quaisquer das circunstâncias qualificadoras, sendo que não houve nenhuma ação da Recorrente ou de seus sócios tendentes a impedir ou retardar o conhecimento da autoridade tributária da ocorrência do fato gerador, o que implicaria na sonegação, de modo que a multa qualificada deve ser afastada e, assim, deve ser aplicada em seu grau mínimo.

(xiii) Da necessidade de realização de perícia ou diligência

Que, tendo em vista a complexidade dos argumentos contábeis trazidos à baila que dão conta de justificar a ausência de qualquer incongruência suficiente a gerar tributo a recolher no presente caso e a fim de demonstrar e comprovar toda a higidez da contabilidade da contribuinte, é imperioso que seja realizada diligência técnica, de acordo com os quesitos técnicos tais quais apontados, bem assim que, em atenção ao disposto no artigo 16, inciso IV do Decreto nº 70.235/72, reitera-se a formulação dos quesitos a serem respondidos pelo *Expert*; e

Que a decisão de primeira instância deve ser reformada em relação ao indeferimento do pedido de produção de prova pericial, eis que, na espécie, acaso esse seja o entendimento dos Ilustres Conselheiros que considerem haver a necessidade de produção de prova complementar ao Laudo pericial contábil ora apresentado, a realização da perícia se mostra necessária em razão da complexidade dos fatos que, a rigor, apresentam natureza exclusivamente contábil.

Com base em tais alegações, a ora Recorrente pleiteia pelo conhecimento e provimento do seu Recurso Voluntário para que, ao final, a decisão recorrida seja reformada e o para que o lançamento consubstanciado nos Autos de Infração combatidos seja julgado improcedente, exonerando-a dos gravames decorrentes do litígio. Sucessivamente, e caso não se entenda pelo cancelamento dos Autos de Infração, o que se admite apenas para argumentar, que seja determinada o cancelamento da multa ou, ao menos, a sua redução ao menor patamar legalmente possível, de acordo com as razões ora esboçadas e, especialmente, em decorrência da inexistência das circunstâncias qualificadoras e agravantes.

Juntamente com o Recurso Voluntário, a *Informática Nacional S.A.* entendeu por apresentar, em anexo, *Lauda Pericial* de fls. 3.244/3.287, elaborado pela *Pedrosa Contadores Associados*, o qual, a rigor, tem por objeto a análise do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 06.101.00-2012-00314-0 e do próprio Auto de Infração aqui discutido e cujo exame e respectivas conclusões tais quais aventadas foram feitas a partir do exame dos documentos que acompanham o respectivo *Lauda* e que, no caso, foram juntados às fls. 3.158/3.317 dos autos, conforme restou bem apontado pela Autoridade no *Despacho de Encaminhamento* de fls. 13.318.

Os responsáveis *Marcos Aurélio de Guilherme e Silva* e *Mara Lúcia Tavares Barbosa Silva* também tomaram conhecimento do resultado do Acórdão nº 02-45.030 em 13/06/2013 e, em 15/07/2013, entenderam por apresentar, de forma conjunta, o Recurso Voluntário de fls. 3.119/3.058 por meio do qual sustentam, em síntese, as seguintes alegações:

(i) Da ilegitimidade passiva dos Recorrentes para figurarem no polo passivo da autuação na qualidade de coobrigados

Que foram colocados no polo passivo da presente autuação sem qualquer demonstração efetiva da sua condição de coobrigados pelo crédito tributário ora exigido, sendo que essa análise deve ser realizada sob o prisma de todos os preceitos jurídico-tributários que norteiam o instituto da responsabilidade tributária;

Que a autoridade julgadora de 1ª instância furtou-se de enfrentar a questão sob a perspectiva jurídica e, no caso, limitou-se a se debruçar sobre a análise dos fatos referentes apenas às questões diretamente ligadas a estrutura societária do suposto grupo, as quais, aliás, não têm nada a ver com o escopo da defesa apresentada, eis que a única verdade que interessa sob o ponto de vista jurídico é a verificação do preenchimento, ou não, dos requisitos previstos na Lei que, aliás, são necessários para incluir determinada pessoa física ou jurídica no polo passivo e que, portanto, autorizam a configuração da sujeição passiva solidária;

Que, no caso, e a partir de convicções subjetivas, a autoridade fiscal verificou a existência de um ‘encadeamento societário’ e concluiu que, em razão disso, as pessoas físicas deveriam ser qualificadas como coobrigadas pela suposta obrigação tributária em relação à autuada;

Que a sujeição passiva e as causas de transferência de responsabilidade tributária estão estritamente delineadas no Código Tributário Nacional que, a propósito, disciplina expressamente a existência de elementos para que a responsabilidade seja atribuída, de modo que qualquer outra foram

de alargamento da sujeição passiva incorrerá em patente ilegalidade e ilegitimidade;

Que há apenas abordagens pontuais sobre as supostas condutas enveredadas pelos Recorrentes que, a juízo do Fisco e dos ilustres julgadores *a quo*, seriam, foram considerados como elementos suficientes para a qualificação dos mesmos como corresponsáveis pelos débitos tributários exigidos, sem contar, ainda, que a autoridade julgadora de 1ª instância abordou a questão sob o ponto de vista fático, apoiando-se nas convicções subjetivas lançadas pelo Fisco no TVF;

Que, portanto, não há qualquer demonstração cabal sobre eventual conduta praticada pelos Recorrentes que possa possibilitar a aplicação da responsabilidade tributária solidária prevista no artigo 124, I do CTN, podendo-se observar que o único momento constante do TVF em que a autoridade faz a correlação entre os Recorrentes e a sujeição passiva é exatamente na porção em que aponta que teria havido a notificação dos Recorrentes acerca da referida sujeição passiva;

Que a a autoridade julgadora de 1ª instância tratou a questão da responsabilidade tributária de uma forma global sem verificar as especificidades de cada sujeito passivo que teria sido enquadrado nessa condição, sendo que, no final, tal generalidade dificulta o próprio exercício da ampla defesa que deve ser garantida aos sujeitos de um processo tributário administrativo; e

Que não há outro momento em que a autoridade relaciona a conduta eventualmente imputada aos Recorrentes aos requisitos exigidos pela Lei acerca da configuração da hipótese de sujeição passiva solidária, de modo que, por essa razão, a autuação em comento não merece prosperar em relação aos Recorrentes, os quais, a rigor, devem ser excluídos do polo passivo da presente autuação, já que são partes completamente ilegítimas enquanto sujeitos passivos solidários, do que se conclui, portanto, que no caso, as causas legalmente apontadas e exigidas para a transferência da responsabilidade tributária são inexistentes, razão pela qual deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário.

(ii) Da ilegalidade da responsabilização dos Recorrentes pelos débitos tributários exigidos – Impossibilidade de aplicação da solidariedade passiva ao caso em comento

Que, no caso em tela, é evidente a inaplicabilidade do artigo 124, I do Código Tributário Nacional, pois, ao contrário do que o Fisco Federal pretende, tal dispositivo não visa instituir uma espécie de responsabilidade indireta, ou seja, a previsão ali contida não determina que toda e qualquer pessoa que tenha, eventualmente, '*interesse comum*' na situação que constitua o fato gerador seja responsável solidário, já que, segundo a melhor doutrina, o referido artigo deve ser aplicado apenas nos casos em que ocorre uma pluralidade efetiva e, portanto, não presumida de pessoas no polo passivo da obrigação tributária justamente para que a relação entre eles será solidária ou subsidiária;

Que, de forma completamente equivocada, e acobertando aquilo que o Fisco Federal pretendeu, a autoridade julgadora de 1ª instância não enfrentou a questão da responsabilidade de forma individualizada e, portanto, aplicou o artigo 124, I do CTN como uma forma de incluir um terceiro no polo passivo, sendo que o referido artigo não pode ser aplicado na hipótese dos autos porque a expressão '*interesse comum*' apenas pode ser entendida em relação àqueles que praticam, em conjunto, os negócios jurídicos ensejadores do fato gerador, sem contar, ainda, que, no caso, o Fisco sequer demonstrou qual teria sido a relação fática estabelecida entre os Recorrentes e a autuada principal, já que, como dito, consta no TVF apenas a indicação de uma série de atos societários sem a demonstração efetiva do '*interesse comum*' jurídico dos Recorrentes, do que se conclui, por outro lado, não há, no TVF, uma linha sequer relacionar a suposta conduta dos Recorrentes com a solidariedade pelo débito exigido na presente autuação;

Que, sem qualquer comprovação e correlação, o Fisco Federal lançou a ideia de que os Recorrentes seriam os proprietários e gestores de toda a suposta cadeia societária apontada, sendo que os fatos lançados são suportados apenas a partir de convicções subjetivas, já que não há a demonstração objetiva dos requisitos necessários para a configuração da sujeição passiva solidária, de modo que, em razão disso, é inviável aos Recorrentes estabelecerem uma malha de argumentação sólida diante da ausência de elementos expostos no TVF que os qualificaram como supostamente co-responsáveis;

Que, de qualquer forma, e mesmo considerando que os Recorrentes pudessem ter alguma relação com os fatos geradores discutidos, decerto que os mesmos não poderiam ser considerados responsáveis solidários pelo adimplemento dos créditos aqui exigidos, uma vez que o '*interesse comum*' não equivale ao *interesse econômico* no resultado da situação que constitui o fato gerador e, portanto, deve ser considerado apenas em relação àqueles que efetivamente atuaram e participaram das supostas operações as quais, aliás, deram causa ao suposto recolhimento a menor dos tributos discutidos, sendo que, conforme se verifica da jurisprudência pátria, o ônus probatório dessa situação compete unicamente ao Fisco;

Que, à luz do princípio da eventualidade, a responsabilidade em razão da suposta transferência tributária capitulada nos artigos 134 e 135 do CTN também não seria aplicável no caso concreto, uma vez que os Recorrentes não são sócios, diretores e/ou administradores da autuada, e, além disso, note-se que a responsabilidade ali prevista só deve ser aplicada nos casos em que o Fisco comprova a prática de atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos;

Que, no caso presente, a Fiscalização se eximiu de comprovar suas alegações e, aí, acabou atribuindo a responsabilidade dos Recorrentes sem a demonstração de um elemento se que pudesse autorizar tal responsabilidade, bem assim que, ainda que existisse qualquer ato de gestão por parte dos Recorrentes em relação à autuada, tem-se que o critério

para a atribuição da responsabilidade prevista no artigo 135 do CTN não se resume a tal, já que, para tanto, é necessário que haja a comprovação da culpa subjetiva, o que não ocorreu na hipótese dos autos;

Que, portanto, o mero inadimplemento da obrigação tributária não enseja infração à lei e, portanto, não enseja a atribuição da responsabilidade tributária prevista no artigo 135 do CTN, conforme tem sustentado a jurisprudência e a doutrina pátrias, haja vista que o conteúdo normativo estampado no artigo 135, III do CTN é de índole excepcional e deve ser analisado de forma restritiva e, assim, não comporta interpretação extensiva ou qualquer integração analógica;

Que, a partir da distinção entre o que é infração à lei praticada pela empresa e infração à lei praticada pelo gestor, pode-se concluir que, para tipificar a responsabilidade do gestor, não basta o inadimplemento da sociedade, já que tal situação decorre do risco natural de todo negócio, conforme tem sustentado a jurisprudência e a doutrina, de modo que, no final, não há razões jurídicas que possam amparar a pretensão da Fazenda em exigir o crédito tributário de pessoas físicas que não tiveram qualquer relação com o fato gerador;

Que, no caso, a exigência do crédito tributário deve limitar-se apenas em relação à pessoa jurídica que efetivamente teve participação na ocorrência do suposto fato gerador e, portanto, não deve alcançar os Recorrentes, o que significa dizer, pois, que, no caso dos autos, a União está pretendendo a aplicação de instituto em desconformidade com a Constituição Federal que, em seu artigo 146, III, “b”, dispõe que a obrigação tributária deve ser tratada por Lei Complementar, de modo que não há como admitir outras hipóteses de sujeição passiva tributária além daquelas previstas no Código Tributário Nacional, cujas exigências e requisitos para tanto, estão ali previstos de forma expressa; e

Que, por fim, resta evidente que os Recorrente não têm qualquer relação direta com os fatos geradores supostamente praticados e, por isso mesmo, não podem permanecer no polo passivo da autuação, já que as condições e os requisitos para aplicação dos artigos 124, I e 135, III do CTN não estão presentes e, além disso, não restaram atendidos pela autoridade fiscal.

Com fundamento em tais alegações, os Recorrentes pedem que o Recurso seja conhecido e julgado procedente para que, ao final, após a reforma da decisão recorrida, os Autos de infração sejam julgados improcedentes e eles sejam exonerados dos gravames decorrentes do litígio, seja pelo acolhimento da patente ilegitimidade para figurarem no polo passivo da autuação, seja razão da impossibilidade de aplicação da sujeição passiva solidária.

Em Despacho de fls. 13.318, os autos foram remetidos a este E. CARF para que os Recursos Voluntários fossem apreciados, sendo que, em sessão de 02/01/2018, e através do Despacho de *Solicitação de Distribuição de processo conexo* de fls. 13.326/13.327, o então conselheiro Relator do caso, Luiz Tadeu Matosinho Machado, entendeu que o presente processo estava relacionado ao Processo Administrativo nº 15504.722697/2011-31, de modo que, no final, a Turma acabou concluindo pela vinculação do presente processo ao referido PA de nº 15504.722697/2011-31, conforme se verifica dos trechos abaixo reproduzidos:

“Tendo recebido o presente processo que trata da constituição de créditos tributários em face da contribuinte epigrafada, relativos aos anos-calendário 2007 a 2009, identifiquei, ao analisar o seu recurso voluntário, a alegação de situação prejudicial concernente ao processo nº 15504.722697/2011-31, o qual trata de lançamentos contra si realizados, relativos aos anos-calendário 2006 e 2007.

A alegação de existência de prejudicial em face daquele processo, trazida pelo sujeito passivo em seu recurso voluntário, consiste na impossibilidade da realização de novo lançamento relativo a período que já foi fiscalizado anteriormente, no caso em apreço, o ano-calendário 2007.

Com efeito, independente do entendimento a ser adotado pelo colegiado, em face das alegações trazidas no recurso voluntário objeto deste processo, dada a estreita relação entre os lançamentos relativos ao citado ano-calendário 2007, impõe-se a análise conjunta dos recursos voluntários interpostos pela contribuinte.

Tanto é que o referido processo nº 15504.722697/2011-31 fora anteriormente distribuído ao Conselheiro Antonio Bezerra Neto, que determinou o sobrestamento daquele feito para aguardar "a redistribuição do processo conexo (15504.731281/2012-94), para que sejam julgados em conjunto" (despacho fls. 1102 daqueles autos).

O PA nº 15504.722697/2011-31 encontra-se sobrestado, atualmente, na DIPRO/COJUL/CARF-1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA.

Considerando que o Conselheiro Relator sorteado para relatar os recursos voluntário e de ofício interpostos naquele processo, Antonio Bezerra Neto, que seria prevento para examinar os recursos constantes dos presentes autos, teve seu mandato extinto junto ao colegiado da 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção, entendo que o referido processo nº 15504.722697/2011-31 deva ser redistribuído a este relator para julgamento conjunto com o presente, nos termos do art. 6º, inc. I, § 2º do Anexo II do Ricarf.

Assim, proponho o encaminhamento dos presentes autos à DIPRO/COJUL/ CARF-1ª SEÇÃO, para que se proceda a vinculação deste ao PA nº 15504.722697/2011-31 e, mediante anexação de cópia deste despacho nos autos daquele processo, sejam os mesmos redistribuídos para minha relatoria.” (grifei).

Em sessão de 15/04/2019, esta 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara entendeu por sobrestar o presente processo através da Resolução nº 1302-000.732 (fls. 13.329/13.342) até que a diligência tal qual solicitada nos autos do Processo Administrativo nº 15504.722697/2011-31 fosse realizada para que, após o retorno do referido processo, o colegiado pudesse concluir o julgamento do caso, conforme se verifica dos trechos abaixo reproduzidos:

“A discussão de algumas matérias nestes autos tem estreita relação com o Processo Administrativo Fiscal nº 15504.722697/201131, que trata de lançamentos contra si realizados, relativos aos anos- calendário 2006 e 2007.

É o que se depreende do despacho de fls. 13326/13327, que determinou a distribuição por conexão daqueles autos a este relator, para julgamento conjunto, *verbis*:

[...]

A Presidente Substituta da 1ª Seção acolheu a proposição e determinou a distribuição do PA nº 15504.722697/201131 para julgamento conjunto.

Assim, ambos os processos foram trazidos à pauta de julgamento desta sessão.

Ocorre que este colegiado, ao iniciar o julgamento do processo 15504.722697/2011-31, houve por bem acolher a proposição de diligências formuladas por este relator, determinando a adoção de providências da autoridade preparadora na unidade de origem.

Por oportuno, observo que a recorrente suscita em seu recurso que, em vista da complexidade dos argumentos contábeis trazidos, que dão conta de justificar a ausência

de qualquer incongruência suficiente a gerar tributo a presente caso, a fim de demonstrar e comprovar toda a higidez da contabilidade da contribuinte é imperioso que seja realizada diligência técnica, para a qual formula os respectivos quesitos e indica o assistente técnico.

Não obstante, analisando os argumentos e novos documentos apresentados pela recorrente, rejeito a solicitação, pois não vislumbro a necessidade de conversão do presente julgamento em diligência, na medida em que todos os elementos necessários ao deslinde da controvérsia estão nos autos e em condições de serem analisados e compreendidos por este relator, e pelo colegiado, na oportunidade em que forem trazidos a julgamento, não demandando, a meu ver, novas análises ou considerações por parte da autoridade fiscal autuante.

Ante ao exposto, e tendo em conta as premissas mencionadas no despacho supra citado, voto no sentido de sobrestar o julgamento do presente junto à Cojul/Dipro deste CARF, até a conclusão das diligências e o retorno do processo nº 15504.722697/2011-31 a este colegiado para a conclusão do julgamento, em conjunto com este.”

Em Despacho de Encaminhamento de fls. 13.343, a DIPRO/COJUL-CARF informou que o processo nº 15504.722697/2011-31 havia retornado da diligência, bem assim que o processo deveria ser encaminhado para esta 2ª Turma Ordinária para que fosse realizado novo sorteio a Relator, uma vez que o então Relator do caso não mais integrava o colegiado.

A título de informação, observe-se que, em sessão de 20/10/2022, esta 2ª Turma da 3ª Câmara apreciou o Recurso Voluntário interposto pela *Informática Nacional S.A.* nos autos do Processo Administrativo nº 15504.722697/2011-31 e, no final, entendeu por julgá-lo parcialmente procedente, conforme se verifica da ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2006, 2007

GLOSA DE DESPESAS. ARRENDAMENTO MERCANTIL DE VEÍCULOS.

Nos termos do art. 13, II, da Lei nº 9.249/95, para efeito de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, e independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506/64, é vedada a dedução de despesas referentes a arrendamento mercantil de bens móveis e imóveis, exceto quando intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços objeto da atividade operacional do sujeito passivo.

GLOSA DE DESPESAS. REPAROS E CONSERVAÇÃO EM BENS DO ATIVO PERMANENTE. AUMENTO DA VIDA ÚTIL EM MAIS DE 1 (UM) ANO.

Conforme disposto no art. 346 do RIR/99, é vedada a inclusão no registro de despesas de dispêndios destinados a conservação e reparos em bens do ativo permanente, se tal ato resultou no aumento da vida útil do respectivo bem em mais do que 1 (um) ano.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2006, 2007

IRRF. PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS OU SEM CAUSA.

Submetem-se à incidência do IRRF previsto no art. 61, § 1º, da Lei nº 8.981/95, os pagamentos feitos a beneficiários não identificados, ou cuja causa não seja comprovada.”

A conclusão da Turma foi no sentido de i) afastar a glosa das despesas com arrendamento mercantil relacionadas ao caminhão Mercedes Benz, contabilizadas em 09/05/2007 e 10/09/2007, ambas no valor de R\$ 5.049,69; (ii) afastar, para além daquelas já

admitidas na decisão de primeira instância, as glosas das despesas indicadas como “Comprovada” no demonstrativo de e-fls. 1.128/1.129; (iii) afastar o lançamento da multa isolada por falta de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL referente ao ano-calendário de 2006; (iv) afastar a exigência de IRRF em relação a todos os pagamentos indicados a título de “Leasing” presentes no demonstrativo “Base de cálculo do IR Fonte”, anexo ao TVF; (v) afastar, para além daqueles valores já reconhecidos na decisão de primeira instância, a exigência de IRRF em relação a todos os pagamentos correspondentes às despesas indicadas como “Comprovada” no demonstrativo “Despesas não Comprovadas”, anexo do relatório de diligência, às e-fls. 1128/1129.

Em Despacho de fls. 13.344, os autos foram redistribuídos a este Relator mediante sorteio, conforme dispõe o artigo 49, § 5º e 8º do Anexo II do RICARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

1. Juízo de Admissibilidade do Recurso de Ofício

De início, examina-se se o Recurso de Ofício interposto pelo Presidente da 3ª Turma da DRJ/BHE no bojo do Acórdão nº 02-45.030 se enquadra na hipótese prevista artigo 34, inciso I do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pela Lei nº 9.532/1997, que dispõe que *“a autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda”*.

À época em que o Acórdão nº 02-45.030 foi prolatado vigia a Portaria MF nº 3, de 03 de janeiro de 2008, que estabelecia que o recurso de ofício deveria ser proposto quando houvesse a exoneração do sujeito passivo em valor superior de R\$ 1.000.000,00, sendo que, recentemente, foi publicada a Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, que acabou alterando o limite de alçada do Recurso de Ofício para R\$ 15.000.000,00. Confira-se:

“Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023

Estabelece limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil.

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, substituto, no uso da atribuição que lhe confere o inciso II do parágrafo único do art. 87 da Constituição, e tendo em vista o disposto no inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolve:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º Fica revogada a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor em 1º de fevereiro de 2023.”

A rigor, registre-se que a análise do limite de alçada para fins de cabimento do recurso de ofício deve ser realizada não tendo por base o momento em que a autoridade julgadora de 1ª instância prolatou o acórdão e exonerou o crédito ou parte do crédito tributário em discussão, mas, sim, o momento em que este E. CARF estiver por apreciar o recurso, aplicando-se, pois, o limite de alçada vigente à época da apreciação do recurso pela autoridade julgadora de 2ª instância, conforme preceitua a Súmula CARF nº 103¹.

Considerando, pois, que a 3ª Turma da DRJ/BHE concluiu por exonerar parte do crédito tributário discutido no montante de R\$ 41.834.505,04 e que, portanto, o valor ultrapassa e muito o limite de alçada de R\$ 15.000.000,00, devo conhecer do Recurso de Ofício o qual, a rigor, será analisado oportunamente.

2. Juízo de Admissibilidade dos Recursos Voluntários

Deve-se analisar, também, se os presentes Recursos Voluntários apresentados pela empresa *Informática Nacional S.A.* e pelos responsáveis *Marcos Aurélio de Guilherme Silva* e *Mara Lucia Tavares Barbosa Silva* preenchem os pressupostos recursais intrínsecos e extrínsecos para concluir se, de fato, os Recursos podem ser conhecidos e, de fato, examinados em suas alegações preliminares e meritórias.

O exame do requisito extrínseco da tempestividade dos respectivos Recursos pode ser realizada em conjunto, já que as intimações acerca do resultado do julgamento do Acórdão nº 02-45.030 foram realizadas no dia 13/06/2013 (quinta-feira), conforme se verifica do AR juntado às fls. 3.021, de sorte que o prazo de 30 dias previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 em relação a todos os sujeitos passivos começou a fluir no dia 14/06/2013 (sexta-feira) e findar-se-ia o dia 13/07/2013 (sábado), sendo que, em razão de não se tratar de dia útil, acabou sendo postergado para o 15/07/2013 (segunda-feira). A rigor, note-se que os Recursos foram protocolados justamente no dia 15/07/2013.

Considerando, pois, que os respectivos Recursos Voluntário foram formalizados dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 e preenchem os demais pressupostos de admissibilidade recursais, devo conhecê-los e, por isso mesmo, passo a apreciá-los e examinar as alegações preliminares e meritórias, sendo que o Recurso Voluntário interposto pela *Informática Nacional S.A.* deve ser conhecido apenas parcialmente, conforme explicarei nos subtópicos a seguir delineados.

2.1. Da análise do Recurso do Recurso Voluntário Interposto pela Informática Nacional S.A.

¹ Cf. Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Antes de adentrarmos no exame das alegações recursais tais quais formuladas pela empresa Informática Nacional S.A., impende fazer duas observações de natureza processual que, a rigor, dizem respeito (i) ao momento de apresentação de provas documentais no âmbito do processo administrativo fiscal e (ii) à formulação de alegações que não haviam sido levantadas quando da apresentação da Impugnação.

Em primeiro lugar, observe-se que, em sede recursal, a *Informática Nacional S.A.* entendeu por colacionar aos autos novos e inéditos documentos os quais estão juntados às fls. 3.158/13.317. E conforme se verifica do *Despacho de Encaminhamento* de fls. 13.318, a contribuinte acabou carreando aos autos mais de 10 mil folhas de documentos, de sorte que será preciso averiguar, oportunamente, se tais documentos poderão ser conhecidos e, por conseguinte, analisados ou se, do contrário, e à luz da inteligência do artigo 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72, houve a ocorrência da preclusão, já que eles foram apresentados em momento posterior ao oferecimento da Impugnação.

Em segundo lugar, note-se que, ao interpor o seu respectivo Recurso Voluntário, a Informática Nacional S.A. acabou formulando o tópico IV.4.1 – Análise equivocada da conta clientes a receber – equívoco técnico ignorando conceitos contábeis de “partidas dobradas”, “débito” e “crédito” (fls. 3.229/3.230) cujas alegações ali constantes não foram suscitadas em sede de Impugnação, de modo que restará saber, portanto, se tais alegações não configuram inovações recursais ou se, ao revés, não se tratam de questões que estão amparadas pela dialeticidade própria dos recursos que, como sabido, decorre do princípio do contraditório.

Dito isto, passamos, agora, a analisar detidamente as questões processuais acima relatadas as quais serão tratadas nos tópicos subsequentes.

2.1.1. Da juntada de documentos em sede recursal e da inteligência do artigo 16, § 4º, alínea “c” do Decreto nº 70.235/72

De plano, verifica-se que, à luz do artigo 16, §§ 4º e 5º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, a prova documental deverá ser apresentada juntamente com a Impugnação, de modo que o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual restará precluso a menos que (a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, (b) refira-se a fato ou a direito superveniente ou, ainda, (c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, sendo que, para tanto, o sujeito passivo deverá assim requerer à Autoridade julgadora, através de petição em que demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das respectivas hipóteses. *In verbis*:

“Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 16. A impugnação mencionará:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito).

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito).”

É verdade que as limitações à apresentação de provas previstas no artigo 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72 têm provocado intensos e técnicos debates. Todavia, afirma-se que, no âmbito do processo administrativo fiscal, a regra que deve predominar é a de que a prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, exceto se, através de petição, o sujeito passivo demonstrar, com fundamentos, a ocorrência de alguma das hipóteses excepcionais ali constantes. E não poderia ser diferente pelas seguintes razões: (i) O artigo 3º, inciso III da Lei nº 9.784/1999 não passou a permitir a juntada de provas após a impugnação²; e (ii) O artigo 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72 é norma cogente e sua aplicação é obrigatória, bem como se trata de norma especial que, a rigor, deve prevalecer sobre a regra geral prevista no artigo 38 da Lei nº 9.784, de 20 de janeiro de 1999³, a qual será aplicada apenas de forma subsidiária, de acordo com o que prescreve o artigo 69 da referida Lei nº 9.784/99⁴.

Nos dizeres de James Marins⁵,

“(…) a jurisprudência administrativa dos Conselhos de Contribuintes (hoje Carf - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), tem admitido a juntada de documentos essenciais para o julgamento da lide, antes do julgamento, aplicando, nesse caso, o art. 38 da Lei nº 9.784/99.

[...]

A flexibilização generalizada do regime de fases e de preclusões processuais fragiliza a segurança do processo e não pode ser admitida mesmo sob a invocação do princípio da formalidade moderada, por atingir axioma ínsito ao conceito ontológico do procedimento e do processo entendido *cedere pro*. É de se notar, ademais, que a Câmara de Recursos Fiscais já decidiu que configura cerceamento de defesa a juntada por parte do Fisco de documentos após a impugnação e antes da decisão.”

É nesse mesmo sentido que José Antonio Savaris⁶ tem sustentado ao asseverar o seguinte:

“Ainda a tratar do direito de defesa e da medida de sua aplicação no processo administrativo tributário, é de se realçar que não há direito de defesa sem direito à ampla produção de prova.

² Cf. Lei nº 9.784, de 20 de janeiro de 1999. Art. 3º O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados: [...] III - formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente.

³ Cf. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

⁴ Cf. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei.

⁵ MARINS, Jams. Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021, Não-paginado.

⁶ SAVARIS, José Antonio. O Processo Administrativo Fiscal e a Lei 9.784/99. Revista Dialética de Direito Tributário - RDDT nº 94, jul. 2003, p. 88-90.

[...]

Daí a relevância das regras de prova estabelecidas no artigo 38 da Lei 9.784/9925, reafirmadoras do princípio da verdade material no processo administrativo enquanto permitem produção de prova a qualquer tempo antes da tomada de decisão da autoridade competente.

[...]

Nada obstante a inquestionável relevância do valor “verdade material”, não se pode perder de vista que o ideal da verdade poucas vezes se vê refletido em sua materialização nos autos. O percurso entre os eventos e sua formalização nos autos é sujeito a desvios e incompreensões, próprias da linguagem. O processo administrativo ou judicial são falíveis e essa falibilidade - aqui compreendida como diferença entre o fato concreto e o fato interpretado para julgamento - é própria do homem.

A ausência de preclusão não é e nunca foi garantia de justiça e de efetividade do direito material. Aliás, o devido processo legal manifesta princípios processuais outros além da verdade material ou do direito de defesa. O processo, até pela força etimológica do vocábulo, requer andamento, desenvolvimento, marcha e conclusão. A segurança e a observância das regras previamente estabelecidas para a solução das lides constituem valores igualmente relevantes.

Assim, a preclusão se afigura indispensável ao devido processo legal e de modo algum se revela incompatível com o Estado de Direito ou com o direito de ampla defesa. A amplidão traduz qualidade do que é vasto ou de grande extensão, mas não se confunde com o irrestringível, diante do que se pode concluir que para o processo administrativo tributário permanece aplicável a regra de prova específica do Decreto 70.235/72.” (grifei).

O devido processo legal se manifesta por meio de outros princípios que vão além do princípio da verdade material, os quais, a rigor, e com cravas no princípio da segurança jurídica, constituem valores igualmente relevantes para o processo. Ora, a lei prevê a concentração dos atos probatórios em momentos pré-estabelecidos visando impedir que a sequência ordenada de atos processuais se prolongue por tempo indeterminado, daí por que o instituto da *preclusão* passa a ser figura indispensável ao devido processo legal e, portanto, de modo algum se revela incompatível com o Estado de Direito ou com o direito de ampla defesa ou, ainda, com a busca pela verdade material⁷.

E, além disso, se é certo que o princípio da ampla defesa tem guarida no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal, não é menos certo que a norma estatuída no artigo 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72 encontra-se válida e plenamente vigente, sendo defeso a este Conselho afastá-la ou deixar de observá-la a partir de um juízo de inconstitucionalidade ou ilegalidade, conforme bem dispõem os artigos 26-A do próprio Decreto nº 70.235/72⁸, 62 do Regimento

⁷ LÓPEZ, Maria Teresa Martínez; BIANCHINI, Marcela Cheffer. Aspectos polêmicos sobre o momento da apresentação da prova no processo administrativo federal.. In: NEDER, Marcos Vinicius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita. (Coords.). São Paulo: Dialética: 2010, p. 37.

⁸ Cf. Decreto n. 70.235/72. Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade

Interno – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de junho de 2015⁹ e de acordo com a própria Súmula CARF nº 2¹⁰.

Consoante as lições de Maria Teresa Martínez López e Marcela Cheffer Bianchini¹¹,

Deve-se observar que a justificativa apresentada para o entendimento de que ocorre afronta ao princípio da ampla defesa quando não são apreciadas provas apresentadas após a impugnação é de índole constitucional e, portanto, para afastar a aplicabilidade do parágrafo 4º do artigo 16 do PAF, deve-se alegar sua inconstitucionalidade, mas é vedado por lei aos órgãos administrativos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Não compartilhamos do entendimento expressado por esta corrente. Estando assegurado, por lei, o direito a apresentação de alegações e provas que caracterizariam o contraditório e a ampla defesa e, sendo a verdade material o objeto do Processo Administrativo Fiscal, assim como a celeridade processual, a oficialidade, dentre outros princípios, não se pode falar em desrespeito ao direito de defesa do contribuinte, pela aplicação do prazo de preclusão para apresentação das provas, já que é a própria aplicação do princípio da verdade material, que confere ao julgador a prerrogativa de verificar a legalidade do lançamento, independentemente das provas trazidas ao processo.” (grifei).

Fixadas essas premissas, observe-se que, no caso concreto, a *Informática Nacional S.A.* requereu, em sua Impugnação de fls. 2.700/2.769, “(...) a juntada de novos documentos capazes de elidir o feito fiscal”, já que, na oportunidade, acabou colacionando aos autos apenas o seguinte: (i) Cópia do Estatuto social (fls. 2.770/2.775); (ii) Ata de Assembleia Geral Extraordinária (fls. 2.776/2.778); (iii) Cópia da CNH do Sr. Marcos Aurélio de Guilherme da Silva (fls. 2.779); (iv) Cópia do RG da Sra. Mara Lúcia Tavares Barbosa Silva (fls. 2.780); (v) Cópia do Termo de Devolução de Livros e Documentos (fls. 2.782); (vi) Termo de Encerramento do MPF nº 0610100/01651/09 e cópias dos respectivos Autos de Infração de IRRF, CSLL e IRPJ (fls. 2.783/2.839); (vii) Cópia dos Demonstrativos da Compensação de prejuízos fiscais (fls. 2.840/2.842); (viii) Cópias dos Demonstrativos da Compensação de bases negativas (fls. 2.843/2.845); (ix) Cópia do Termo de Verificação relativa à multa isolada – Ano-calendário 2008 (fls. 2.846/2.847); (x) Cópia do Auto de Infração da multa isolada e Termo de Encerramento (fls. 2.848/2.853); e, por fim, (xi) Planilhas de vendas de mercadorias e serviços de 2008 e 2009 (fls. 2.855/2.880), relativas à *Infração 5 – Omissão de Receitas dos anos-calendário de 2008 e 2009*

Na ocasião do julgamento do Acórdão recorrido nº 02-45.030, a 3ª Turma da DRJ/BHE dispôs, acertadamente, que, a despeito de ter solicitado a permissão para juntar documentos posteriormente, a *Informática Nacional S.A.* não havia comprovado a ocorrência de quaisquer das hipóteses enumeradas no artigo 16, § 4º, alíneas “a”, “b” ou “c” do Decreto nº

⁹ Cf. RICARF - Portaria MF n. 343/2015. Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

¹⁰ Cf. Súmula CARF n. 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

¹¹ LÓPEZ, Maria Teresa Martínez; BIANCHINI, Marcela Cheffer. Aspectos polêmicos sobre o momento da apresentação da prova no processo administrativo federal.. In: NEDER, Marcos Vinicius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita. (Coords.). São Paulo: Dialética: 2010, p. 47/48.

70.235/72, conforme se verifica dos trechos abaixo reproduzidos (fls. 2.950 do Acórdão recorrido):

“Questões preliminares

Pedido de produção posterior de provas

A impugnante, requer, ao final de suas exposições, que se lhe defira a produção de prova por todos os meios de prova em direito admitidos, particularmente a permissão para a juntada posterior de documentos.

De acordo com o § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Embora solicite permissão para a juntada posterior de documentos, a impugnante não comprovou ter sido satisfeita nenhuma das condições enumeradas no parágrafo precedente que justificariam o seu deferimento. Além disso, depois de apresentada a impugnação, não voltou a se manifestar nos autos.

Logo, cumpre indeferir o pedido de produção posterior de provas.”

Em sede recursal, a *Informática Nacional S.A.* entendeu por colacionar aos autos os seguintes documentos de fls. 3.158/13.317, os quais, a propósito, têm por objeto as alegações recursais formuladas pela empresa no que diz com as Infrações 1ª, 2ª, 3ª, 4ª e 5ª:

- (i) *Laudo Pericial Contábil de Análise* do MPF nº 06.1.01.00-212.00314-0, elaborado pela *Pedrosa Contadores Associados* (fls. 3.158/3.287);
- (ii) *Anexo I – Resposta ao Termo Fiscal* nº 5/2012 MPF nº 06.1.01.00-212.00314-0 (fls. 3.289/3.318);
- (iii) *Anexo II – Relatório de vendas de mercadorias/serviços realizadas em 01/2008* (fls. 3.319/3.628);
- (iv) *Anexo II – Relatório de vendas de mercadorias/serviços realizadas em 01/2008* (fls. 3.629/3.864);
- (v) *Anexo III – Notas Fiscais emitidas em 01/2008* (fls. 3.865/11.285);
- (vi) *Anexo IV – Relatório de Vendas Redução Z – CD R* (fls. 11.286/11.689);
- (vii) *Anexo V – Relatório dos recebimentos 01/2008* (fls. 11.690/12.241);
- (viii) *Anexo VI – Cópias de contratos de empréstimos bancário e extratos* (fls. 12.242/12.354);
- (ix) *Anexo VII – Relatório Fiscal PTA* nº 10680722849/2011-41 (fls. 12.355/12.434);
- (x) *Anexo IX – Relatório de baixas/Pagamentos a fornecedores Ano-calendário 2009* (fls. 12.435/12.568);
- (xi) *Anexo X – Cópias de notas fiscais de Fornecedores* (fls. 12.569/12.770);

- (xii) *Anexo X* – Cópias de notas fiscais de Fornecedores (fls. 12.771/12.997); e
- (xiii) *Anexo X* – Cópias de notas fiscais de Fornecedores (fls. 12.998/13.317).

Veja-se que, na oportunidade, a contribuinte acabou carregando aos autos mais de 10 mil folhas de documentos, conforme a própria autoridade fiscal apontou no *Despacho de Encaminhamento* de fls. 13.318. E, de fato, não há dúvidas de que se tratam de documentos novos e inéditos que foram colacionados apenas por ocasião da apresentação do Recurso Voluntário e que, além disso, não tinham sido sequer mencionados pela *Informática Nacional S.A.* em sede de Impugnação.

Pois bem. Ainda que o artigo 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72 permita que o sujeito passivo possa apresentar documentos após a impugnação quando demonstra, com fundamentos, que o seu caso se enquadra em alguma das hipóteses indicadas nas alíneas “a”, “b” ou “c”, o fato é que a empresa *Informática Nacional* acabou não tecendo quaisquer apontamentos ou fundamentos visando demonstrar que a apresentação de tais documentos em sede recursal se encaixaria em alguma das exceções ali previstas.

A despeito disso, e com amparo no princípio do informalismo moderado que é aplicado no âmbito do processo administrativo fiscal, poder-se-ia cogitar, aqui, sobre a aplicação do artigo 16, § 4º, “c” do Decreto nº 70.235/72 sob a perspectiva jurídica de que *tais documentos se destinam a contrapor fatos ou razões novas posteriormente trazidas aos autos*. E, aliás, perceba-se que esta 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara tem sustentando o entendimento de que, à luz do denominado “diálogo das provas”, a prova documental pode ser apresentada em sede de Recurso Voluntário nos casos em que a própria Autoridade julgadora de 1ª instância sustenta, em suas razões de decidir, novos fatos ou razões e fundamenta a sua decisão na insuficiência dos documentos apresentados por ocasião da Impugnação, conforme se verifica do precedente citado abaixo:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

PROVA DOCUMENTAL JUNTADA APÓS A IMPUGNAÇÃO.
ADMISSIBILIDADE.

A admissibilidade dos elementos de prova documental juntados após a impugnação exige que o caso concreto enquadre-se numa das situações excludentes previstas no § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72.

No presente caso, há fatos/razões trazidas aos autos pela própria DRJ quando esta fundamenta sua decisão na insuficiência dos argumentos suscitados na manifestação de inconformidade para justificar a inexistência do débito de estimativa anteriormente quitado. Trata-se, em verdade, do chamado “diálogo das provas” corriqueiramente suscitado neste Colegiado.

[...]

(Processo nº 10425.900073/2015-51. Acórdão nº 1302-006.062. Conselheiro relator Ricardo Marozzi Gregorio. Sessão de 09/12/2021).”

Todavia, essa linha de entendimento não pode ser aplicada de forma automática e ao desprezo das circunstâncias fático-jurídicas que revertem o caso concreto. Isso porque, como vimos, a previsão normativa do artigo 16, § 4º, alínea “c” do Decreto nº 70.235/72 é bastante clara ao dispor que *a prova documental poderá ser apresentada após a impugnação quando se*

destina a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. E o que isso significa? Que a autoridade julgadora *ad quem* poderá apreciar os documentos que são juntados pelo sujeito passivo em sede recursal quando a autoridade julgadora *a quo* levanta, em suas razões de decidir, fatos ou razões novas e, no final, acaba fundamentando a sua decisão na insuficiência dos documentos comprobatórios tais quais apresentados pelo sujeito passivo por ocasião da Impugnação.

Ocorre que o caso em apreço não se encaixa dentro dessas arestas. É que, ao apresentar sua Impugnação, os únicos documentos que a *Informática Nacional S.A.* colacionou aos autos que, em tese, poderiam ser considerados enquanto “provas” foram as Planilhas de vendas de mercadorias e serviços de 2008 e 2009 (fls. 2.855/2.880), que, a rigor, têm por objeto as alegações tais quais defendidas pela empresa apenas no que diz com a *Infração 5 – Omissão de Receitas dos anos-calendário de 2008 e 2009*, cuja motivação do lançamento tal qual restou adotada pela Autoridade fiscal foi no sentido de que “*o contribuinte não comprovou o alegado, qual seja, que os valores destas vendas a prazo transitaram pela conta disponibilidades e que posteriormente foram transferidos para a conta clientes a receber*”. Veja-se:

5ª INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITAS – ANOS-CALENDÁRIO 2008 e 2009

242 - Considerando que ocorreram lançamentos atípicos debitando à conta “clientes a receber” e creditando à conta “disponibilidades” e tendo sido o contribuinte intimado por diversas vezes a comprovar a origem destes lançamentos, sem contudo tê-lo feito, consideramos como omissão de receita os valores abaixo. O contribuinte não comprovou o alegado, a saber, que os valores destas vendas a prazo transitaram pela conta disponibilidades e que posteriormente foram transferidos para a conta clientes a receber.

Esclarecemos que em um lançamento segundo os padrões das normas contábeis referente a vendas a prazo seria feito um débito das contas “clientes a receber”, creditando-se a conta “vendas”. No caso em questão, o contribuinte alega que para toda venda, sendo a prazo ou à vista, procedia-se, por ocasião da venda, ao lançamento a débito da conta transitória “disponibilidades”, creditando-se a conta “vendas”. Segundo o contribuinte, no final do mês ele ajustava aquele primeiro lançamento debitando a conta “disponibilidades” e creditando a conta “clientes a receber” para os casos de venda a prazo. No entanto, para que as alegações do contribuinte fossem comprovadas era necessário que o contribuinte apresentasse um livro auxiliar destas vendas a prazo e comprovasse que estas vendas estavam contidas dentro da totalidade de suas vendas declaradas. Entretanto, o contribuinte limitou-se a apresentar um arquivo magnético denominado por ele de “baixas de clientes 2008 e 2009”, no qual constavam os possíveis recebimentos de seus clientes naqueles anos. Cotejando os valores ali consignados com os contabilizados verificamos novamente uma discrepância relevante de valores. Senão vejamos: na contabilidade foi registrado segundo a metodologia adotada pelo cliente um montante de vendas a prazo no valor de R\$ 94.527.826,42 no ano de 2008, enquanto que no arquivo apresentado pelo contribuinte “quadro resumo de baixa de clientes 2008” totalizou R\$ 174.335.791,94 de recebimento de clientes neste mesmo ano. O mesmo ocorre para o ano de 2009, na contabilidade registrou-se um total de vendas a prazo de R\$ 37.559.317,58 e no arquivo do contribuinte “quadro resumo de baixa de clientes 2009” foi verificado o montante de R\$ 141.091.918,00 de recebimento de clientes no mesmo ano. Informamos que anexamos ao presente processo o razão de vendas a prazo 2008 e o razão de vendas a prazo 2009, além dos “quadro resumo de baixa de clientes 2008 e 2009” apresentados pelo contribuinte. Desta forma, os dados constantes do arquivo magnético apresentado pelo contribuinte não foram hábeis para demonstrar os valores lançados na contabilidade abaixo reproduzidos.

Assim, concluímos que as vendas abaixo relacionadas foram diretamente creditadas na conta “disponibilidades” a débito de “clientes a receber” sem transitar pela conta resultado.

[...]” (grifei).

E, aí, note-se que, quando do julgamento da Impugnação apresentada pela *Informática Nacional S.A.*, a 3ª Turma da DRJ/BHE apenas corroborou a premissa que já havia sido adotada pela Autoridade fiscal em relação à *Infração 5 – Omissão de Receitas dos anos-calendário de 2008 e 2009* ao aduzir que “*o que a autuada deveria demonstrar é que todos os registros a crédito da conta “disponibilidades” com contrapartida a crédito da conta ‘clientes a receber’ tiveram uma correspondência nas contas de resultado*”, conforme se verifica dos trechos abaixo reproduzidos (fls. 3.076/3.77 do Acórdão recorrido):

“Arguições contra a imputação de omissão de receita em virtude de registros contábeis atípicos

[...]

Quanto aos documentos que a impugnante fez juntar a folhas 2.854 a 2.880, no intuito de comprovar sua alegação, eles não cumprem seu objetivo. Consistem num demonstrativo que contém uma síntese de todos os registros contábeis efetuados a crédito das contas representativas de receitas com a venda de mercadorias e serviços. Essas informações já são conhecidas, pois constam das declarações de rendimentos da autuada. O que a autuada deveria demonstrar é que todos os registros a crédito da conta “disponibilidades” com contrapartida a crédito da conta “clientes a receber” tiveram uma correspondência nas contas de resultado ou, nos casos em que não haja tal correspondência, que tiveram uma causa diversa da obtenção de receita tributável. Uma vez que a impugnante não logrou realizar semelhante demonstração, suas alegações não se sustentam.” (grifei).

O que se observa é que a 3ª Turma da DRJ/BHE não trouxe aos autos novos fatos ou novas razões de decidir nos termos do que alude o artigo 16, § 4º, alínea “c” do Decreto nº 70.235/72, mas, sim, apenas corroborou a motivação do lançamento no que diz respeito à *Infração 5 – Omissão de Receitas dos anos-calendário de 2008 e 2009* e, aí, concluiu que as *informações consubstanciadas nos documentos de fls. 2.854/2.880 já eram conhecidas, pois constavam das declarações de rendimentos da autuada*, de modo que “*a autuada deveria demonstrar é que todos os registros a crédito da conta “disponibilidades” com contrapartida a crédito da conta ‘clientes a receber’ tiveram uma correspondência nas contas de resultado*”.

A rigor, confira-se que essa linha de entendimento encontra amparo na própria jurisprudência deste E. CARF. Veja-se:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Período de apuração: 01/02/2013 a 31/12/2013

PROVA DOCUMENTAL. PRECLUSÃO. EXISTÊNCIA. DESCABIMENTO DA ALEGAÇÃO DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA.

De acordo com o art. 15 do Decreto nº 70.235/1972, a impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar. O § 4º do art. 16, por sua vez, estabelece que a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a

fato ou a direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

As provas destinadas a contrapor-se a fatos ou razões trazidas desde o início da fiscalização e no próprio lançamento devem ser, em regra, apresentadas na impugnação.

[...]

(Processo nº 16682.720004/2018-53. Acórdão nº 9202-010.574. Conselheiro relator João Victor Ribeiro Aldinucci. Sessão de 20/12/2022.)

Portanto, tem-se que os documentos carreados aos autos pela *Informática Nacional S.A.* apenas em sede recursal (fls. 3.158/13.317) não devem ser, aqui, conhecidos e analisados, seja porque, em sede de Impugnação, a empresa não havia colacionado qualquer documento visando cancelar ou desconstituir as Infrações 1ª, 2ª, 3ª e 4ª tais quais apuradas pela Autoridade fiscal, ou seja pelo fato de que, quanto à Infração 5 – *Omissão de Receitas dos anos-calendário de 2008 e 2009*, e ao analisar a Impugnação e os respectivos documentos juntados às fls. 2.855/2.880, a Autoridade julgadora *a quo* não trouxe aos autos novos fatos ou novas razões de decidir nos termos do que alude o artigo 16, § 4º, alínea “c” do Decreto nº 70.235/72, mas, antes, apenas corroborou a motivação do lançamento adotada pela Autoridade lançadora nessa parte.

A título de esclarecimentos, registre-se que esse entendimento não afronta o princípio da ampla defesa – ou, por conseguinte, o princípio da verdade material –, porque se, por um lado, o princípio da ampla defesa tem guarida no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal, por outro, é inconteste que a norma estatuída no artigo 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72 se encontra válida e plenamente vigente, sendo defeso a este Conselho afastá-la ou deixar de observá-la a partir de um juízo de inconstitucionalidade ou ilegalidade, conforme preceituam os artigos 26-A do próprio Decreto nº 70.235/72¹², 62 do Regimento Interno – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de junho de 2015¹³ e a própria Súmula CARF nº 2¹⁴.

É nesse mesmo sentido que Maria Teresa Martínez López e Marcela Cheffer Bianchini¹⁵ têm sustentando ao aduzir que

“(...) ainda que o contribuinte faça a juntada de documentos após o prazo legal, parece inconteste que deve existir uma prévia análise destes, mesmo que para se recusar a documentação, já que determinados documentos comprobatórios podem ser aceitos a qualquer momento por se referirem a fatos que permitem o fácil e rápido convencimento do julgador.

[...]

Deve-se observar que a justificativa apresentada para o entendimento de que ocorre afronta ao princípio da ampla defesa quando não são apreciadas provas apresentadas após a impugnação é de índole constitucional e, portanto, para afastar a aplicabilidade

¹² Cf. Decreto n. 70.235/72. Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade

¹³ Cf. RICARF - Portaria MF n. 343/2015. Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

¹⁴ Cf. Súmula CARF n. 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

¹⁵ LÓPEZ, Maria Teresa Martínez; BIANCHINI, Marcela Cheffer. Aspectos polêmicos sobre o momento da apresentação da prova no processo administrativo federal.. In: NEDER, Marcos Vinicius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita. (Coords.). São Paulo: Dialética: 2010, p. 47/48.

do parágrafo 4º do artigo 16 do PAF, deve-se alegar sua inconstitucionalidade, mas é vedado por lei aos órgãos administrativos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Não compartilhamos do entendimento expressado por esta corrente. Estando assegurado, por lei, o direito a apresentação de alegações e provas que caracterizariam o contraditório e a ampla defesa e, sendo a verdade material o objeto do Processo Administrativo Fiscal, assim como a celeridade processual, a oficialidade, dentre outros princípios, não se pode falar em desrespeito ao direito de defesa do contribuinte, pela aplicação do prazo de preclusão para apresentação das provas, já que é a própria aplicação do princípio da verdade material, que confere ao julgador a prerrogativa de verificar a legalidade do lançamento, independentemente das provas trazidas ao processo.” (grifei).

Com base em tais fundamentos, entendo por não conhecer dos documentos carreados aos autos apenas em sede recursal pela empresa recorrente (fls. 3.158/13.317), já que o caso em apreço não se enquadra em quaisquer das exceções previstas no artigo 16, § 4º, alíneas “a”, “b” e/ou “c” do Decreto nº 70.235/72.

2.1.2. Do não conhecimento das alegações lançadas no tópico IV.4.1 – Análise equivocada da conta ‘clientes a receber’ – Equívoco técnico ignorando conceitos contábeis de ‘partidas dobradas’, ‘débito’ e ‘crédito’

A segunda observação de ordem processual que precisa ser apontada e, sobretudo, analisada é que, ao apresentar o seu Recurso Voluntário, a *Informática Nacional S.A.* acabou formulando o tópico IV.4.1 – *Análise equivocada da conta clientes a receber – equívoco técnico ignorando conceitos contábeis de “partidas dobradas”, “débito” e “crédito”* (fls. 3.229/3.230) cujas alegações ali constantes não haviam sido suscitadas em sede de Impugnação, de modo que, se não foram objeto de análise ou exame por parte da 3ª Turma da DRJ/BHE, não foram devolvidas para apreciação desta autoridade julgadora revisora.

Decerto que as alegações lançadas pela Recorrente no tópico IV.4.1 – *Análise equivocada da conta clientes a receber – equívoco técnico ignorando conceitos contábeis de “partidas dobradas”, “débito” e “crédito”* devem ser consideradas como alegações novas, haja vista que, em primeiro lugar, apenas as questões previamente debatidas é que são devolvidas à autoridade julgadora *ad quem*, e, em segundo lugar, tratam-se de alegações que não foram suscitadas com o fito de impugnar ou contestar os fundamentos perfilhados pela autoridade julgadora de piso – porque, do contrário, encaixar-se-iam na própria dialeticidade processual e, portanto, deveriam ser conhecidas –, mas, antes, consubstanciam-se em razões que têm por objeto a própria autuação fiscal e as premissas tais quais adotadas, o que, é certo, já poderia ter sido feito em sede de Impugnação. Confira-se, pois, os trechos abaixo reproduzidos que elucidam qualquer dúvida:

“IV.4.1 – Análise equivocada da conta clientes a receber – equívoco técnico ignorando conceitos contábeis de ‘partidas dobradas’, ‘débito’ e ‘crédito’

(...) fato é que ainda assim a autuação não merece prevalecer da forma como pretendida pelo Fisco, eis que a análise da conta 129-1.1.03.001 – Clientes a Receber está eivada de vícios que majora de forma absurda o suposto crédito tributário apurado.

Ao interpretar o fato contábil a fiscalização considera como omissão de receita os valores registrados a débito na conta Clientes a Receber (129-1.1.03.001), desconsiderando, no entanto, os créditos e a evolução da conta contábil.

A fiscalização considerou como omissão de receita todos os lançamentos realizados a débito na conta clientes a receber, alcançando montante de R\$ 108.000.380,79 (cento e oito milhões e trezentos e oitenta reais e setenta e nove centavos), ignorando completamente de outro lado, que a conta contábil analisada possui créditos que obviamente anulariam parte dos lançamentos a débito, o que, em apreço aos mais mezinhas princípios contábeis, deveria ter sido considerado pela fiscalização.

[...]

Conforme apurações corretas realizadas no laudo pericial anexo, a conclusão é de a suposta base tributável (acaso exista alguma) seria de R\$ 5.251.227,74, ao invés de R\$ 108.000.380,79, conforme apurado pela fiscalização.

[...]

Nesse ponto o contribuinte mais uma vez demonstra que o Fisco Federal não teve qualquer diligência em efetivamente realizar a busca da verdade material dos fatos havidos, pinçando na contabilidade do contribuinte apenas aqueles lançamentos que o favorecia, o que obviamente não pode ser tolerado por esse eg. Conselho.”

Ora, se é certo que o processo administrativo fiscal é regido pelo princípio do informalismo moderado o qual, a rigor, encontra guarida no artigo 2º, parágrafo único, inciso IX da Lei nº 9.784/99¹⁶, também é certo que, de acordo com o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, o Recurso possui o efeito devolutivo pelo qual são transferidas, para a instância superior, apenas as questões alegadas pelo contribuinte em sede de Impugnação que, a propósito, e no seu entendimento, devem ser revistas. Eis aí o efeito devolutivo típico dos recursos, que, a propósito, deve ser compreendido como um efeito de transferência, ao órgão *ad quem*, do conhecimento das matérias e alegações que já tenham sido objeto de decisão por parte do juízo *a quo*. Ou seja, a interposição do recurso transfere ao órgão *ad quem* o conhecimento da matéria impugnada.

De acordo com as lições dos processualistas Fredie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha¹⁷,

“A extensão do efeito devolutivo significa delimitar o que se submete, por força do recurso, ao julgamento do órgão *ad quem*. A extensão do efeito devolutivo determina-se pela extensão da impugnação: *tantum devolutum quantum appellatum*. O recurso não devolve ao tribunal o conhecimento de matéria estranha ao âmbito do julgamento (decisão) *a quo*. Só é devolvido o conhecimento da matéria impugnada (art. 1.013, caput, CPC). A extensão do efeito devolutivo determina o objeto litigioso, a questão principal do procedimento recursal. Trata-se da dimensão horizontal do efeito devolutivo.

A profundidade do efeito devolutivo determina as questões que devem ser examinadas pelo órgão *ad quem* para decidir o objeto litigioso do recurso. Trata-se da dimensão vertical do efeito devolutivo. A profundidade identifica-se com o material que há de

¹⁶ Cf. Lei nº 9.784/1999. Art. 2º (omissis). Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;

¹⁷ DIDIER JR. Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. Curso de Direito Processual Civil: Meios de Impugnação às Decisões Judiciais e Processo nos Tribunais. vol. 3. 13. ed. reform. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 143-144.

trabalhar o órgão *ad quem* para julgar. Para decidir, o juízo *a quo* deveria resolver questões atinentes ao pedido e à defesa. A decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas. Em que medida competirá ao tribunal a respectiva apreciação?

O § 1º do art. 1.013 do CPC diz que serão objeto da apreciação do tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, desde que relacionadas ao capítulo impugnado. Assim, se o juízo *a quo* extingue o processo pela compensação, o tribunal poderá, negando-a, apreciar as demais questões de mérito, sobre as quais o juiz não chegou a pronunciar-se. Ora, para julgar, o órgão *a quo* não está obrigado a resolver todas as questões atinentes aos fundamentos do pedido e da defesa; se acolher um dos fundamentos do autor, não terá de examinar os demais; se acolher um dos fundamentos da defesa do réu, *idem*. Na decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas: ‘basta que decida aquelas suficientes à fundamentação da conclusão a que chega no dispositivo da sentença.’”

Seguindo essa linha de raciocínio, registre-se que, no âmbito do processo administrativo fiscal, as discordâncias lançadas em sede recursal não devem ser opostas contra o lançamento em si, mas, sim, contra as questões processuais e meritórias que restaram perfilhadas e analisadas pela autoridade julgadora *a quo*. As matérias e as alegações que são devolvidas à instância recursal são apenas aquelas expressamente contraditadas na Impugnação. É na impugnação que o contribuinte deve expor os motivos de fato e de direito em que se fundamenta sua pretensão, bem como os pontos e as razões pelas quais não concorda com a autuação, conforme prescreve o artigo 16, inciso III do Decreto nº 70.235/72, cuja redação transcrevo abaixo:

“Decreto nº 70.235/72

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).”

Pela leitura do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, tem-se que não é lícito inovar na postulação recursal para incluir questão diversa daquela que foi originariamente deduzida quando da Impugnação oferecida à instância *a quo*. Confira-se:

“Decreto nº 70.235/72

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).”

Em suma, tem-se que as questões e as alegações que não foram suscitadas em sede de Impugnação e, portanto, não foram não objeto de debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, devem ser consideradas alegações novas e constituem o que a doutrina e a jurisprudência têm denominada de *inovações recursais*, de sorte se tratam de matérias preclusas das quais não pode este Tribunal conhecê-las, porque, se o fizesse, estaria afrontando o princípio do duplo grau de jurisdição e o princípio da não supressão de instâncias que, sem dúvida, devem ser aplicados no ambiente do processo administrativo fiscal.

Esse entendimento encontra respaldo na própria jurisprudência desta 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, conforme se verifica dos precedentes citados abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

[...]

PROCESSUAL PRECLUSÃO CONSUMATIVA INOVAÇÃO DA CAUSA DE PEDIR APÓS A INTERPOSIÇÃO DE RECURSO VOLUNTÁRIO FORA DAS HIPÓTESES DO ART. 16, § 4º, DO DECRETO 70.235 IMPOSSIBILIDADE.

O pedido deve ser compreendido, e limitado, pela causa de pedir efetivamente deduzida pelo contribuinte na primeira oportunidade legalmente prevista, conforme previsão contida no art. 17 do Decreto 70.235, somente se autorizando a inovar dentro das situações expressamente autorizadas pelo art. 16 do mesmo diploma processual administrativo.

(Processo nº 10280.722443/2011-71. Acórdão nº 1302-003.356. Conselheiro relator Luiz Tadeu Matosinho Machado. Sessão de 23/01/2019).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

MATÉRIAS NÃO PROPOSTAS EM IMPUGNAÇÃO. APRESENTAÇÃO EM RECURSO VOLUNTÁRIO AO CARF. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

As matérias não propostas em sede de Impugnação não podem ser deduzidas em recurso ao CARF em razão da perda da faculdade processual de seu exercício, configurando-se a preclusão consumativa, a par de representar, se admitida, indevida supressão de instância.

[...]

(Processo nº 10380.003719/2005-41. Acórdão nº 1302-004.585. Conselheiro relator Paulo Henrique Silva Figueiredo. Sessão de 18/06/2020).”

O que deve restar claro, portanto, é que as alegações recursais formuladas no tópico IV.4.1 – *Análise equivocada da conta clientes a receber – equívoco técnico ignorando conceitos contábeis de “partidas dobradas”, “débito” e “crédito”* (fls. 3.229/3.230) não devem ser conhecidas e, por isso mesmo, não podem ser objeto de análise por parte desta Turma julgadora, uma vez que se tratam de questões novas, configurando, pois, o que a doutrina e a jurisprudência denominam de *inovações recursais*, de modo que, se esta 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara entender por conhecê-las, decerto que estaria aí por violar o princípio do duplo grau de jurisdição e o princípio da não supressão de instâncias.

Com efeito, entendo por não conhecer das alegações lançadas pela *Informática Nacional S.A.* no tópico IV.4.1 – *Análise equivocada da conta clientes a receber – equívoco técnico ignorando conceitos contábeis de “partidas dobradas”, “débito” e “crédito”* (fls. 3.229/3.230).

3. Da análise das alegações preliminares formuladas pela *Informática Nacional S.A.*

3.1. Da análise das alegações levantadas no tópico “Advertência inicial”

De plano, observe-se que, a despeito da Autoridade fiscal ter apontado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 117/184, e de forma um tanto extensiva, alguns elementos ou circunstâncias fáticas que gravitam em torno das infrações tributárias tais quais apuradas e que dizem respeito diretamente à suposta prática de operações de “blindagens” perpetradas pelos Srs. *Marco Aurélio de Guilherme Silva* e sua esposa *Mara Lúcia Tavares Barbosa Silva*, enquanto proprietários do “Grupo Nacional”, o fato é que as 5 (cinco) infrações tais quais descritas no “item 15 – *Constituição do Crédito Tributário*” do TVF (fls. 176/182) e capituladas nos respectivos Autos de Infração foram devidamente apuradas com base nos procedimentos previstos nos artigos 142 do Código Tributário Nacional e 10 do Decreto nº 70.235/72, combinado, por óbvio, com os respectivos dispositivos legais indicados e capitulados nos respectivos *Enquadramentos Legais* de cada um dos Autos infração de IRPJ (e-fls. 04/26), CSLL (e-fls. 27/44), COFINS (e-fls. 45/76), PIS/Pasep (e-fls. 77/108) e IRRF (e-fls. 109/116), conforme discriminarei a seguir:

Auto de Infração de IRPJ

1. OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDA E SERVIÇOS

Corresponde à 5ª Infração tal qual exposta no TVF, a qual foi apurada pela autoridade fiscal uma vez que, no seu entendimento, ocorreram lançamentos atípicos debitando à conta “clientes a receber” e creditando à conta “disponibilidades” e que a contribuinte, tendo sido intimada por diversas vezes a comprovar a origem de tais lançamentos, acabou não comprovando o que havia alegado no sentido de que os valores destas vendas a prazo transitaram pela conta disponibilidades e que posteriormente foram transferidos para a conta clientes a receber.

Os fatos geradores ocorreram em diversas datas, situadas entre 31.01.2008 e 31.12.2009.

Enquadramento legal: Artigo 3º da Lei nº 9.249, de 1995; e Artigos 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280 e 288 do Decreto nº 3.000 do RIR/99.

2. OMISSÃO DE RECEITA POR PRESUNÇÃO LEGAL – PASSIVO FICTÍCIO

Corresponde à 4ª Infração exposta no TVF, a qual foi apurada porque a fiscalização constatou que a contribuinte registou, em 31 de maio de 2009, o lançamento a crédito da conta “Empréstimos” nº 2.01.10.01 o valor de R\$ 8.913.525,20, sendo que, tendo sido intimada por diversas vezes a comprovar a origem de tal lançamento, acabou informando que “o lançamento contábil objeto de sua intimação (Item 5), abaixo reproduzido, certamente deveu-se a ajustes contábeis relativos a saldos”, o que acabou autorizando a autoridade a aplicar a presunção de omissão de receita prevista no artigo 281 do RIR/99, tendo em vista que o contribuinte não comprovou a exigibilidade daquela obrigação escriturada.

Data do fato gerador: 31.05.2009.

Enquadramento legal: Artigo 3º da Lei nº 9.249, de 1995; e Artigos 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280, 281, inciso III e 288 do RIR/99.

3. COMPROVAÇÃO INIDÔNEA DE DESPESAS

Corresponde à 1ª Infração apontada pela autoridade no TVF, a qual, a rigor, tem por objeto a glosa de todas as notas fiscais que teriam sido emitidas pela *Nacional Mercantil* em favor da *Informática Nacional*, já que, segundo a fiscalização, a *Informática Nacional* deu continuidade aos negócios da *Nacional Mercantil* ao prosseguir com a realização das atividades, sem interrupção, nos mesmos endereços comerciais, usando dos mesmos nomes fantasias (Max Computadores, Info 2 e Multimídia), utilizando-se, ainda, dos mesmos empregados e, também, dos mesmos estoques de mercadorias, e que, mesmo tendo sido devidamente intimada por inúmeras vezes, a empresa não apresentou as citadas notas fiscais.

Datas do fato gerador: 31.01.2007, 28.02.2007, 30.03.2007, 30.04.2007, 30.05.2007, 30.06.2007, 30.08.2007, 30.09.2007, 30.10.2007, 30.11.2007, 31.12.2007.

Enquadramento legal: Artigo 3º da Lei nº 9.249, de 1995; e Artigos 217, 247, 248, 249, inciso I, 251, 256, 277, 278 e 299 do RIR/99.

Auto de Infração de CSLL

1. FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE RECEITAS OMITIDAS

Omissão de receitas conforme relatório fiscal anexo. Omissão de receitas caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigações não comprovadas.

Os fatos geradores ocorreram em diversas datas, situadas entre 31.01.2008 e 31.12.2009.

Enquadramento legal: Artigo 2º da Lei nº 7.689, de 1988, com alterações introduzidas pelo artigo 2º da Lei nº 8.034, de 1990; artigo 57 da Lei nº 8.981, de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 1995; artigo 2º da Lei nº 9.249, de 1995; artigo 1º da Lei nº 10.637, de 2002; artigo 28 da Lei nº 9.430, de 1996; artigo 37 da Lei nº 10.637, de 2002; artigo 3º da Lei nº 7.689, de 1988, com a redação dada pelo artigo 17 da Lei nº 11.727, de 2008.

2. CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO COMPROVADOS

Contabilização de despesas com base em documentos inidôneos.

Datas do fato gerador: 31.01.2007, 28.02.2007, 30.03.2007, 30.04.2007, 30.05.2007, 30.06.2007, 30.08.2007, 30.09.2007, 30.10.2007, 30.11.2007, 31.12.2007.

Enquadramento legal: artigo 2º da Lei nº 7.689, de 1988, com alterações introduzidas pelo artigo 2º da Lei nº 8.034, de 1990; artigo 57 da Lei nº 8.981, de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 1995; artigos 2º e 19 da Lei nº 9.249, de 1995; artigo 1º da Lei nº 10.637, de 2002; artigo 28 da Lei nº 9.430, de 1996; artigo 37 da Lei nº 10.637, de 2002.

Auto Infração de Cofins

OMISSÃO DE RECEITAS

Omissão de receitas conforme relatório fiscal anexo. Omissão de receitas caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigações não comprovadas.

Os fatos geradores ocorreram em diversas datas, situadas entre 31.01.2008 e 31.12.2009.

Enquadramento legal: artigo 1º da Lei Complementar nº 70, de 1991; artigo 5º da Lei nº 10.833, de 2003; artigo 24, §2º, da Lei nº 9.249, de 1995, com suas alterações subsequentes; artigo 2º da Lei nº 10.833, de 2003; artigo 1º da Lei nº 10.833, de 2003, com as alterações introduzidas pelo artigo 21 da Lei nº 10.865, de 2004; artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, com as suas alterações subsequentes.

Auto de Infração de Contribuição para o PIS

OMISSÃO DE RECEITAS

Omissão de receitas caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigações não comprovadas.

Os fatos geradores ocorreram em diversas datas, situadas entre 31.01.2008 e 31.12.2009.

Enquadramento legal: 1º da Lei Complementar nº 70, de 1991; artigos 1º, 2º, 3º e 4º da Lei nº 10.637, de 2002, com suas alterações subsequentes.

Auto de Infração de IRRF

IRRF SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO – IRRF

Incidente sobre os pagamentos a beneficiários não identificados nos valores especificados no auto de infração.

Os fatos geradores ocorreram em diversas datas, situadas entre 02.01.2008 e 18.12.2009.

Enquadramento legal: artigos 674 e 675 do RIR 1999.

Portanto, ainda que a Autoridade autuante tenha indicado que as operações descritas no TVF tais quais supostamente perpetradas pelos proprietários do “*Grupo Nacional*” tenham configurado a realização de “operações de blindagem”, já que, a despeito das sucessivas alterações e alienações dos respectivos controles societários referentes às empresas *Nacional Mercantil* e *Informática Nacional*, a *Informática Nacional* deu continuidade aos negócios da *Nacional Mercantil* uma vez que prosseguiu com as respectivas atividades, sem interrupção, nos mesmos endereços comerciais, usando os mesmos nomes fantasias (Max Computadores, Info 2 e Multimídia), utilizando-se, ainda, dos mesmos empregados e, também, dos mesmos estoques de mercadorias, o fato é que as infrações foram devida e regularmente apuradas com base nos motivos e fundamentos legais acima discriminados, conforme restou exposto no “item 15 – *Constituição do Crédito Tributário*” do TVF (fls. 176/182) e em cada um dos respectivos Autos de Infração.

Por mais que existam indícios relativos à realização das operações perpetradas pelos proprietários do “*Grupo Nacional*” que configurariam a realização de “operações de blindagens” as quais podem gravitar em torno da Recorrente e que poderiam apontar para o cometimento de supostas práticas delituosas de ordem tributária ou, inclusive, de natureza criminal, é preciso que, ainda assim – foi nesse sentido que afirmei inicialmente –, a autoridade fiscal comprove a ocorrência do fato gerador nos termos do artigo 142 do CTN e que o Auto de Infração esteja instruído com todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do

ilícito, de acordo com o que determina o artigo 9º, *caput* do Decreto nº 70.235/72. E foi exatamente isso que ocorreu no caso concreto.

Esse entendimento encontra amparo na própria jurisprudência deste Conselho Administrativo, conforme se observa da ementa reproduzida abaixo:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013

GLOSA DE DESPESAS. PROVA. DEPOIMENTOS. NEXO PROBATÓRIO. LIAME. INOCORRÊNCIA.

No processo tributário, salvo as hipóteses presuntivas previstas em lei, incube ao Fisco provar a ocorrência do fato gerador; o auto de infração deve estar instruído com todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, nos termos do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1982 (PAF). Na mesma linha, segundo o art. 373 da Lei 13.105, de 2015 (CPC), o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. O que significa dizer, regra geral, que cabe a quem pleiteia, provar os fatos alegados, garantindo-se à outra parte infirmar tal pretensão com outros elementos probatórios.

Por mais que existam indícios que gravitem em torno dos envolvidos é preciso um nexo probatório, um liame, que os conecte à prática do ilícito para fins de glosa de despesa. Em se tratando de hipótese diversa de presunção, não basta a fiscalização deduzir a existência da irregularidade é necessário prová-la no caso concreto.

(Processo nº 13855.720980/2017-16. Acórdão nº 1201-005.136. Conselheiro Relator Efigênio de Freitas Júnior. Sessão de 20/08/2021. Acórdão publicado em 05/09/2021).”

Os Autos de Infração aqui discutidos não foram lavrados com base diretamente nos elementos fáticos que se ligam às supostas práticas de “blindagem” perpetradas pelos proprietários do “Grupo Nacional”, tal como a Recorrente leva a crer. Aliás, o procedimento fiscalizatório que lastreia a presente autuação pode ter sido inaugurado, isso sim, a partir de tais elementos fáticos que restaram descritos pela autoridade no TVF, desencadeando ou provocando, enquanto ponto de partida, a respectiva investigação tributária, mas isso não significa dizer que tais elementos acabaram por embasar os lançamentos aqui discutidos, os quais, repita-se, foram realizados com lastro nos elementos fático-jurídicos que foram apurados a partir não apenas dos documentos que foram apreendidos durante a denominada “Operação Castelhana”, mas, também, e principalmente, com base nas informações constantes dos bancos de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil, dos arquivos contábeis e das planilhas e demais documentos apresentados pela própria empresa *Informática Nacional*.

De toda sorte, conclua-se que os motivos e as respectivas motivações tais quais descritas no “item 15 – *Constituição do Crédito Tributário*” do TVF (fls. 176/182) e nos respectivos Autos de Infração sustentam, por si só, e no todo, os correspondentes lançamentos tributários aqui discutidos, independentemente das informações acerca das supostas práticas de operações de “blindagem” supostamente perpetradas pelos proprietários do “Grupo Nacional”, o que significa dizer, no final, que o caso concreto será apreciado exclusivamente sob a perspectiva de análise quanto à legalidade e regularidade, ou não, dos créditos tributários tais quais constituídos a partir da feitura de cada qual dos lançamentos de IRPJ (e-fls. 04/26), CSLL (e-fls. 27/44), COFINS (e-fls. 45/76), PIS/Pasep (e-fls. 77/108) e IRRF (e-fls. 109/116).

Por essas razões, não há nada para ser acatado ou acolhido nessa parte.

3.2. Da alegação de existência de fiscalização anterior com a lavratura de Auto de Infração e da consequente homologação tácita do período anteriormente fiscalizado e autuado

A discussão, aqui, diz com a possibilidade, ou não, de a Autoridade fiscal reexaminar período que já tenha sido objeto de procedimento fiscalizatório anterior o qual, ao final, acabou ensejando na lavratura dos correspondentes Autos de Infração.

Pois bem. Note-se, de plano, que, conforme dispunha o artigo 906 do Decreto nº 3.000/99 o qual, como sabido, encontrava-se vigente à época dos fatos aqui discutidos¹⁸, a realização de um segundo exame do mesmo exercício apenas era possível mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal. Confira-se:

“Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999

Título III – Controle dos Rendimentos

Capítulo I – Fiscalização do Imposto

Reexame de Período já Fiscalizado

Art. 906. Em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º, §2º, e Lei nº 3.470, de 1958, art. 34).”

De fato, é de se reconhecer que a *Informática Nacional S.A.* já havia sido submetida a procedimento fiscal instaurado a partir da expedição do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 06.1.01.00-2009-01651-1 que, a propósito, tinha por objeto a fiscalização do IRPJ e do IRRF dos períodos de 01/2006 a 12/2007, tal como bem aponta a própria empresa Recorrente às fls. 3.173 do seu Recurso Voluntário. Confira-se:

¹⁸ Confira-se que, nos termos do artigo 144 do Código Tributário Nacional, "o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada."

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - FISCALIZAÇÃO Nº 06.1.01.00-2009-01651-1 ←

CONTRIBUINTE/RESPONSÁVEL CNPJ/CPF: 05.600.297/0001-40 NOME EMPRESARIAL/NOME: INFORMATICA NACIONAL S A ENDEREÇO: AV ALVARES CABRAL, 725 BAIRRO: LOURDES MUNICÍPIO: BELO HORIZONTE		COMPLEMENTO: LOJAS 101 E 102 UF: MG CEP: 30.170-000
PROCEDIMENTO FISCAL: FISCALIZAÇÃO TRIBUTOS/CONTRIBUIÇÕES : IRPJ IRRF		
AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL IRENE MARANGON LUIS FERNANDO GRANDINI VALERIO ROBERTI GIL		MATRÍCULAS SIPE/SAPE 00014115 / 0111385 SUPERVISÃO 00004338 / 0144368 00008336 / 0111436
ENCAMINHAMENTO Determino, nos termos da Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007, a execução do procedimento fiscal definido pelo presente Mandado, que será realizado pelo(s) Auditor(es)-Fiscal(is) da Receita Federal do Brasil (AFRFB) acima identificado(s), que está(ão) autorizado(s) a praticar, isolada ou conjuntamente, todos os atos necessários a sua realização. Este Mandado deverá ser executado até 03 de Dezembro de 2009. Este instrumento poderá ser prorrogado, a critério da autoridade outorgante, em especial na eventualidade de qualquer ato praticado pelo contribuinte/responsável que impeça ou dificulte o andamento deste procedimento fiscal, ou a sua conclusão.		

Em 19/03/2012, a Autoridade fiscal solicitou à Autoridade competente a devida e regular autorização para, nos termos do artigo 906 do Decreto nº 3.000/99, realizar o reexame da escrituração e da correta apuração dos tributos administrados pela RFB relativamente ao período de 2008 e 2009 junto à *Informática Nacional S.A.*, cujo pleito foi atendido em 20/03/2012 pela Delegada da Receita Federal em Belo Horizonte, conforme se verifica da *Autorização para Reexame* de fls. 210 dos autos. Com efeito, a autoridade procedeu com a fiscalização do IRPJ e CSLL dos períodos de 01/2008 a 12/2009 através do MPF nº 06.1.01.00-2012-00314-0, conforme se verifica da imagem abaixo:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - FISCALIZAÇÃO Nº 06.1.01.00-2012-00314-0 ←

CONTRIBUINTE/RESPONSÁVEL CNPJ/CPF: 05.600.297/0001-40 NOME EMPRESARIAL/NOME: INFORMATICA NACIONAL S A ENDEREÇO: AV ALVARES CABRAL, 725 BAIRRO: LOURDES MUNICÍPIO: BELO HORIZONTE		COMPLEMENTO: LOJAS 101 E 102 UF: MG CEP: 30.170-000
PROCEDIMENTO FISCAL: FISCALIZAÇÃO TRIBUTOS/CONTRIBUIÇÕES : IRPJ CSLL		
AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL MARCIO ELIESER SALOMAO ANTONIETA CAETANO GONCALVES		MATRÍCULAS SIPE/SAPE 00018094 / 6149261 SUPERVISÃO 00065311 / 1173755
PERÍODOS : 01/2008 a 12/2008 01/2009 a 12/2009 01/2009 a 12/2009		

* imagem extraída do Recurso Voluntário da Informática Nacional S.A. (fls. 3.173)

E, aí, posteriormente, em 15/05/2012, a Autoridade autuante solicitou, mais uma vez, e com fundamento no artigo 906 do Decreto nº 3.000/99, autorização da Autoridade competente para proceder o reexame da escrituração da *Informática Nacional S.A.* e da correta apuração dos tributos administrados pela RFB no que diz respeito ao ano-calendário de 2007, cujo período compreendia a escrituração das supostas compras de mercadorias oriundas da *Nacional Mercantil*. Em 16/05/2012, a respectiva solicitação restou plenamente atendida pela

Delegada da Receita Federal do Brasil de Belo Horizonte, conforme se verifica da *Autorização para Reexame* juntada às fls. 209 dos autos. E, aí, em 18/05/2012, o MPF nº 06.1.01.00-2012-00314-0 acabou sendo alterado para, a partir de então, abarcar, também, a fiscalização do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFIS relativos aos períodos de 01/2007 a 12/2007. Veja-se:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL ALTERADO EM 18/05/2012

NATUREZA DA ALTERAÇÃO	
PROCEDIMENTO FISCAL: FISCALIZAÇÃO	
TRIBUTOS/CONTRIBUIÇÕES INCLUIDOS :	
IRPJ	PERÍODOS :
CSLL	
PIS	
COFINS	
ENCAMINHAMENTO	

*imagem extraída do Recurso Voluntário da *Informática Nacional S.A.* (fls. 3.173)

Portanto, pode-se afirmar, de maneira convicta, que o reexame do período de 01/2007 a 12/2007 foi realizado em total observância ao que dispunha o artigo 906 do Decreto nº 3.000/99, haja vista que, no caso, a Autoridade autuante procedeu com o *reexame do período já fiscalizado* apenas a partir da autorização da competente Delegada da Receita Federal do Brasil – DRF de Belo Horizonte, conforme se observa da *Autorização para Reexame* de fls. 209, não havendo, pois, e tal como a Recorrente leva a crer, qualquer ilegalidade ou ilegitimidade no que diz com o reexame do período já fiscalizado e muito menos com a própria autuação aqui discutida.

Observe-se, por oportuno, que a própria 3ª Turma da DRJ de Belo Horizonte já havia concluído acertadamente nesse mesmo sentido, conforme se verifica dos trechos abaixo transcritos (fls. 2.954):

“Convém ainda recordar a seguinte norma do RIR 1999:

Art. 906. Em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º, § 2º, e Lei nº 3.470, de 1958, art. 34).

A norma permite manifestamente um segundo exame da escrituração do contribuinte, sem estabelecer nenhuma condição nem restrição, a não ser que seja concedida uma ordem escrita do superior hierárquico do auditor fiscal. Ora, se houvesse a limitação defendida pela impugnante, a norma supra não faria nenhum sentido ou seria reduzida a letra morta. Note-se que o fundamento legal da norma regulamentar são leis que foram editadas antes mesmo do atual CTN. Assim, da combinação do que dispõe o RIR 1999 e o CTN a respeito do assunto, tira-se a conclusão de que não existe nenhum impedimento, em relação a determinado período de apuração, para que a autoridade fiscal efetue novo exame da escrituração do contribuinte e, se for o caso, lavre novo lançamento, ressalvado o cumprimento de duas condições: que obtenha autorização expressa de seu superior hierárquico: e que não tenha sido dada homologação expressa de toda a atividade do contribuinte no procedimento fiscal anterior.”

Aliás, registre-se que há muito que a jurisprudência deste E. CARF tem encampado essa linha de entendimento no sentido de que, nos termos do artigo 906 do Decreto nº 3.000/99, a autoridade fiscal pode realizar um segundo exame do período anteriormente

fiscalizado mediante ordem escrita do Delegado da Receita Federal do Brasil, conforme se verifica da ementa reproduzida abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2005, 2006, 2007

[...]

RECURSO VOLUNTÁRIO. PRELIMINAR DE NULIDADE. REEXAME PERÍODO ANTERIORMENTE FISCALIZADO.

Segundo previsão expressa do artigo 906 Regulamento do Imposto de Renda, é possível um segundo exame do período anteriormente fiscalizado mediante ordem escrita do Delegado da Receita Federal do Brasil. Estando presente nos autos referida autorização, não há que se falar em impossibilidade de reexame e nulidade do lançamento. Preliminar de nulidade rejeitada.

[...]

(Processo nº 16327.001630/2010-39. Acórdão nº 1202-000.903. Conselheiro Relator Geraldo Valentim Neto. Sessão de 07/11/2012)”.

A título de complementação, acrescente-se, ainda, que os fatos devidamente averiguados e, sobretudo, comprovados a partir da alteração do MPF nº 06.1.01.00-2012-00314-0 que, a propósito, passou a contemplar e abarcar o ano-calendário de 2007 e que, segundo a Autoridade, compreendia a realização de supostas compras de mercadorias da *Nacional Mercantil*, não foram incluídos na base de cálculo do imposto objeto dos respectivos Autos de Infração lavrados a partir da fiscalização inaugurada pelo MPF nº 06.1.01.00-2009-01651-1. Ou seja, as matérias aqui discutidas que, aliás, dizem com a *Comprovação inidônea de despesas do ano-calendário 2007* são diversas das matérias alcançadas pelo procedimento fiscal anterior e, portanto, não foram incluídas na base de cálculo dos tributos lançados anteriormente.

É certo que este relator não teve acesso, de forma minuciosa, aos autos do Processo Administrativo nº 15504.722697/2011-31, cuja fiscalização ali realizada foi inaugurada pelo respectivo MPF nº 06.1.01.00-2009-01651-1 e cujo Recurso Voluntário interposto pela *Informática Nacional S.A.* foi apreciado por esta 2ª Turma Julgadora em sessão realizada no dia 20/10/2022, sendo que, a partir da análise, em conjunto, (i) dos documentos colacionados pela Recorrente em sede de Impugnação que dizem respeito ao referido MPF e aos Autos de Infração de IRPJ e CSLL que, no caso, abarcaram o ano-calendário de 2007 (fls. 2.782/2.880), (ii) do Acórdão nº 1302-006.280, proferido por esta Turma em 20/10/2022 e, ainda, e especificamente, (iii) dos itens 13 – *Da ação Fiscal Anterior* e 14 – *Da Presente Ação Fiscal* do TVF da presente autuação, é possível concluir, pois, que as matérias discutidas nos autos daquele PAF no que dizem respeito às glosas de despesas do ano-calendário de 2007 são diversas das matérias aqui analisadas.

A começar pela análise dos Autos de Infração de IRPJ e CSLL lavrados nos autos do PAF nº 15504.722697/2011-31 que, a rigor, foram aqui colacionados pela própria Recorrente quando da apresentação da sua Impugnação (fls. 2.811/2.816 e 2.817/2.833), veja-se que, após a realização do respectivo procedimento de fiscalização inaugurado pelo MPF nº 06.1.01.00-2009-01651-1, a autoridade apurou, dentre outras, as seguintes infrações:

“001 – CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS – GLOSA DE DESPESAS

Constatamos a contabilização de despesas para as quais a fiscalizada não apresentou as respectivas notas fiscais e/ou documentos hábeis para comprová-las e que permitam o exame da natureza dessas aquisições, se dedutíveis ou não.

Dessa forma, estamos glosando estas despesas sendo que, se posteriormente forem apresentados os documentos hábeis e idôneos para comprová-las, deverá ser examinada a natureza de cada uma das aquisições para caracterizá-las, ou não, como despesas dedutíveis.

As despesas contabilizadas para as quais não foram apresentadas as devidas comprovações, perante esta fiscalização, estão discriminadas na planilha anexa denominada 'DESPESAS NÃO COMPROVADAS'.

Constatamos, também, a contabilização de despesas em duplicidade. Tudo conforme descrito no Termo de Verificação em anexo, parte integrante do presente, especialmente, nos itens C.2 e C.4 do referido Termo.

Fato gerador: 31/12/2006; 31/03/2007; 30/06/2007; 30/09/2007; 31/12/2007.

Enquadramento Legal: Arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299 e 300, do RIR/99.

002 – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS

A fiscalizada não apresentou os contratos de arrendamento mercantil nem os comprovantes de quitação dos lançamentos efetuados na conta '1420 –Leasing', portanto, estamos glosando as seguintes despesas contabilizadas por falta de comprovação, e por serem despesas desnecessárias às atividades da empresa, como se deduz do histórico, indicativo de se tratar de arrendamento de veículos de luxo, não vinculados intrinsecamente com a comercialização dos bens ou serviços, confrontando o artigo 13, inciso II da Lei 9.249/95 e os artigos 299 e 300 do RIR/99. Tudo conforme o descrito no Termo de Verificação Fiscal em anexo, parte integrante do presente, especialmente o item C.1 do referido Termo.

Fato gerador: 31/12/2006; 31/03/2007; 30/06/2007; 30/09/2007; 31/12/2007.

Enquadramento legal: Arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299 e 300, do RIR 1999.

003 – BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO CUSTO OU DESPESA

A fiscalizada contabilizou como despesas valores que aumentaram a vida útil dos bens, conforme se constata pelas características das mercadorias, em relação às cópias das notas fiscais apresentadas, motivando a glosa, nos termos do artigo 346 e parágrafos, do RIR 1999, que prevê a ativação dos gastos que resultem no aumento da vida útil do bem. Os valores contabilizados como despesas que deveriam ser contabilizados no Ativo e, posteriormente, depreciados estão discriminados na planilha denominada 'DESPESAS NÃO ATIVADAS'.

Tudo conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal em anexo, parte integrante do presente, especialmente o item C.3 do referido Termo.

Fato gerador: 30/06/2007; 30/09/2007; 31/12/2007.

Enquadramento legal: Arts. 249, inciso I, 251, parágrafo único, e 301, do RIR 1999.

[...].

Em segundo lugar, observe-se que a ementa do Acórdão nº 1302-006.280 o qual, repita-se, foi proferido por esta 2ª Turma Ordinária quando do julgamento do Recurso Voluntário interposto pela *Informática Nacional S.A.* nos autos do referido PAF nº 15504.722697/2011-31, cuja sessão foi realizada em 20/10/2022, também deixa claro que as

despesas glosadas naquele caso não se confundem com as despesas aqui glosadas relativas ao ano-calendário de 2007, as quais, a propósito, vinculam-se às supostas aquisições e entradas de mercadorias oriundas da *Nacional Mercantil*. Confira-se:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2006, 2007

GLOSA DE DESPESAS. ARRENDAMENTO MERCANTIL DE VEÍCULOS.

Nos termos do art. 13, II, da Lei nº 9.249/95, para efeito de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, e independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506/64, é vedada a dedução de despesas referentes a arrendamento mercantil de bens móveis e imóveis, exceto quando intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços objeto da atividade operacional do sujeito passivo.

GLOSA DE DESPESAS. REPAROS E CONSERVAÇÃO EM BENS DO ATIVO PERMANENTE. AUMENTO DA VIDA ÚTIL EM MAIS DE 1 (UM) ANO.

Conforme disposto no art. 346 do RIR/99, é vedada a inclusão no registro de despesas de dispêndios destinados a conservação e reparos em bens do ativo permanente, se tal ato resultou no aumento da vida útil do respectivo bem em mais do que 1 (um) ano.

[...]”

Para que não remanesçam dúvidas, confira-se alguns trechos elencados no bojo do voto do Acórdão nº 1302-006.280 que, aliás, dizem respeito a cada uma das despesas glosadas e tais quais discriminadas no TVF que embasou aquela autuação fiscal:

“2.3) Das ‘Glosas Indevidas - Despesas Necessárias’

[...]

A fim de facilitar o exame, seguiremos a ordem contida no recurso voluntário, iniciando pelo item "Glosas Indevidas - Despesas Necessárias" (e-fl. 1022 e ss.), o qual corresponde ao item "C.1 - Despesas Não Necessárias" do TVF (e-fls. 566/567).

Pois bem, sobre o assunto consta o seguinte no TVF:

C - GLOSA DE DESPESAS NÃO COMPROVADAS, CONTABILIZADAS EM DUPLICIDADE E/OU NÃO NECESSÁRIAS ÀS ATIVIDADES DA EMPRESA:

34. A fiscalizada foi intimada (Termo de Intimação Fiscal de 14/04/2011) e reintimada (Termos de Intimação Fiscal de 09/06/2011 e 05/08/2011) a apresentar documentação hábil e idônea, comprobatória de valores escriturados em contas de despesas. Em resposta aos Termos de Intimação, a fiscalizada atendeu parcialmente, deixando de apresentar comprovantes de algumas despesas e de fornecer elementos que possibilitem esclarecer se determinadas despesas foram, realmente, necessárias às atividades da empresa. Até foi solicitado pela fiscalizada, em 17/06/2011, um prazo adicional de 10 (dez) dias para apresentar o restante da documentação, que não foi apresentada até a presente data, portanto, estamos constituindo os respectivos créditos tributários relativos às despesas não comprovadas, contabilizadas em duplicidade e/ou não necessárias às atividades da empresa.

35. Passamos a analisar a documentação à vista dos lançamentos contábeis, separadamente, segundo o motivo da glosa efetuada.

C.1 - DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS:

36. A fiscalizada não apresentou os contratos de arrendamento mercantil nem os comprovantes de quitação dos lançamentos efetuados na conta "1420 - Leasing", portanto, estamos glosando as seguintes despesas contabilizadas por falta de

comprovação, e por serem despesas desnecessárias às atividades da empresa, como se deduz do histórico, indicativo de se tratar de arrendamento de veículos de luxo, não vinculados intrinsecamente com a comercialização dos bens ou serviços, confrontando o artigo 13, inciso II, da Lei nº 9.249/95, e os artigos 299 e 300 do RIR/99:

Data	Conta	D/C	Valor	Histórico
20/12/2006	Leasing	D	13.113,24	12/06 PGTO DE PARC. 03/24 - BMW LEASING DO BRASIL
			13.113,24	SOMA DO ANO
20/03/2007	Leasing	D	13.113,24	03/07 PGTO PARC. 06/24 - BMW LEASING DO BRASIL - CONF CH 398
			13.113,24	SOMA DO TRIMESTRE
16/04/2007	Leasing	D	18.762,18	PGTO PARC. 07 DE BMW LEASING DO BRASIL
20/04/2007	Leasing	D	13.113,24	PGTO PARC 07/24 DE BMW LEASING DO BRASIL - CH 300474
09/05/2007	Leasing	D	5.049,69	Pagamento conf. doc. 2390018181 DE MERCEDES BENZ LEASING
14/05/2007	Leasing	D	18.762,18	PGTO PARC. 08 DE BMW LEASING DO BRASIL - CH 452
21/05/2007	Leasing	D	13.113,24	PGTO PARC. 08/24 DE BMW LEASING DO BRASIL
			68.800,53	SOMA DO TRIMESTRE
20/07/2007	Leasing	D	13.113,24	PGTO PARC. 11 DE BMW LEASING
10/08/2007	Leasing	D	5.049,69	09/07 PGTO PARC. 006/024 - DAIMLERCHRYSLER
14/09/2007	Leasing	D	18.762,18	09/07 PGTO PARC. 13 - BMW LEASING - CONF CH 32
20/09/2007	Leasing	D	13.113,24	09/07 PGTO PARC. 12 - BMW LEASING - CONF CH 035
			50.038,35	SOMA DO TRIMESTRE
15/10/2007	Leasing	D	18.762,18	PGTO PARC. 09 DE BMW LEASING DO BRASIL - CH 594
20/10/2007	Leasing	D	13.113,24	10/07 PGTO PARC. 13 - BMW LEASING - CONF CH 94
14/12/2007	Leasing	D	18.762,18	PGTO PARC. 015 - BMW LEASING DO BRASIL
			50.637,60	SOMA DO TRIMESTRE

[...]

2.4) Dos 'Erros nas Glosas de Despesas Contabilizadas em Duplicidade'

A presente matéria consta do recurso voluntário sob o título "Erros nas Glosas de Despesas Contabilizadas em Duplicidade" (e-fl. 1041), o qual corresponde ao item "C.2 - Despesas Contabilizadas em Duplicidade" do TVF, a seguir transcrito, (e-fl. 567):

C.2 - DESPESAS CONTABILIZADAS EM DUPLICIDADE:

37. A fiscalizada escriturou as seguintes despesas em duplicidade, motivo pelo qual estamos efetuando a glosa das referidas despesas duplicadas:

Data	Conta	D/C	Valor	Histórico
07/11/2007	Conservação de bens móveis e imóveis	D	41.275,44	Pagamento conf. recibo de CONSTRUTORA UNI
07/11/2007	Conservação de bens móveis e imóveis	D	41.275,44	Pagamento conf. recibo de CONSTRUTORA UNI - CH 771
06/08/2007	Material Aplicado	D	9.955,19	Valor ref. NF 267305MANCHESTER TUBOS E PERFILADOS de
06/08/2007	Outras Despesas c/ Funcionamento	D	9.955,19	Pagamento Nota Fiscal 267305-AMANCHETER TUBOS E PERFILADOS de
28/08/2007	Conservação de bens móveis e imóveis	D	5.008,68	Pagamento Nota Fiscal 21063FERRAÇO IND. E COMERC. - CH 656 de
28/08/2007	Outras Despesas c/ Funcionamento	D	5.008,68	Pagamento Nota Fiscal 21063FERRAÇO de

[...]

2.5) Das 'Benfeitorias em Imóveis de Terceiros não Ativáveis'

A presente matéria consta do recurso voluntário sob o título 'Benfeitorias em Imóveis de Terceiros não Ativáveis' (e-fl. 1042 e ss.), o qual corresponde ao item "C.3 - Despesas não Ativadas" do TVF, a seguir transcrito, (e-fls. 567/568):

C.3 - DESPESAS NÃO ATIVADAS:

38. A fiscalizada contabilizou como despesas valores que aumentaram a vida útil dos bens, conforme se constata pelas características das mercadorias, em relação às cópias das notas fiscais apresentadas, motivando a glosa, nos termos do artigo 346 e parágrafos, do RIR/99, que prevê a ativação dos gastos que resultem no aumento da vida útil do bem.

39. Acrescente-se que a fiscalizada não possui registrado em seu nome qualquer bem imóvel, valendo-se, como esclarecido na parte inicial deste Termo, dos imóveis de propriedade da QUATRE EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA (empresa do grupo econômico), ou de terceiros, para suas atividades empresariais.

40. Os valores contabilizados como despesas que de deveriam ser contabilizados no ativo e, posteriormente, depreciados estão discriminados na planilha anexa denominada "DESPESAS NÃO ATIVADAS".

(...).

2.6) Das ‘Despesas Comprovadas e Dedutíveis’

A presente matéria consta do recurso voluntário sob o título ‘Despesas Comprovadas e Dedutíveis’ (e-fl. 1047 e ss.), o qual corresponde ao item ‘C.4 - Despesas não Comprovadas’ do TVF, a seguir transcrito, (e-fl. 568):

C.4 - DESPESAS NÃO COMPROVADAS:

41. Existem várias despesas contabilizadas para as quais a fiscalizada não apresentou as respectivas notas fiscais e/ou documentos hábeis para comprova-las e que permitam o exame da natureza dessas aquisições, se dedutíveis como despesas ou não.

42. Dessa forma, estamos glosando estas despesas sendo que se posteriormente forem apresentados os documentos hábeis e idôneos para comprova-las deverá ser examinada a natureza de cada uma das aquisições para caracteriza-las, ou não, como despesas dedutíveis.

43. As despesas contabilizadas para as quais não foram apresentadas as devidas comprovações, perante esta fiscalização, estão discriminadas na planilha anexa denominada ‘DESPESAS NÃO COMPROVADAS’.

Data	Conta	Valor	Histórico
12/01/2006	Serviços de Terceiros	17.527,18	POTO RECIBO OBRAPRIMA ENGENHARIA
30/03/2006	Serviços de Terceiros	24.000,00	PGTO PARC. 1/4 CONF RECIBO - OBRAPRIMA ENGENHARIA
12/04/2006	Honorários Advocatórios	0.035,78	PACTO RECIBO MARCATTE ADV. CONF. CH 170
23/05/2006	Honorários Advocatórios	8.000,00	PGTO RECIBO MARCATTE ADV. ASSOC.
30/05/2006	Serviços de Terceiros	17.000,00	PGTO PARC. 3 CONF RECIBO - OBRAPRIMA ENGENHARIA
12/06/2006	Serviços de Terceiros	16.500,00	PGTO PARC. 4 CONF RECIBO - OBRAPRIMA ENGENHARIA
21/06/2006	Serviços de Terceiros	16.500,00	PGTO PARC. 05 CONF RECIBO - OBRAPRIMA ENGENHARIA
07/08/2006	Honorários Advocatórios	8.000,00	VLR REF RECIBO 534 - MARCATTE ADVOG. ASSOC.
23/08/2006	Honorários Advocatórios	8.000,00	VLR REF RECIBO 340 - MARCATTE ADVOGADOS
05/09/2006	Honorários Advocatórios	12.500,00	PGTO CONF RECIBO 6002 - MARCATTE ADVOG. ASSOC.
27/09/2006	Honorários Advocatórios	8.000,00	PGTO CONF RECIBO 560 - MARCATTE ADVOG. ASSOC.
01/11/2006	Honorários Advocatórios	8.000,00	PGTO CONF RECIBO 360 - MARCATTE
08/11/2006	Serviços de Terceiros PF	30.333,13	PGTO DE PARC. 01/03 CONF RECIBO - SEMONE FERREIRA DE OLIVEIRA
05/12/2006	Serviços de Terceiros PF	30.333,13	PACTO CONF RECIBO SEBASTIAO MERANDA
20/12/2006	Honorários Advocatórios	8.000,00	PACTO CONF RECIBO MARCATTE ADVOGADOS
20/12/2006	Serviços de Terceiros PF	33.333,13	PACTO CONF RECIBO SEBASTIAO DE OLIVEIRA
	SOMA DO ANO	271.057,55	
13/01/2007	Honorários Advocatórios	7.000,00	PGTO CONF RECIBO 560 - MARCATTE ADVOG.
14/02/2007	Honorários Advocatórios	6.000,00	VLR REF RECIBO 370 - MARCATTE ADVOGADOS
01/03/2007	Serviços de Terceiros	7.000,00	Valor ref NF 1408 ARBIA AERO TANG de
01/03/2007	Serviços de Terceiros	6.300,00	Valor ref NF 1408 ARBIA AERO TANG de
	SOMA DO TRIMESTRE	16.300,00	
19/04/2007	Honorários Advocatórios	8.000,00	POTO CONF RECIBO DE MARCATTE ADVOGADOS ASSOC. - CH 300/486
09/05/2007	Serviços de Terceiros	6.000,00	Valor ref NF 1408 ARBIA AERO TANG de
01/06/2007	Outras Despesas c/ Funcionamento	2.000,15	Valor ref NF 7452 LIOJA ELETRICA de
01/06/2007	Serviços de Terceiros	6.000,00	Valor ref NF 1410 EPS COMUNICACAO de
01/06/2007	Serviços de Terceiros	4.130,00	Valor ref NF 1607 TENDA E TOLDOS de
12/06/2007	Outras Despesas c/ Funcionamento	4.611,73	Valor ref NF 241M E F COM DE MATERIAIS DE CONSTR. de
	SOMA DO TRIMESTRE	30.745,88	
01/07/2007	Locação de máquinas e equipamentos	15.000,00	POTO CONF RECIBO DE NACIONAL MERCANTIL - REF. 05/07
01/07/2007	Serviços de Terceiros	3.600,00	Valor ref NF 1607 TENDA E TOLDOS de
02/07/2007	Locação de máquinas e equipamentos	13.000,00	PGTO CONF RECIBO DE NACIONAL MERCANTIL - REF. 07/07
05/07/2007	Serviços de Terceiros	7.000,00	Valor ref NF 23196 UNIDAL ELEVADORES de
06/07/2007	Serviços de Terceiros	33.500,00	PGTO RECIBO - SEBASTIAO DE OLIVEIRA - CONF CH 100612
10/07/2007	Serviços de Terceiros PF	2.184,00	PGTO CONF RPA 10 DE JAIR PEDRO CANDIDO - CH 330603
13/07/2007	Material Aplicado	1.848,00	Valor ref NF 9197 ANA CRISTINA LIMA CARVALHO de
03/08/2007	Material Aplicado	3.007,18	Valor ref NF 26717 IMANCHESTER TUDOS E PERFILADOS de
14/08/2007	Serviços de Terceiros	21.216,00	Valor ref NF 340 TRADE LONGTADA de
28/08/2007	Outras Despesas c/ Funcionamento	5.000,00	Pagamento Nota Fiscal 21043 FERRAÇO de
28/08/2007	Serviços de Terceiros PF	2.352,00	PGTO CONF CH 250571 - JAIR PEDRO
28/08/2007	Serviços de Terceiros PF	2.244,00	PGTO CONF CH 250570 - NELMO DO CARMO
28/08/2007	Serviços de Terceiros PF	2.196,00	POTO RECIBO - MANOEL - CONF CH 210171
03/09/2007	Serviços de Terceiros	3.818,79	Valor ref NF 249 MAIS CARTUCHOS de
04/09/2007	Conservação de bens móveis e materiais	7.528,70	Valor ref NF 918 PERFILADOS MACOVI de
05/09/2007	Honorários Advocatórios	31.833,31	Valor ref NF 2101 AROVALDO CAMPOS PIRES de
06/09/2007	Serviços de Terceiros	3.700,00	Valor ref NF 10217 GRAFICA E ED. LIMA de
20/09/2007	Serviços de Terceiros	12.000,00	Valor ref NF 81507 CONSTRUTORA UNI de
	SOMA DO TRIMESTRE	173.034,91	
02/10/2007	Locação de máquinas e equipamentos	15.000,00	Pagamento conf recibo de NACIONAL MERCANTIL COMP. REF. 10/07
15/10/2007	Conservação de bens móveis e materiais	11.330,00	Pagamento Nota Fiscal 566 IND. E COM. DE PEDRAS FERNANDES de
17/10/2007	Material Aplicado	4.300,25	Valor ref NF 16212 DEPOSITO DUCARLOS de
17/10/2007	Material Aplicado	3.361,25	Valor ref NF 16211 DEPOSITO DUCARLOS de
17/10/2007	Material Aplicado	2.986,78	Valor ref NF 16249 DEPOSITO DUCARLOS de
19/10/2007	Honorários Advocatórios	10.500,00	Pagamento conf recibo de VILADVOGACIA EMPRESARIAL
07/11/2007	Serviços de Terceiros PF	3.000,00	Pagamento conf recibo de RENATO DANTES MACEDO
22/11/2007	Outras Despesas c/ Funcionamento	17.000,00	Valor ref NF 24 FAREDI COMERC. de
22/11/2007	Outras Despesas c/ Funcionamento	2.150,00	Pagamento Nota Fiscal 90322 MADEIREIRA PARAANAENSE - CH 210641 de
30/11/2007	Serviços de Terceiros	3.990,00	Valor ref NF 6120 TANE COMUNIC. de
02/12/2007	Locação de máquinas e equipamentos	15.000,00	Pagamento conf recibo de NACIONAL MERCANTIL COMP. REF. 11/07
18/12/2007	Serviços de Terceiros	34.058,00	Pagamento conf recibo de EXCELENCIA PLANEJAMENTO E COMUNICACAO
31/12/2007	Locação de máquinas e equipamentos	15.000,00	Pagamento conf recibo de NACIONAL MERCANTIL COMP. REF. 12/07
	SOMA DO TRIMESTRE	136.478,21	

A partir da leitura e análise dos trechos acima reproduzidos, observa-se que os únicos elementos fáticos que, ao menos aparentemente, poderiam suscitar alguma dúvida e, talvez, alguma confusão entre as despesas glosadas no Processo nº 15504.722697/2011-31 e as glosas das despesas discutidas nos presentes autos dizem respeito ao fato de que, durante o ano-calendário 2007, a *Informática Nacional S.A.* realmente lançou em sua contabilidade algumas despesas em nome da *Nacional Mercantil*. Todavia, a partir de um juízo mais acurado, percebe-

se que as respectivas despesas objeto do item “C.4 - Despesas não Comprovadas” do TVF elaborado naquele processo, as quais, a propósito, encontram-se discriminadas nas tabelas acima, apresentam a natureza de “*Locação de máquinas e equipamentos*”, sendo que as despesas aqui discutidas objeto do ano-calendário de 2007 têm por natureza as supostas compras de mercadorias oriundas da *Nacional Mercantil*.

Por fim, e no que tange à presente autuação, registre-se que a autoridade fiscal foi bastante clara ao dispor nos itens 13 – *Da Ação Fiscal Anterior* e 14 – *Da Presente Ação Fiscal* do TVF (fls. 166/176) que o reexame do período já fiscalizado teve por objeto os lançamentos contábeis realizados pela *Informática Nacional S.A.* no ano-calendário de 2007 relativos à entrada de mercadorias oriundas da *Nacional Mercantil*, conforme se verifica dos trechos abaixo reproduzidos:

“13 – DA AÇÃO FISCAL ANTERIOR

206 – Conforme já relatado anteriormente a INFORMÁTICA NACIONAL foi submetida a procedimento fiscal para cumprimento do MPF 06.01.01.00-2009/01651.1, relativamente aos anos-calendário de 2006 e 2007. Naquela ocasião verificou-se lançamentos contábeis no ano de 2007 de entrada de mercadorias através de notas fiscais emitidas pela NACIONAL MERCANTIL.

207 – Assim sendo, foi a Informática Nacional intimada por diversas vezes a comprovar o efetivo pagamento daquelas supostas compras. Em atendimento às intimações, a INFORMÁTICA NACIONAL apresentou termo de resposta em 27 de outubro de 2009, informando que tais documentos não estavam sendo apresentados pela inexistência dos mesmos nos anos objeto de auditoria (2006 e 2007). Para comprovar suas alegações a empresa apresentou um quadro demonstrativo, cuja imagem reproduzimos abaixo. Desde quadro, depreende-se que aquelas supostas compras de mercadorias feitas em 2007 teriam seus pagamentos contabilizados em 2008 e 2009. O contribuinte juntou ainda cópias de folhas do Livro Diário somente de 2008, nas quais estavam contabilizadas os supostos pagamentos.

DATA	PAGAMENTOS
25/01/2008	91.830,63
27/02/2008	138.217,23
23/03/2008	221.088,79
25/03/2008	212.046,10
27/03/2008	218.101,05
29/03/2008	169.185,35
26/04/2008	369.985,42
27/04/2008	415.555,24
28/04/2008	2.500.019,04
25/05/2008	5.097.750,75
25/06/2008	5.577.510,00
10/02/2009	9.862.482,50

208 – Como o contribuinte não apresentou os comprovantes do efetivo pagamento daqueles valores, ele foi novamente intimado através do Termo de Intimação de 04/12/2009 a apresentar documentos que comprovassem tais pagamentos. Atendendo intimação, a empresa apresentou 12 (doze) documentos nomeados de ‘recibos de quitação de notas fiscais de venda de mercadoria de nosso estoque’ emitidos pela Nacional Mercantil e assinados por Djalma Leonardo Siqueira. Apesar das inúmeras intimações lavradas para comprovação do efetivo pagamento efetuado para a Nacional Mercantil, a empresa Informática não os apresentou.

14 – DA PRESENTE AUTUAÇÃO FISCAL

209 – Inicialmente, informamos que foi autorizado o reexame dos anos-calendário de 2008 e 2009 em 19 de março de 2012. Posteriormente em 16 de maio de 2012 foi autorizado o reexame do ano-calendário de 2007.

[...]

228 – Considerando que até 08 de novembro de 2012, o contribuinte não havia comprovado os lançamentos atípicos ocorridos nas contas fornecedores (2.01.02.01), clientes a receber (1.01.03.01) e disponibilidade (1.01.01.01), tampouco comprovado o efetivo pagamento efetuado à Nacional Mercantil pelas supostas compras efetuadas em 2007, lavramos o Termo de Intimação de nº 9/2012. Em 20 de novembro, o contribuinte mais uma vez solicitou prorrogação de prazo para atendimento do Termo de Intimação. Concedido novo prazo, a fiscalizada apresentou termo de resposta de 26 de novembro de 2012, repetindo as mesmas alegações feitas anteriormente, sem contudo comprovar o alegado. Uma vez mais, a empresa não apresentou as notas fiscais de venda de mercadorias que teriam sido emitidas em 2007 pela Nacional Mercantil para a Informática Nacional.” (grifei).

Tal como afirmei linhas atrás, a análise conjunta desses elementos fático-jurídicos nos leva a concluir que as matérias aqui discutidas as quais dizem com a infração tal qual descrita no item – 15 – *Constituição do Crédito do TVF – 1ª Infração: Comprovação inidônea de despesas do ano-calendário 2007* (fls. 176) são diversas das glosas de despesas efetuadas no procedimento fiscal anterior que, frise-se, foi inaugurado no MPF nº 06.1.01.00-2009-01651-1 e que cujas exigências a título de IRPJ e CSLL foram discutidas nos autos do Processo Administrativo nº 15504.722697/2011-31, o que significa dizer, pois, que o *reexame de período já fiscalizado* foi realizado com total observância às normas previstas na legislação de regência, não havendo se cogitar, portanto, de qualquer ilegitimidade e nulidade no que diz com o reexame em si considerado e muito menos com a lavratura dos Autos de Infração de IRPJ e CSLL aqui discutidos.

Aliás, tendo em vista que o procedimento fiscal que ensejou na lavratura dos respectivos Autos de Infração aqui discutidos recaiu sobre fatos não examinados por ocasião do procedimento fiscal anterior, tem-se que o procedimento fiscal em si e, sobretudo, a constituição dos créditos tributários de IRPJ e CSLL relativos ao ano-calendário de 2007 devem ser considerados de todo corretos e, aí, tratando-se de complementação do lançamento nos termos do determina o artigo 142 do CTN, decerto que os lançamentos aqui discutidos não devem ser tidos enquanto objeto de *revisão de lançamento* e, por isso mesmo, não se submetem, portanto, às disposições contidas nos artigos 145, inciso III e 149 do Código Tributário Nacional, tal como a própria Recorrente aponta.

A jurisprudência deste Tribunal tem encampado o entendimento de que é possível o *reexame de período já fiscalizado* mediante autorização expressa do Delegado da Receita Federal, bem assim que, ao recair o novo exame sobre fatos ou matérias não examinados por ocasião do procedimento fiscal anterior e os quais, a rigor, não foram incluídos na base de cálculo dos tributos eventualmente lançados anteriormente, o procedimento fiscal e os lançamentos fiscais realizados com base nos elementos colhidos no *reexame* devem ser considerados de todo corretos, não se podendo cogitar, ainda, da ocorrência da *revisão do lançamento* anterior. Confira-se:

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

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999

[...]

NULIDADE. ANTERIOR LANÇAMENTO FISCAL MESMO EXERCÍCIO. MATÉRIA TRIBUTÁVEL DIVERSA.

Não é nula, ou improcedente, a autuação posterior no mesmo contribuinte, cujo período já fora objeto de fiscalização, quando realizada por determinação do Delegado da Receita Federal e a autoridade fiscal não incluir na base de cálculo a matéria tributável anteriormente considerada. Trata-se de complementação da exigência fiscal, lavrado o Auto de Infração complementar devido a fatos novos conhecidos após o término da ação fiscal anterior e que justificam o reexame do período.

[...]

(Processo Administrativo nº 16327.004024/2002-65. Acórdão nº 191-00.030. Conselheiro(a) Relator(a) Ana de Barros Fernandes. Sessão de 21/10/2008).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2011, 2012

NOVO EXAME DE PERÍODO JÁ FISCALIZADO. AUTORIZAÇÃO. EXAME DE FATOS NÃO EXAMINADOS ANTERIORMENTE. NOVO LANÇAMENTO. REGULARIDADE.

É possível o reexame de período já fiscalizado, mediante autorização expressa do Delegado da Receita Federal do Brasil. Ao recair esse novo exame sobre fatos não examinados por ocasião do primeiro exame, e sendo apuradas irregularidades tributárias, correto o procedimento do Fisco de constituir o crédito tributário mediante lançamento, não se podendo cogitar de revisão do lançamento anterior, nem de erro de direito, muito menos de alteração do critério jurídico do lançamento.

[...]

(Processo Administrativo nº 19311.720212/2015-16. Acórdão nº 1301-002.270. Conselheiro Relator Waldir Veiga Rocha. Sessão de 10/04/2017).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário:

2008

REEXAME PERÍODO FISCALIZADO E REVISÃO DE LANÇAMENTO. PROCEDIMENTOS DISTINTOS.

O REEXAME de período já fiscalizado, na circunstância em que cuida tão somente de complementação de constituição de crédito tributário em relação a matérias diversas das alcançadas pelo procedimento fiscal anterior, não se confunde com REVISÃO DE LANÇAMENTO, não se submetendo, assim, às disposições do art. 149 do CTN.

[...]

(Processo Administrativo nº 16004.720375/2013-12. Acórdão nº 1401-001.852. Conselheiro(a) Relator(a) Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin. Redator designado Guilherme Adolfo dos Santos Mendes. Sessão de 12/04/2017)."

Com base nessa linha de fundamento, tem-se que a tese sustentada pela Recorrente no sentido de que, à luz dos artigos 138, *parágrafo único*, 142 e 150, § 4º do Código Tributário Nacional, “*só não estaria expressamente homologado, no encerramento de uma fiscalização (...) aquilo que o auditor fiscal expressamente declare não ter fiscalizado, em relação a este ou àquele tributo, a esta ou àquela atividade*” e de que, portanto, a Autoridade

fiscal não poderia ter lavrado qualquer auto de infração exigindo tributo cujo período de apuração já tinha sido objeto de fiscalização anterior devido à homologação tácita dos procedimentos realizados pela contribuinte não tem qualquer amparo jurídico.

De fato, o Auto de Infração tem natureza jurídica de lançamento tributário de ofício e, enquanto tal, deve ser considerado como ato vinculado de acordo com o artigo 142, *parágrafo único* do CTN, mas isso não significa dizer que, muito embora os autos de infração lavrados anteriormente referentes aos períodos de 2007 e 2008 tenham preenchidos todos os requisitos legais, a autoridade fiscal não possa, posteriormente, reexaminar, a partir da autorização expressa do Delegado da Receita Federal competente nos termos do artigo 906 do Decreto nº 3.000/99, período já fiscalizado e, por conseguinte, realizar nova autuação com base nos fatos e/ou matérias que não foram examinados por ocasião do procedimento fiscal anterior e/ou não haviam sido incluídas na base de cálculo dos respectivos tributos eventualmente lançados anteriormente. Aliás, a autoridade não só pode, como deve, assim fazê-lo, já que, como dito, o lançamento é atividade plenamente obrigatória e vinculada à lei, sob pena de responsabilidade funcional, conforme dispõe o artigo 142, *parágrafo único* do Código Tributário Nacional.

A aplicação do artigo 138, *parágrafo único* do CTN também não reivindica maiores complexidades. A linha de entendimento formulada pela Recorrente nessa parte é de que, após a início de qualquer procedimento fiscal, a denúncia espontânea é vedada e, assim, se a fiscalização é de caráter geral, a conclusão da fiscalização também é e, portanto, a não ser que o fiscal exclua expressamente o que não fiscalizou, todo o seu trabalho estará por homologar que o fiscalizado agiu de forma correta, não tem qualquer cabimento, já que o que o artigo 138, *caput* e *parágrafo único* do CTN dispõem é apenas que “a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração (...)” e que “não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização (...)”.

Além do mais, confira-se que o entendimento da Recorrente com base no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, o qual, a propósito, estabelece que a homologação tácita do lançamento ocorre com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador e desde que a Fazenda Pública não tenha se pronunciado nesse período, também não tem qualquer cabimento jurídico e, inclusive, vai na contramão do que a Recorrente tenta defender, já que, se não há homologação expressa, a autoridade não apenas pode, como deve, proceder a uma averiguação complementar para fins de, constatando-se quaisquer irregularidades tributárias supostamente perpetradas pelo sujeito passivo, realizar, de forma obrigatória e vinculada à lei, e visando o controle da legalidade, o lançamento complementar abarcando exigências fiscais até então não levadas a efeito, nos termos do já citado artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Por todas essas razões, entendo que não há se cogitar de qualquer nulidade dos Autos de Infração aqui discutidos no que diz respeito aos períodos de 2007 e 2008, de modo que a preliminar tal qual suscitada pela Recorrente deve ser rejeitada.

3.3. Da alegação de ausência de busca da verdade material para lavratura do Auto de Infração – Inobservância do dever constitucional de investigação e prova da realização do suporte fático

Verifique-se que o Código Tributário Nacional – CTN, enquanto norma jurídica com status de Lei complementar, cuidou de dispor em seu artigo 142 sobre o instituto do lançamento tributário¹⁹ o qual, a rigor, e enquanto ato administrativo plenamente vinculado e obrigatório, deve ser formalizado com observância a todos os requisitos ali previstos. Confira-se:

“Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

Capítulo II - Constituição de Crédito Tributário

Seção I - Lançamento

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Note-se que o *verificar a ocorrência do fato gerador* tem a ver com o motivo do ato e equivale, portanto, à comprovação do fato tal qual descrito na hipótese de incidência tributária, de modo que a feitura do lançamento pressupõe que todas as investigações eventualmente necessárias tenham sido realizadas e que, portanto, o fato gerador tenha sido identificado nos seus vários aspectos subjetivo, material, quantitativo, espacial e temporal, pois só com essa prévia identificação e comprovação é que o tributo pode ser lançado²⁰. Em outras palavras, o *verificar a ocorrência do fato gerador* significa que o lançamento deve estar lastreado em provas do acontecimento que dá ensejo ao pagamento do tributo. É a própria verificação da subsunção do fato à norma.

Vale transcrever, aqui, os comentários de Luciano Amaro²¹ ao artigo 142 do Código Tributário Nacional:

“Afirma, ainda, que o lançamento seria *tendente* a verificar a ocorrência do fato gerador etc. Ora, o Código Tributário Nacional confunde aí o lançamento com as investigações que a autoridade possa desenvolver e que objetivem (*tendam a*) verificar a ocorrência do fato gerador etc., mas que, obviamente, *não configuram lançamento*. A ação da autoridade administrativa (investigação) é que objetiva a consecução de *eventual* lançamento. Efetivado o lançamento, porém, este não “tende” para coisa nenhuma, ele *já é o resultado da verificação da ocorrência do fato gerador*, mesmo porque, sem que se tenha previamente verificado a realização desse fato, descabe o lançamento. Em suma, o lançamento não tende nem a verificar o fato, nem a determinar a matéria tributável, nem a calcular o tributo, nem a identificar o sujeito passivo. O lançamento pressupõe que todas as investigações eventualmente necessárias tenham sido feitas e que o fato gerador tenha sido identificado nos seus vários aspectos subjetivo, material, quantitativo, espacial, temporal, pois só com essa prévia identificação é que o tributo pode ser lançado. (grifei).

¹⁹ De acordo com o artigo 146, inciso III, alínea “b” da Constituição Federal, o instituto do lançamento é matéria que deve ser tratada tão-somente por Lei Complementar, porquanto, nos dizeres da Constituição, trata-se de norma geral em matéria de legislação tributária.

²⁰ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

²¹ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

A atividade administrativa de lançamento se enquadra na categoria dos atos administrativos e, enquanto tal, é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, o que significa dizer, pois, que, ao confeccionar o lançamento, a autoridade fiscal tem, na verdade, um dever jurídico de investigação ou encargo da prova no que diz com a comprovação da ocorrência do fato tal qual descrito abstratamente na norma superior, o qual não se confunde num ônus da prova, nem em sentido material, nem em sentido formal, já que a averiguação da *verdade material* não é objeto de um simples ônus, mas, sim, de um dever jurídico.

É nesse sentido que Alberto Xavier²² sustenta:

O procedimento tributário de lançamento tem como finalidade central a investigação dos fatos tributários, como vista à sua prova e caracterização; respeita à *premissa menor* do silogismo de aplicação da lei.

Como, porém, proceder, à investigação e valoração dos fatos?

A este quesito a resposta do Direito Tributário é bem clara. Dominado todo ele por um princípio da legalidade, tendente à proteção da esfera privada contra os arbítrios do poder, a solução não poderia deixar de consistir em submeter a investigação a um *princípio inquisitório* e a valoração dos fatos a um *princípio da verdade material*.

[...]

Porque no procedimento administrativo se tende à averiguação da verdade material quanto ao objeto do processo – indispensável para aplicação da lei de imposto – nele não se coloca, em rigor, um problema de repartição de ônus da prova como critério de juízo sobre o fato incerto.

Ao contrário de que entendia a antiga jurisprudência do *Reichsfinanzhof* e do Supremo Tribunal Administrativo da Prússia, apoiada na doutrina por Rauschning, Berger e Louveaux, segundo a qual no procedimento de lançamento existiria uma repartição do ônus da prova semelhante à que vigora no processo civil, cabendo à Administração provar os fatos constitutivos do seu direito e ao contribuinte provar os fatos impeditivos, é hoje concepção dominante que não pode falar-se num ônus da prova do Fisco, nem em sentido material, nem em sentido formal. Com efeito, se é certo que este se sujeita às consequências desfavoráveis resultantes da falta de prova, não o é menos que a averiguação da verdade material não é objeto de um simples ônus, mas de um dever jurídico. Trata-se, portanto, de um verdadeiro *encargo da prova* ou *dever de investigação*, que não se vê vantagem em designar por novos conceitos, ambíguos quanto à sua natureza jurídica, como o de ônus da prova objetivo (*objektive Beweislast*), ônus da probabilidade (*Vermutungslast*) ou situação, base ou condição da prova (*Beweislagen*).” (grifei).

E, aí, por estar vinculada à legalidade, a Autoridade fiscal tem o dever de buscar a *verdade material* dos fatos. Daí que a busca pela verdade material não é uma faculdade da autoridade, mas, sim, um dever, de modo que ela deve solicitar todos os documentos que entender necessários à elucidação do caso independentemente das provas produzidas pelos próprios sujeitos passivos. Em síntese, o princípio da *verdade material* ou verdade real exprime que a autoridade administrativa deve analisar os fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. É por isso que a autoridade vai à busca e solicita, aos sujeitos passivos, a apresentação de documentos para que, no final, possam conduzi-los a uma conclusão baseada na *verdade material* ou na realidade dos fatos.

²² XAVIER, Alberto. Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro. 3ª ed. reform.e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 131, 155/157.

Mas, é de se reconhecer que a *verdade material* envolve não apenas o dever de investigação por parte da Autoridade, mas, também, o dever de colaboração por parte do sujeito passivo. Conforme preceitua James Marins²³,

“As faculdades fiscalizatórias da Administração tributária devem ser utilizadas para o desvelamento da verdade material e seu resultado deve ser reproduzido fielmente no bojo do procedimento e do Processo Administrativo. O dever de investigação da Administração e o dever de colaboração por parte do particular têm por finalidade propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos.” (grifei).

Ora, ainda que o princípio da *verdade material* exija que a autoridade busque as provas para fundamentar suas alegações, verifica-se que os contribuintes também têm a obrigação de colaborar para que a realidade dos fatos venha a prevalecer. Ou seja, a *verdade material* é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, que, unidos, propiciam a aproximação da atividade formalizadora do lançamento com a realidade dos acontecimentos.

A propósito, confira-se que essa linha de entendimento tem amparo em precedentes proferidos por este E. CARF, conforme se verifica das ementas reproduzidas abaixo:

“[...]”

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/07/2006

PRINCIPIO DA VERDADE MATERIAL. DEVER DE COLABORAÇÃO DE AMBOS OS LITIGANTES. FALTA DE APRESENTAÇÃO PELO SUJEITO PASSIVO DE DOCUMENTO QUE AFIRMA POSSUIR E QUE SERIA FUNDAMENTAL PARA A SOLUÇÃO DA CONTENDA. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE DA ACUSAÇÃO DO FISCO.

O princípio da verdade material exige o dever de colaboração tanto do fisco, quanto do sujeito passivo. Se esse afirma que possui prova que afastaria a pretensão da auditoria e não a apresenta, reputa-se como verdadeira a acusação fundada na inexistência da prova não exibida.

(Processo nº 35381.000621/2007-15. Acórdão nº 2401-00.618. Conselheiro Relator: Kleber Ferreira de Araújo. Sessão de 20/08/2009).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2006

[...]

VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO.

A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos.

²³ MARINS, Jams. Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021, Não-paginado.

(Processo nº 10880.915068/2009-27. Acórdão nº 3401-005.468. Conselheiro Relator Rosaldo Trevisan. Sessão de 26/11/2018).”

Fixadas essas premissas, observe-se que, no caso concreto, e visando buscar a *verdade material* ou a realidade dos fatos, a Autoridade fiscal entendeu por intimar a *Informática Nacional S.A.* a apresentar documentos ou prestar esclarecimentos por diversas vezes e, no final, com base tão-somente nos respectivos documentos e esclarecimentos apresentados, acabou concluindo que a empresa teria cometido as infrações à legislação tributária tais quais discriminadas no item 15 – *Constituição do Crédito* do TVF (fls. 176/182), conforme se verifica dos trechos abaixo reproduzidos:

15 – CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO

1ª INFRACÇÃO: COMPROVAÇÃO INIDÔNEA DE DESPESAS - ANO CALENDÁRIO 2007

[...]

230 – Ressaltamos que a fiscalizada apesar de devidamente intimada por inúmeras vezes sequer apresentou as citadas notas fiscais. Desta forma, utilizamos os arquivos digitais apresentados em 31/03/2010 em resposta ao Termo de Intimação Fiscal de 09/03/2010 lavrado pelo AFRFB Valério Roberti Gil, responsável pelo Mandado de Procedimento Fiscal nº 06.1.01.00-2009-01651-1. Anexamos ao presente processo o Termo de Intimação de 09/03/2010 e a respectiva resposta do contribuinte na qual se relaciona os arquivos apresentados, inclusive o arquivo de dados mestre de entrada de mercadorias. Dos arquivos apresentados extraímos os dados para elaboração do demonstrativo no qual consta todas as notas fiscais de entrada que teriam sido emitidas pela NACIONAL MERCANTIL, o qual compõe o Anexo 2 deste Termo de verificação Fiscal. Elaboramos também o demonstrativo consolidado por mês dos valores das supostas compras efetuados da Nacional Mercantil, o qual compõe o Anexo 1 deste Termo de Verificação Fiscal.

[...].

2ª INFRACÇÃO: IRF / PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO CONTABILIZADOS COMO PAGOS À NACIONAL MERCANTIL – ANOS-CALENDÁRIO 2008 e 2009

232 – Como não poderia deixar de ser, a INFORMÁTICA NACIONAL não comprovou que os valores contabilizados a título de pagamento à NACIONAL MERCANTIL foram efetivamente pagos àquela empresa. Esse fato fato corrobora todo o já exposto, qual seja, não houve venda de mercadorias, na verdade a Informática Nacional deu prosseguimento nas atividades daquela, pelos motivos já por demais demonstrados. Assim, embora a empresa tenha contabilizado o pagamento à Informática Nacional, estes pagamentos não foram efetuados àquela empresa, sendo portanto pagamentos a beneficiários não identificados, já que para a Informática Nacional não foram, por serem as duas uma só empresa. Para demonstrar os valores contabilizados como se tivessem sido pagos à Informática Nacional elaboramos um demonstrativo, o qual compõe o anexo 3 do Termo de Verificação Fiscal, discriminando a data, valor e histórico dos referidos pagamentos. Tais dados foram extraídos da contabilidade da empresa, conta fornecedores, anexada ao processo.

[...].

3ª INFRACÇÃO: IRF / PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO – ANO-CALENDÁRIO 2009

234 – O contribuinte consignou na contabilidade, na conta fornecedores diversos nº 2.01.02.01, tendo como contrapartida a conta disponibilidade os lançamentos abaixo reproduzidos, sem entretanto ter demonstrado quem foram os beneficiários de tais pagamentos.

[...]

235 - Apesar de diversas vezes intimado a identificar os beneficiários de tais pagamentos, o contribuinte não o fez. Inúmeras intimações foram lavradas solicitando ao contribuinte que discriminasse os fornecedores individualmente, com indicação de nota fiscal, data e valor, de forma a demonstrar os lançamentos feitos consolidadamente. O contribuinte se limitou a informar que:

“...nosso serviço contábil era terceirizado (Contage Contadores e Associados), com elevado número de inconsistências contábeis, divergente dos nossos controles financeiros.” (Termo de resposta de 10 de abril de 2012).

236 - Intimado a apresentar o livro auxiliar da conta fornecedores, o contribuinte apresentou arquivo magnético, informando que naquele continha os registros de “fornecedores baixas ano 2008 e 2009”. O contribuinte informou ainda que aqueles registros serviriam como Diário Auxiliar. Nesta mesma oportunidade, o contribuinte alega ainda:

“Em relação aos registros contábeis inapropriados aos fatos, já informamos a V.S. dos erros cometidos pela empresa que nos prestava serviços contábeis. Sendo que as contas contábeis Clientes e Fornecedores terá que ser auditada a partir dos nossos Diários Auxiliares gerados a partir de nossos controles financeiros.” (Termo de resposta de 23 de maio de 2012).

237 – Considerando que os “registros auxiliares” da conta fornecedores apresentados pelo contribuinte não guardavam correlação com os lançamentos contábeis, não coincidiam em valores nem por ano, nem por mês e nem por dia, o contribuinte foi novamente intimado a demonstrar a composição daqueles valores lançados globalmente na contabilidade. Desta feita, o contribuinte informou:

“As liquidações a débito da conta Fornecedores estão comprovadas pelas informações contidas no Diário Auxiliar, por Operações Bancárias, cujos arquivos digitais validados foram entregues a V.S. Os valores cujos pagamentos eram efetuados por movimento de Caixa, em dinheiro, foram contabilizados por valores globais ao final de cada mês.” (Termo de resposta de 03 de julho de 2012).

[...].

4ª INFRAÇÃO: PASSIVO FICTÍCIO: OMISSÃO DE RECEITA CARACTERIZADA PELA MANUTENÇÃO NO PASSIVO DE OBRIGAÇÃO NÃO COMPROVADA – ANO-CALENDÁRIO 2009

239 – O contribuinte registrou em 31 de maio de 2009 o lançamento a crédito da conta “Empréstimos” nº 2.01.10.01 o valor de R\$ 8.913.525,20 (oito milhões novecentos e treze mil quinhentos e vinte e cinco reais e vinte centavos).

240 – Intimado por diversas vezes a comprovar a origem de tal lançamento, na única vez em que o contribuinte respondeu sobre tal assunto ele informou:

“...segundo os registros contábeis, o lançamento contábil objeto de sua intimação (Item 5), abaixo reproduzido, certamente deveu-se a ajustes contábeis relativos a saldos, que segundo a análise e procura não ocorreu baseado em fatos administrativos, portanto, desprovido de documentos. Aliás, analisando as possíveis

padronizações, segundo os princípios contábeis, não existe um fato administrativo para se debitar uma conta de Cliente e creditar uma conta de Empréstimos.”

[...]

5ª INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITAS – ANOS-CALENDÁRIO 2008 e 2009

242 - Considerando que ocorreram lançamentos atípicos debitando à conta “clientes a receber” e creditando à conta “disponibilidades” e tendo sido o contribuinte intimado por diversas vezes a comprovar a origem destes lançamentos, sem contudo tê-lo feito, consideramos como omissão de receita os valores abaixo. O contribuinte não comprovou o alegado, a saber, que os valores destas vendas a prazo transitaram pela conta disponibilidades e que posteriormente foram transferidos para a conta clientes a receber.

[...]” (grifei).

Veja-se que a Autoridade fiscal não se furtou do seu dever jurídico de investigação ou do encargo da prova no que diz com a comprovação da ocorrência dos fatos que configuraram as respectivas infrações à legislação tributária tais quais descritas abstratamente nas respectivas normas superiores, haja vista que, para comprovar os fatos infracionais relatados no item 15 – *Constituição do Crédito* do TVF, acabou solicitando documentos e esclarecimentos à *Informática Nacional S.A.* por diversas vezes, os quais, após terem sido devido e regularmente analisados, acabaram conduzindo à conclusão de que a empresa teria, de fato, cometido as respectivas infrações tributárias.

À toda evidência, o que se observa, no caso, e diferentemente do que a Recorrente sustenta, é que a empresa acabou não cumprindo com seu dever de colaboração, que, como visto, tem por finalidade propiciar a prevalência da realidade dos fatos e a aproximação da atividade formalizadora do lançamento com a respectiva realidade, o que não equivale a dizer, pois, que a autoridade fiscal deixou de observar e buscar a *verdade material* ou a verdade real. Uma coisa é o dever de investigação a partir da busca da *verdade material*, que, a rigor, é próprio da autoridade; outra coisa, o dever de colaboração do sujeito passivo para que a realidade dos fatos venha a prevalecer.

Com efeito, não há como acolher, aqui, as alegações preliminares formuladas pela Recorrente no sentido de que *inexistiu qualquer tratamento dos documentos apresentados com o fito de desvendar a verdade material dos fatos* ou de que *a autoridade deixou de buscar a verdade material dos fatos e acabou não cumprindo o dever objetivo de prova e investigação das premissas fáticas que dão ensejo à autuação*, ou, ainda, de que *a autoridade acabou se utilizando indícios, presunções e ficções no que tange com a formalização dos respectivos Autos de Infração*, não havendo se falar, portanto, na ausência busca da *verdade material* ou na inobservância do dever de investigação e prova por parte da autoridade fiscal no que diz com a identificação e comprovação dos suportes fáticos que consubstanciam os respectivos lançamentos.

Por essas razões, entendo por rejeitar a preliminar de nulidade dos Autos de Infração formulada com base em tais alegações.

3.4. Da alegação de decadência de parte do crédito tributário

O direito de constituir o crédito tributário, pelo lançamento, é um direito potestativo que alguns preferem denominá-lo de poder-dever da Administração Tributária. E se trata de direito potestativo porque o seu exercício independe da colaboração de quem quer que seja, porquanto, mesmo em relação aos tributos aos quais a lei impõe ao sujeito passivo o dever de declarar os fatos geradores respectivos e daqueles em relação aos quais a lei impõe ao sujeito passivo o dever de apurar o valor correspondente e fazer o pagamento antecipado, é, sempre, possível que a autoridade efetue o lançamento *ex officio* nos casos em que tenha havido o inadimplemento de tais deveres que, aliás, são próprios do sujeito passivo²⁴.

De fato, não há, como poderia parecer, apenas uma norma geral e abstrata que disciplina a *decadência* do direito do Fisco de constituir o crédito tributário. É certo que o prazo de cinco anos é o mesmo relativamente a todas as espécies tributárias, mas cada uma das normas apresentam suas hipóteses específicas, descrevendo o transcurso do cinco anos contados do *dies a quo* tal qual definido pela lei tributária. E, aí, considerando que a decadência é norma geral nos termos do artigo 146, inciso III, alínea “b” da Constituição Federal, apenas o Código Tributário Nacional que, como dito, foi recepcionado como Lei complementar, é que pode dispor sobre as respectivas regras.

A decadência é disciplinada, basicamente, nos artigos 150, § 4º e 173, inciso I do Código Tributário Nacional, conforme se verifica abaixo:

“Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

SEÇÃO II - Modalidades de Lançamento

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

SEÇÃO IV - Demais Modalidades de Extinção

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Observe-se que o instituto da *decadência* tributária é disciplinado por, no mínimo, três normas jurídicas distintas, cujas hipóteses, além do fator *tempo*, conformam-se pela

²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Arts. 139 a 218. Vol. III. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 503.

combinação dos seguintes critérios positivos: (i) atribuição legal ou não ao sujeito passivo do dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade; (ii) ocorrência, ou não, do pagamento antecipado, ainda que de forma parcial; e, por fim, (iii) a existência, ou não, de dolo, fraude ou simulação.

A propósito, confira-se que, ao apreciar o Recurso Especial nº 973.733/SC, julgado sob a sistemática do artigo 543-C do CPC/1973, o Superior Tribunal de Justiça – STJ acabou concluindo que o prazo de decadência previsto no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional deve ser aplicado apenas nas hipóteses em que o sujeito passivo antecipa o pagamento do tributo e desde que não seja comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação. É ver-se:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)."

O STJ acabou fixando a tese do Tema Repetitivo nº 163 nos seguintes termos:

"O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito."

De acordo com tal entendimento, a regra de decadência prevista no artigo 150, § 4º do CTN só deve ser aplicada nos casos em que o sujeito passivo tiver antecipado o pagamento do imposto e desde que não haja, no caso, comprovação de que tenha atuado com dolo, fraude ou simulação, porque, do contrário, prevalecerá a regra decadencial constante do artigo 173, inciso I do CTN.

É de se reconhecer que os entendimentos fixados pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal na sistemática dos artigos 543-B e 543-C do CPC de 1973 ou dos artigos 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105/2015 – Novo Código de Processo Civil devem ser aqui reproduzidos por força do artigo 62, § 2º do Regimento Interno do CARF – RICARF, aprovado pela MF nº 343, de 09 junho de 2015. Confira-se:

"Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015

"Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)."

E tanto é assim que este Tribunal Administrativo acabou sumulando o entendimento no sentido de que a contagem do prazo decadencial será realizada com fundamento no artigo 173, inciso I do CTN nas hipóteses em que restar caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Veja-se:

"Súmula CARE nº 72

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. **(Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).**”

Pois bem. No caso em tela, percebe-se que apenas as exigências de IRPJ e CSLL abarcam o ano-calendário de 2007, conforme se verifica dos próprios Autos de infração de fls. 04/26/ e 27/44, respectivamente, e do próprio item 15 – *Constituição do Crédito* constante do TVF (fls. 176/182). Além do mais, tem-se que a *Informática Nacional S.A.* restou cientificada dos lançamentos e do TVF em 06/12/2012, conforme se pode observar da assinatura de ciência do gerente da empresa aposta em cada um dos respectivos Autos de Infração de IRPJ (e-fls. 05) e de CSLL (e-fls. 28).

Significa dizer, pois, e tal como a própria Autoridade julgadora de 1ª instância já havia apontado, que, se aplicássemos, aqui, a regra decadencial prevista no artigo 150, § 4º do CTN, apenas parte das exigências contidas nos Autos de Infração de IRPJ e CSLL que se referem ao primeiro, segundo e ao terceiro trimestre do ano-calendário de 2007 poderiam estar atingidas pela decadência, haja vista que, como cediço, e no que concerne ao último trimestre de 2007, o fato gerador ocorre no encerramento do período de apuração que se dá, no caso, em 31/12/2007.

A própria 3ª Turma da DRJ/BHE dispôs que, a partir das consultas que realizara aos bancos de dados eletrônicos da Receita Federal em nome da *Informática Nacional S.A.*, havia verificado registros de pagamentos de IRPJ e CSLL relativos aos trimestres indicados na tabela adiante, os quais, segundo a autoridade julgadora, foram efetuados mediante apresentação de declaração de compensação prevista no artigo 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei nº 10.367, de 2002. Confira-se:

TRIBUTO	DT ARREC	DT VENC	PA	PRINCIPAL
CSLL	17/06/2009	31/07/2007	2º TRIM 2007	148.163,51
CSLL	17/06/2009	31/01/2008	4º TRIM 2007	161.125,67
IRPJ	17/06/2009	31/07/2007	2º TRIM 2007	333.638,98
IRPJ	17/06/2009	31/01/2008	4º TRIM 2007	307.857,51

De fato, a Autoridade julgadora de 1ª instância já havia concluído que, em relação ao primeiro e ao terceiro trimestre de 2007, a *Informática Nacional S.A.* não havia efetuado qualquer pagamento, bem assim que, ainda que existisse registro de pagamento de IRPJ e de CSLL no que diz respeito ao segundo e ao quarto trimestre de 2007, o fato é que as respectivas infrações tais quais apuradas pela Autoridade autuante dentro do período foram praticadas com dolo, fraude ou simulação, do que se conclui, aqui, pela aplicação da regra decadencial prevista no artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional, que dispõe que o dies a quo do prazo de cinco anos é contado “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

Aliás, note-se que a 3ª Turma da DRJ/BHE entendeu por manter integralmente o montante do IRPJ em relação ao primeiro, ao segundo e ao quarto trimestre do ano-calendário de 2007, sendo que a multa qualificada de 150% acabou sendo reduzida para 75% apenas no que

diz com o crédito relativo aos anos-calendário de 2008 e 2009, bem como que, em relação à exigência de CSLL, a turma julgadora concluiu por (i) reduzir o montante do tributo em relação ao primeiro trimestre de 2007, (ii) exonerar inteiramente o tributo exigido no 3º trimestre do ano-calendário de 2007, mas, por outro lado, acabou (iii) mantendo integralmente o montante do tributo exigido em relação ao segundo e ao quarto trimestre de 2007, assim como o montante da multa de ofício, preservando-se, inclusive, os seus percentuais, de sorte que o percentual da multa qualificada restou afastado apenas em relação aos anos-calendário de 2008 e 2009, conforme se verifica dos trechos abaixo reproduzidos, extraídos da parte dispositiva do Acórdão (fls. 3.008/3.009):

“MANTER PARCIALMENTE o crédito tributário constituído, para:

1. quanto ao lançamento de IRPJ, MANTER INTEGRALMENTE o montante do tributo exigido em relação ao primeiro, ao segundo e ao quarto trimestre do ano-calendário de 2007, assim como o montante da multa de ofício e dos juros de mora respectivos; e quanto ao crédito tributário relativo aos anos-calendários de 2008 e 2009, MANTER INTEGRALMENTE o montante do principal e dos juros de mora respectivos, mas REDUZIR o percentual da multa de ofício de 150% para 75%;
2. quanto ao lançamento de CSLL, REDUZIR o montante do tributo exigido com relação ao primeiro trimestre de 2007 de R\$ 531.709,33 para R\$ 510.265,66, assim como na mesma proporção a multa de ofício e os juros de mora respectivos, preservando-se, porém, os mesmos percentuais; EXONERAR INTEIRAMENTE o sujeito passivo do montante do tributo exigido em relação ao 3º trimestre do ano-calendário de 2007, assim como da multa de ofício e dos juros de mora respectivos; MANTER INTEGRALMENTE o montante do tributo exigido em relação ao segundo e ao quarto trimestre do ano-calendário de 2007, assim como o montante da multa de ofício e dos juros de mora respectivos, preservando-se, inclusive, os seus percentuais; e quanto ao crédito tributário relativo aos anos-calendários de 2008 e 2009, MANTER INTEGRALMENTE o montante do principal e dos juros de mora respectivos, mas REDUZIR o percentual da multa de ofício de 150% para 75%;” (grifei).

Ora, se é certo que, no que tange ao primeiro e ao terceiro trimestre de 2007, a *Informática Nacional S.A.* não efetuou qualquer pagamento a título de IRPJ e CSLL, também é certo que, no que diz com o segundo e o quarto trimestre de 2007, as infrações ali abarcadas e tais quais apuradas pela Autoridade autuante foram praticadas com dolo, fraude ou simulação, sendo que essa condição – relativa à configuração de dolo, fraude ou simulação – restou, inclusive, confirmada pela própria 3ª Turma da DRJ/BHE que, ao julgar o Acórdão nº 02-45.030 (fls. 3.007/3.102, entendeu por afastar a multa qualificada de 150% apenas em relação às exigências de IRPJ e CSLL referentes aos anos-calendário de 2008 e 2009.

De acordo com o que restou perfilhado pelo STJ quando do julgamento do REsp nº 973.733/SC e, também, por força da Súmula Vinculante CARF nº 72, conclui-se que, no caso, a regra decadencial que deve ser aplicada é aquela prevista no artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional, que dispõe que “*o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*”

E, aí, tendo em vista que a notificação dos lançamentos aqui discutidos ocorreu em 06/12/2012, conforme se pode observar da assinatura de ciência do gerente da empresa aposta em cada um dos respectivos Autos de Infração de IRPJ (e-fls. 05) e de CSLL (e-fls. 28), deve-se assinalar pela não ocorrência da decadência, já que, na espécie, e considerando que, no caso, restou caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a autoridade fiscal poderia

ter efetuado constituído definitivamente os créditos tributários aqui discutidos até o dia 31/12/2012.

Com fundamento nessa linha argumentativa, entendo por rejeitar a preliminar de decadência parcial do crédito tributário alicerçada no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, que, segundo a Recorrente, atingiria todo o período de 2007.

3.5. Da alegação de que a autoridade se equivocou quando da determinação da base de cálculo da CSLL – Inexistência de norma jurídica capitulando a indedutibilidade de valores

Registre-se, inicialmente, que, nos termos do artigo 249 do Decreto nº 3.000/99 o qual, frise-se, encontrava-se vigente à época dos fatos aqui discutidos, na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que não sejam dedutíveis na determinação do lucro real, bem assim os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que devam ser computadas na determinação do lucro real. Veja-se:

“Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999

Seção IV - Ajustes do Lucro Líquido

Adições

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §2º):

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.”

Além do mais, observe-se que o artigo 299 do referido Decreto nº 3.000/99 definira as despesas necessárias como aquelas não computadas nos custos e necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, conforme se verifica a seguir:

“Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999

Seção III - Custos, Despesas Operacionais e Encargos

Subseção I - Disposições Gerais

Despesas Necessárias

Art.299.São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§1ºSão necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §1º).

§2ºAs despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §2º).

§3ºO disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.”

Por outro lado, é de se reconhecer que, de acordo com o que dispõe o artigo 2º, § 1º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, a base de cálculo da CSLL é o lucro líquido que, no caso, será o resultado do período base apurado com observância da legislação comercial. Confira-se:

“Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

[...]

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de participações societárias em pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência).

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990).”

O artigo 187, § 1º da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, por sua vez, dispõe que na determinação do resultado do exercício serão computados as receitas e os rendimentos ganhos no período e os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos. *In verbis*:

“Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976

SEÇÃO V - Demonstração do Resultado do Exercício

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

[...]

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a)** as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e
- b)** os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.”

Pelo que se observa, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL não são idênticas, já que, enquanto a base do IRPJ será o lucro real, a base da CSLL será o lucro líquido cujos ajustes estão especificamente previstos no artigo 2º, § 1º da Lei nº 7.689/1988 que, como visto, faz referência ao artigo 187 da Lei nº 6.404/1976. E tanto é que o próprio artigo 57 da Lei nº 8.981/95²⁵ acaba diferenciando-as, de modo que os ajustes ao lucro líquido para fins de apuração de um tributo não valem automaticamente para o outro. E, aí, poder-se-ia afirmar que, não havendo previsão para inclusão das despesas desnecessárias ou não dedutíveis do lucro real, as despesas não necessárias ou não operacionais não deveriam influenciar a base de cálculo da CSLL.

Ocorre, porém, que o artigo 13 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, acabou impondo ajustes comuns aos dois tributos, de sorte que, a partir de então, e para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, as despesas que não sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora devem ser adicionadas ao lucro líquido do período, conforme se observa abaixo:

“Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

[...].”

Ora, resta claro que o legislador ordinário entendeu por também submeter a CSLL à disposição contida no artigo 47 da Lei nº 4.506/64, o qual não traz exatamente uma regra, mas, sim, um princípio norteador da tributação sobre renda / lucro no ordenamento jurídico pátrio no sentido de que são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, assim consideradas as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

Ademais, note-se que, acaso a regra insculpida no artigo 47 restasse aplicável apenas em relação ao IRPJ, não havia necessidade de o legislador referenciá-la no artigo 13, *caput* da Lei nº 9.249/95, já que, ao vedar a dedutibilidade de algumas despesas, a regra do artigo 13 não estaria derogando a norma de caráter principiológico do artigo 47 da Lei nº 4.506/64, do que se conclui, pois, que a intenção do legislador ordinário foi, realmente, a de que a CSLL também deve estar submetida às disposições do referido artigo 47 da Lei nº 4.506/64.

²⁵ Cf. Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995).

É nesse sentido que a jurisprudência mais recente deste Tribunal Administrativo tem se inclinado, conforme se verifica das ementas reproduzidas abaixo:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2002

DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS DESNECESSÁRIAS. PREVISÃO LEGAL ESPECÍFICA.

A partir de 1º de janeiro de 96, devem ser adicionadas ao lucro líquido do período, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição social, as despesas incorridas pela pessoa jurídica que não possuam os atributos de necessidade, normalidade e usualidade, em virtude da previsão legal contida no art. 13 da Lei nº 9.249/1995.

(Processo nº 18471.001822/2007-10. Acórdão nº 9101-003.220. Conselheiro(a) Relator(a) Cristiane Silva Costa. Redator Designado Rafael Vidal de Araújo. Sessão de 08/11/2017).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006

CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL.

O conhecimento do recurso especial restringe-se à matéria questionada expressamente em razões recursais, orientando-se pela autuação fiscal e decisões ao longo do processo administrativo fiscal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2005, 2006

DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. INDEDUTIBILIDADE.

De acordo com o art. 2º da Lei nº 7.689/88, a base de cálculo da CSLL é o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial. A Lei nº 6.404/76, no §1º do seu art.187, determina que as despesas computadas na determinação do resultado do exercício devem ser somente aquelas necessárias para a geração das receitas da empresa. Sendo a determinação do resultado do exercício uma etapa preparatória para a apuração da CSLL, as despesas não necessárias ou não operacionais não devem influenciar na base de cálculo da contribuição.

Além disso, a partir de 1996, passou a existir determinação expressa (art. 13 da Lei nº 9.249/95) de que devem ser adicionadas ao lucro líquido do período, para fins de determinação a base de cálculo da CSLL, as despesas que não sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

(Processo nº 18471.002951/2008-06. Acórdão nº 9101-004.399. Conselheiro(a) Relator(a) Viviane Vidal Wagner. Redator(a) Designado(a) Cristiane Silva Costa. Sessão de 11/09/2019).” (grifei).

Portanto, tem-se, em tom de conclusão, que os conceitos de despesas “necessárias”, “usuais” e “normais” contidos no artigo 47 da Lei nº 4.506/64 são aplicáveis, também, à CSLL, porquanto a previsão contida no artigo 13 da Lei nº 9.249/95, a qual foi um

tanto categórica ao ressaltar aquele dispositivo legal, acabou por consolidar a questão da dedutibilidade em matéria de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL²⁶.

E ainda que esse não fosse o entendimento, note-se que, no caso concreto, a Autoridade entendeu por glosar as despesas tais quais discriminadas no tópico *1ª Infração – Comprovação inidônea de Despesas – Ano calendário 2007* do item 15 – *Constituição do Crédito* do TVF (fls. 176) tão-somente pela ausência de comprovação de sua ocorrência efetiva, e não porque foram consideradas desnecessárias, de modo que, ante a ausência de documentação hábil e idônea que pudesse atestar a veracidade no que diz com a escrituração dos desembolsos, os custos e despesas foram considerados, no final, como inexistentes, sendo que, em casos tais, o que se cumpre fazer não é adicionar o respectivo valor escriturado como custos e despesas ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real, mas, sim, subtraí-los do lucro líquido.

Aliás, veja-se, por oportuno, que a própria 3ª Turma da DRJ/BHE já havia disposto nesse sentido, conforme se verifica do trecho abaixo reproduzido, extraído das fls. 3.063 do Acórdão recorrido:

“Portanto, a irregularidade imputada pelo fisco importa a alteração do próprio lucro líquido contábil, e não do lucro real. Uma vez que o lucro líquido contábil é ponto de partida da determinação tanto da base de cálculo da CSLL como do lucro real, independentemente da posição que seja tomada quanto à questão analisada nos parágrafos precedentes, a irregularidade detectada pela fiscalização daria ensejo à legítima exigência de diferenças relativas a ambos os tributos.”

A jurisprudência deste E. CARF também ampara nossa linha de entendimento de que é legítima a glosa tanto de despesas cuja realização não foi comprovada quanto de despesas inexistentes, correspondentes a serviços não prestados e bens não entregues, razão pela qual o Fisco estará autorizado a adicionar tais gastos ao lucro real e à base de cálculo da CSLL. Confira-se:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010

CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. DOCUMENTOS FISCAIS INIDÔNEOS.

Para serem considerados hábeis e idôneos a comprovar custos e despesas, as notas fiscais e demais documentos devem identificar as partes, as operações realizadas, a discriminação dos serviços, os respectivos valores e obedecer às demais disposições comerciais e fiscais sobre a emissão de documentos.

GLOSA DE DESPESAS. DESPESAS INEXISTENTES OU NÃO COMPROVADAS.

É legítima a glosa tanto de despesas cuja realização não foi comprovada quanto de despesas inexistentes, correspondentes a serviços não prestados e bens não entregues, ficando o Fisco autorizado a adicionar tais gastos ao lucro real e à base de cálculo da CSLL.

IRPJ. CSLL. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DAS OPERAÇÕES. GLOSA DE CUSTOS.

²⁶ A rigor, observe-se que esse entendimento restou perfilhado no Acórdão nº 1102-001.006, proferida pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção, em sessão realizada em 11/02/2014, cujo relator, à época, foi o Cons. Fazendário Ricardo Marozzi Gregorio.

Correta a glosa de custos referente a notas fiscais comprovadamente inidôneas que não tiveram a regularidade das operações mercantis provada por documentação hábil e idônea.

[...]

(Processo nº 16682.722534/2015-93. Acórdão nº 1301-003.006. Conselheiro(a) Relator(a) Amélia Wakako Morishita Yamamoto. Redator Designado Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Sessão de 16/05/2018).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2010, 2011

CONCOMITÂNCIA DE INCIDÊNCIA DE IRPJ/CSLL PELA GLOSA DE DESPESAS E DE IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA

Quando não for comprovada a causa do pagamento, incide o IRRF. Por outro lado, uma despesa fictícia deve ser glosada, para que IRPJ e CSLL incidam sobre as bases de cálculo corretas. Consequentemente, se um contribuinte efetua pagamento por serviço e o deduz na apuração dos lucros tributáveis, mas não prova a efetiva prestação, incidem IRPJ/CSLL pela glosa da despesa e IRRF devido à ausência de causa para o pagamento.

(Processo nº 13896.723262/2015-45. Acórdão nº 9101-004.543. Conselheiro(a) Relator(a) Andréa Duek Simantob. Sessão de 07/11/2019.” (grifei).

De toda sorte, tem-se que, independentemente da perspectiva eleita – se as despesas são desnecessárias ou se são inexistentes ou não foram comprovadas –, a tese defendida pela Recorrente não deve ser, aqui, acolhida.

Com efeito, entendo por também rejeitar a preliminar tal qual formulada de que a Autoridade se equivocou quando da determinação da base de cálculo da CSLL.

4. Da análise das alegações de mérito suscitadas pela *Informática Nacional S.A.*

4.1. Da alegação da glosa indevida de despesas relacionadas à aquisição de mercadorias – Da impossibilidade de se efetuar a glosa das despesas devidamente escrituradas com os procedimentos utilizados pelo Fisco Federal – Da ausência de diligência tendente a comprovar que incorreu a efetiva aquisição de mercadoria e do ônus da prova – do tratamento dado a mesma operação em outro Auto de Infração lavrado pelo próprio Fisco

Conforme visto anteriormente, o artigo 249, inciso I do Decreto nº 3.000/99 estabeleceu que, na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração, dentre outros, as *despesas operacionais* as quais, aliás, foram tratadas, especialmente, no artigo 299 do referido Diploma, de modo que a sua dedutibilidade pressupõe, por assim dizer, o atendimento a quatro regras básicas: (i) que não se tratem e não sejam computados nos custos;

(ii) que sejam despesas necessárias, usuais ou normais; (iii) que estejam devidamente escrituradas e comprovadas; e, por fim, (iv) que sejam deduzidas no período-base competente.

A legislação de regência do Imposto de Renda exige que as despesas sejam registradas em escrita com forma contábil, as quais devem ser devidamente identificadas através de requisitos formais e de requisitos intrínsecos. Mas, além disso, é necessário que as *despesas* escrituradas sejam, também, e sobretudo, regularmente comprovadas através de documentação hábil e idônea que possam atestar, entre outros, a sua natureza, a identidade do benefício, a quantidade, o valor da operação etc. Em suma, pode-se afirmar, de logo, que a escrituração pura e simples de um fato ou de uma *despesa* não lhe dá o grau de certeza, daí por que é preciso que, acima de tudo, a ocorrência efetiva da despesa seja devidamente comprovada.

De acordo com o artigo 300 do Decreto nº 3.000/99, cuja redação espelha a regra prevista no artigo 45, § 2º da Lei nº 4.506, de 30 de novembro 1964, as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros aplicam-se aos custos e despesas operacionais. Veja-se:

“Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999

Seção III - Custos, Despesas Operacionais e Encargos

Subseção I - Disposições Gerais

Despesas Necessárias

Art. 300. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, §2º).”

Por sua vez, o artigo 45, § 2º da Lei nº 4.506/1964 dispõe o seguinte:

“Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964

Art. 45. Não serão consideradas na apuração do lucro operacional as despesas, inversões ou aplicações do capital, quer referentes à aquisição ou melhorias de bens ou direitos, quer à amortização ou ao pagamento de obrigações relativas àquelas aplicações.

[....]

§ 2º Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros.”

Isso significa dizer, pois, que, à luz do artigo 45, § 2º da Lei nº 4.506/1964, a dedutibilidade das *despesas* depende da escrituração e, conforme vimos anteriormente, da comprovação da efetiva ocorrência das respectivas despesas que, aliás, devem estar lastreadas em documentação hábil e idônea cujos requisitos formais e intrínsecos atendam às exigências legais, de modo que, no final, a efetividade e a veracidade dos respectivos pagamentos do preço e a realização das respectivas operações sejam devidamente comprovados.

De acordo com as lições de Ricardo Mariz de Oliveira²⁷,

Vejamos agora a comprovação das despesas, sobre o que já dito que requer a identificação da despesas através de requisitos formais (por meio de faturas, notas fiscais, recibos, etc.) e requisitos intrínsecos (com a identificação da operação, das quantidades, dos valores, das partes envolvidas, etc.).

Quanto aos requisitos formais, o essencial é distinguir casos para os quais a lei estabeleça exigências específicas, de outros a propósito dos quais a lei seja omissa em relação à forma de comprovação. Mas entenda-se bem que os casos para os quais haja norma exigindo uma determinada forma de comprovação são aqueles previstos especificamente para fins do imposto de renda, e não os exigidos pelas leis de outros tributos (...).

[...]

A quase totalidade dos demais dispêndios, contudo, não é objeto de norma especial relativa à sua comprovação, a qual, então, pode ser feita por todos os meios juridicamente aceitáveis.

Assim, a prova documental é excelente meio e o principal, desde que sejam documentos idôneos e emitidos por terceiros, ou do qual terceiros façam parte juntamente com o próprio contribuinte.

Quanto aos tipos de documentos comprobatórios, variam de acordo com a natureza da operação, e variam nos seus aspectos formais e nos seus requisitos intrínsecos, conforme acima referido.

Mesmo o fisco reconhece que a comprovação das despesas, qualquer que seja a sua natureza, há de ser feita com os documentos de praxe, isto é, recibos, notas fiscais, canhotos de passagens, etc., desde que a lei não imponha forma especial, devendo a documentação comprobatória ser de idoneidade indiscutível.”

Pois bem. Observe-se que, no caso em tela, a Autoridade autuante entendeu por glosar as despesas supostamente incorridas com a aquisição de mercadorias da *Nacional Mercantil* porque, no seu entendimento, restou fartamente demonstrado que as respectivas operações de aquisições de mercadorias não existiram, já que, apesar de ter sido devidamente intimada por inúmeras vezes, a *Informática Nacional S.A.* acabou não apresentando as respectivas Notas Fiscais de compra de mercadorias tais quais solicitadas e, também, não demonstrou que os pagamentos escriturados em sua contabilidade, os quais foram registrados como incorridos nos anos-calendário de 2008 e 2009, tinham por objeto a quitação das supostas aquisições, conforme restou exposto no item 15 – *Constituição do Crédito, 1ª Infração: Comprovação inidônea de despesas – Ano-calendário de 2007* do TVF (fls. 176). Confira-se:

15 – CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO

1ª INFRAÇÃO: COMPROVAÇÃO INIDÔNEA DE DESPESAS - ANO CALENDÁRIO 2007

229 – Assim, por toda a exposição neste Termo, que exaustivamente demonstrou que não ocorreu a venda de mercadorias da NACIONAL MERCANTIL para a INFORMÁTICA NACIONAL S.A., efetuamos a glosa de todas as notas fiscais que teriam sido emitidas pela Nacional Mercantil em favor da Informática Nacional. Ficou fartamente demonstrado que, o que de fato ocorreu, foi uma tentativa da Nacional

²⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Fundamentos do Imposto de Renda (2020). vol. 2. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT, 2020, p. 893/894.

Mercantil de desvincular-se das obrigações tributárias decorrentes de suas atividades. A continuidade dos negócios dessa empresa pela Informática Nacional é inequívoca e está caracterizada pelo prosseguimento das atividades, sem interrupção, nos mesmos endereços comerciais, usando os mesmos nomes fantasia (Max Computadores, Info 2 e Multimídia), os mesmos empregados e também os mesmos estoques de mercadorias.

230 – Ressaltamos que a fiscalizada apesar de devidamente intimada por inúmeras vezes sequer apresentou as citadas notas fiscais. Desta forma, utilizamos os arquivos digitais apresentados em 31/03/2010 em resposta ao Termo de Intimação Fiscal de 09/03/2010 lavrado pelo AFRFB Valério Roberti Gil, responsável pelo Mandado de Procedimento Fiscal nº 06.1.01.00-2009-01651-1. Anexamos ao presente processo o Termo de Intimação de 09/03/2010 e a respectiva resposta do contribuinte na qual se relaciona os arquivos apresentados, inclusive o arquivo de dados mestre de entrada de mercadorias. Dos arquivos apresentados extraímos os dados para elaboração do demonstrativo no qual consta todas as notas fiscais de entrada que teriam sido emitidas pela NACIONAL MERCANTIL, o qual compõe o Anexo 2 deste Termo de verificação Fiscal. Elaboramos também o demonstrativo consolidado por mês dos valores das supostas compras efetuados da Nacional Mercantil, o qual compõe o Anexo 1 deste Termo de Verificação Fiscal.

[...]” (grifei).

Acrescente-se, ainda, e de acordo com o que a Autoridade autuante havia apontado, que, quando da realização do procedimento fiscalizatório instaurado pelo MPF nº 06.01.01.00-2009/01651.1, restou apurado que, relativamente ao ano-calendário de 2007, os lançamentos contábeis tais quais registrados pela *Informática Nacional S.A.* a título de aquisição e entrada de mercadorias através das respectivas Notas Fiscais emitidas pela *Nacional Mercantil* não foram efetivamente comprovados, seja porque a empresa não apresentou os comprovantes dos pagamentos, seja porque as respectivas notas fiscais também não foram apresentadas.

Essa constatação restou exposta pela autoridade fiscal nos itens 13 – *Da Ação Fiscal anterior* (fls. 166/167) e 14 – *Da presente Ação Fiscal* (fls. 167/176) do TVF, conforme se verifica da leitura dos trechos abaixo reproduzidos:

“13 – DA AÇÃO FISCAL ANTERIOR

[...]

207 – Assim sendo, foi a Informática Nacional intimada por diversas vezes a comprovar o efetivo pagamento daquelas supostas compras. Em atendimento às intimações, a INFORMÁTICA NACIONAL apresentou termo de resposta em 27 de outubro de 2009, informando que tais documentos não estavam sendo apresentados pela inexistência dos mesmos nos anos objeto de auditoria (2006 e 2007). Para comprovar suas alegações a empresa apresentou um quadro demonstrativo, cuja imagem reproduzimos abaixo. Desde quadro, depreende-se que aquelas supostas compras de mercadorias feitas em 2007 teriam seus pagamentos contabilizados em 2008 e 2009. O contribuinte juntou ainda cópias de folhas do Livro Diário somente de 2008, nas quais estavam contabilizadas os supostos pagamentos.

DATA	PAGAMENTOS
25/01/2008	91.830,63
27/02/2008	138.217,23
23/03/2008	221.088,79
25/03/2008	212.046,10
27/03/2008	218.101,05
29/03/2008	169.185,35
26/04/2008	369.985,42
27/04/2008	415.555,24
28/04/2008	2.500.019,04
25/05/2008	5.097.750,75
25/06/2008	5.577.510,00
10/02/2009	9.862.482,50

208 – Como o contribuinte não apresentou os comprovantes do efetivo pagamento daqueles valores, ele foi novamente intimado através do Termo de Intimação de 04/12/2009 a apresentar documentos que comprovassem tais pagamentos. Atendendo intimação, a empresa apresentou 12 (doze) documentos nomeados de ‘recibos de quitação de notas fiscais de venda de mercadoria de nosso estoque’ emitidos pela Nacional Mercantil e assinados por Djalma Leonardo Siqueira. Apesar das inúmeras intimações lavradas para comprovação do efetivo pagamento efetuado para a Nacional Mercantil, a empresa Informática não os apresentou.

14 – DA PRESENTE AUTUAÇÃO FISCAL

[...]

228 – Considerando que até 08 de novembro de 2012, o contribuinte não havia comprovado os lançamentos atípicos ocorridos nas contas fornecedores (2.01.02.01), clientes a receber (1.01.03.01) e disponibilidade (1.01.01.01), tampouco comprovado o efetivo pagamento efetuado à Nacional Mercantil pelas supostas compras efetuadas em 2007, lavramos o Termo de Intimação de nº 9/2012. Em 20 de novembro, o contribuinte mais uma vez solicitou prorrogação de prazo para atendimento do Termo de Intimação. Concedido novo prazo, a fiscalizada apresentou termo de resposta de 26 de novembro de 2012, repetindo as mesmas alegações feitas anteriormente, sem contudo comprovar o alegado. Uma vez mais, a empresa não apresentou as notas fiscais de venda de mercadorias que teriam sido emitidas em 2007 pela Nacional Mercantil para a Informática Nacional.” (grifei).

Portanto, e diferentemente do que a Recorrente sustenta, a motivação do lançamento nessa parte não tem a ver com a suposta inidoneidade da empresa fornecedora das mercadorias ou com algum vício ou irregularidade relativo à documentação eventualmente apresentada pela própria *Informática Nacional S.A.*, porque, como visto, a empresa não apresentou documentação alguma, haja vista que, ainda que tenha sido regularmente intimada por inúmeras vezes a tanto, acabou não apresentando as respectivas Notas Fiscais de aquisições de mercadorias emitidas pela *Nacional Mercantil* e, também, não comprovou, efetivamente, a realização dos pagamentos os quais foram escriturados em sua contabilidade.

A título de complementação, vale transcrever, aqui, as razões e os fundamentos que restaram perfilhados pela 3ª Turma da DRJ/BHE às fls. 3.066/3.068 no que diz respeito às *glosas de despesas*, os quais, a rigor, estou entendendo por adotá-los, também, como razões de decidir de maneira adicional tudo que já expus neste tópico:

“(…) A motivação da glosa foi a falta de comprovação da operação, seja por não terem sido apresentadas as notas fiscais, seja por não ter sido demonstrado que os pagamentos

registrados na contabilidade se destinaram a realmente quitar as aquisições em questão, pagamentos estes que se acham registrados como ocorridos nos anos-calendários de 2008 e 2009 (...).

[...]

A impugnante argumenta que a decretação da inidoneidade de documentos fiscais requer que se faça a comprovação inequívoca de que as operações efetivamente não ocorreram. O argumento, contudo, é inteiramente descabido. Em que pese ao emprego pela autuante da expressão “comprovação inidônea de despesas” no título da subseção do termo de verificação fiscal destinada a descrever a infração ora em discussão, em verdade fica claro no conjunto do texto que a glosa se fez não em virtude de terem sido rejeitados os documentos eventualmente apresentados pela autuada, mas sim em virtude de não ter sido apresentada documentação alguma. Tampouco foi comprovado que os pagamentos registrados na contabilidade ao longo dos dois anos seguintes, pelo fornecimento das mercadorias, tiveram realmente essa causa. Apesar de intimada inúmeras vezes, a autuada não apresentou as notas fiscais de compra das mercadorias e, quanto aos pagamentos, apenas apresentou um punhado de documentos que não diziam respeito à aquisição de mercadorias, mas a quitação por ela de diversas despesas de menor monta em favor da Nacional Mercantil, as quais não apresentam nenhuma coincidência de valor e data com as operações de compra.

[...]

De acordo com os dicionários “Aurélio” e “Houaiss”, inidôneo é adjetivo que se aplica a algo considerado inadequado ou ineficaz, que é incapaz de produzir os efeitos dele esperados. No caso presente, uma vez que a autuante deixa claro no termo de verificação fiscal que nenhuma documentação foi apresentada, a inidoneidade não resulta de nenhum vício ou irregularidade presente nos documentos, mas da própria inexistência deles. Logo, não faz sentido em falar em decretação prévia da inidoneidade dos documentos.

Reitera-se no caso presente que nenhum documento foi apresentado, nem durante a fiscalização, nem por ocasião da impugnação dos lançamentos. Portanto, é inverídica a afirmação feita pela impugnante de que a autuada teria demonstrado de todas as formas possíveis exigidas pela jurisprudência que a operação de venda de mercadorias realmente ocorreu.

A circunstância de, com o fim de efetuar as glosas e calcular o crédito tributário, de ter a fiscalização se valido de dados constantes da escrituração da autuada e até de informações obtidas em ação fiscal pretérita não constitui nenhuma prova em favor da impugnante, nem muito menos reduz a força dos trabalhos fiscais. Ora, como se trata de glosa de custos e despesas, o seu valor somente poderia ser extraído da escrituração comercial e fiscal do contribuinte. Se tais custos e despesas não figurassem na escrituração nem haveria importância que pudesse ser glosada. E quanto ao aproveitamento de informações obtidas anteriormente pelo fisco, a autuante deixa claro no termo de verificação fiscal que somente adotou esse recurso porque a autuada, apesar de intimada repetidas vezes, não apresentou os documentos fiscais relativos às operações de aquisição de mercadoria.

[...]” (grifei).

De toda sorte, o que deve restar claro é que, no caso concreto, a *Informática Nacional S.A.* foi intimada por diversas vezes a comprovar as *despesas* lançadas que supostamente teriam sido realizadas a título de aquisição de mercadorias da *Nacional Mercantil* e, no final, não apresentou as respectivas Notas Fiscais de compra de mercadoria emitidas pela *Nacional Mercantil* e tampouco apresentou qualquer documentação que pudesse atestar a efetividade dos pagamentos que teriam sido realizados pelas supostas aquisições, os quais, a rigor, restaram contabilizados em 2008 e 2009. Aliás, quanto aos pagamentos, note-se que a Recorrente apresentou apenas um tanto de documentos que não diziam respeito à aquisição de

mercadorias, mas, sim, à quitação de diversas despesas de menor monta em favor da *Nacional Mercantil*, as quais não apresentam nenhuma coincidência de valor e data com as operações de compra. Em síntese, afirma-se, de forma categórica, que a ora Recorrente não comprovou a ocorrência das supostas operações de aquisições de mercadorias da *Nacional Mercantil* que foram lançadas a título de *despesas*.

A jurisprudência mais recente deste E. CARF tem caminhando no sentido de que a dedutibilidade de *despesas* deve restar justificada e comprovada não apenas de forma escritural e/ou por meio da apresentação de Notas Fiscais, mas, sim, que, além disso, haja a comprovação, através de documentos hábeis e idôneos, da efetividade das operações e dos respectivos pagamentos. Confira-se:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Exercício: 1999

CUSTOS. DESPESAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO

Somente são admitidas como operacionais as despesas com prestação de serviços quando efetivamente comprovada a sua realização, sendo insuficiente como elemento probante apenas a apresentação de notas fiscais de serviços, mormente quando não ficar provado o efetivo pagamento aos prestadores dos serviços. O contribuinte apenas logrou êxito em comprovar parcela ínfima da glosa.

[...]

(Processo nº 19515.002903/2004-95. Acórdão nº 1401-005.378. Conselheiro Relator Daniel Ribeiro Silva. Sessão de 12/04/2021).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2004

GLOSA DE DESPESA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO

Não basta, para justificar a dedutibilidade com custos e despesas, que o contribuinte lastreie suas operações apenas de forma escritural. Deve manter em boa guarda, enquanto não prescritas as ações cabíveis, todos os documentos que instrumentalizam as operações registradas contabilmente e que alteraram sua situação patrimonial, incluindo, consequentemente documentos que comprovem a efetividade das operações e das transações.

[...]

(Processo nº 15540.000599/2008-15. Acórdão nº 1402-005.793. Conselheiro(a) Relator(a) Junia Roberta Gouveia Sampaio. Sessão de 14/09/2021).”

Inclusive, destaque-se, por oportuno, que esta Turma julgadora tem o entendimento de que as despesas devem ser justificadas através da comprovação do efetivo pagamento, de modo que, uma vez instado pela fiscalização, é dever do contribuinte comprovar, através de documentação hábil e idônea, a dedutibilidade das despesas incorridas, porque, do contrário, a glosa efetuada pela autoridade deve ser tida por correta. Veja-se:

“[...]

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2000

OMISSÃO DE RECEITAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE ADIANTAMENTOS PAGOS A FORNECEDORES.

Por presunção legal, nos termos do então vigente artigo 281, inciso II do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), a falta de escrituração de pagamentos efetuados é considerada como omissão de receitas. Neste sentido, cabe ao contribuinte comprovar, com documentação hábil e idônea, que os pagamentos apontados pela fiscalização estavam devidamente contabilizados. Não o fazendo, fica caracterizada a omissão de receitas prevista no dispositivo legal em questão.

DESPESAS DEDUTÍVEIS. REQUISITOS. ÔNUS DA PROVA. GLOSA.

Para as despesas incorridas pelo contribuinte serem dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL há que se comprovar o pagamento ou, na ausência deste, a despesa deve ser ao menos incorrida/reconhecida (regime de competência) e os gastos devem ser úteis ou necessários para a manutenção da empresa e relacionados ao seu objeto social. Neste sentido, uma vez instado pela fiscalização, é dever do contribuinte comprovar, com documentação hábil e idônea, a dedutibilidade das despesas incorridas. Não o fazendo, considera-se como correta a glosa realizada pela fiscalização.”

(Processo nº 18471.000579/2005-42. Acórdão nº 1302-005.300. Conselheiro Relator Flávio Machado Vilhena Dias. Sessão de 17/03/2021).” (grifei).

A rigor, vale consignar que, quando do julgamento do Acórdão nº 1302-005.300, acima citado, o então relator e ex-Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias fez os seguintes apontamentos acerca da comprovação das *despesas* ali discutidas, os quais, diga-se, são de todo aplicáveis ao caso em apreço:

“Portanto, o dever de comprovar despesa inexistente, indedutível ou a falsidade de documento que suportou o lançamento contábil é da fiscalização. Não se pode admitir a transferência desse ônus ao contribuinte, quando a legislação assim não autoriza. Sendo apresentada documentação que comprove e sustente os lançamentos na contabilidade, a fiscalização deve empreender as diligências necessárias para comprovar suas alegações.

Contudo, uma vez instado, pela fiscalização, a comprovar os lançamentos contábeis, cabe ao contribuinte apresentar documentação hábil e idônea que dê suporte factível àqueles lançamentos. Não se pode admitir que o simples lançamento na contabilidade faz prova irrefutável ao contribuinte. É dever deste demonstrar e, principalmente, comprovar que a sua contabilidade é fidedigna e representa de forma correta a realidade dos fatos ocorridos.

Não sendo apresentado nenhum documento para comprovar os lançamentos contábeis, não pode, o contribuinte, invocar os dispositivos legais acima, para indicar que o ônus probatório é da fiscalização. É temerária a interpretação do dispositivo de forma literal, até mesmo porque é dever do contribuinte a guarda dos documentos que dão suporte aos lançamentos contábeis.” (grifei).

Com base em toda essa linha argumentativa, conclui-se por não acolher da tese defendida pela *Informática Nacional S.A.* no sentido de que a autoridade fiscal não diligenciou para comprovar se existiram, ou não, as operações de aquisição de mercadorias da *Nacional Mercantil*, o que, no seu entendimento, teria ensejado na transferência do ônus da prova para ela própria, enquanto sujeito passivo. Além do mais, frise-se que a *ratio decidendi* que restou fixada pelo STJ quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.148.444/MG, o qual foi analisado sob o regime do artigo 543-C do CPC-1973, não se aplica ao caso *sub examine*, o que significa dizer,

portanto, que não se deve invocar, aqui, a inteligência do artigo 62, § 2º do Regimento Interno do CARF – RICARF²⁸.

Do mesmo modo, não se deve acolher, aqui, a pretensão formulada pela Recorrente de que seja aplicado o artigo 112, inciso II do Código Tributário Nacional, já que não há, nos autos, qualquer dúvida acerca da natureza ou das circunstâncias materiais do fato ou, ainda, da natureza ou extensão dos seus efeitos, porquanto, como visto alhures, a infração relatada no item 15 – *Constituição do Crédito, 1ª Infração: Comprovação inidônea de despesas – Ano-calendário de 2007* do TVF (fls. 176) foi apurada de modo consistente pela Autoridade fiscal, de sorte que não há, no caso, qualquer dúvida acerca da ocorrência e da comprovação dos motivos e/ou suportes fáticos ali descritos.

Por essas razões, entendo por negar provimento ao Recurso Voluntário nessa parte.

4.2. Da alegação de comprovação da Causa dos pagamentos Glosados – Impossibilidade de Aplicação do artigo 674 – Impossibilidade de cumulação de exigência da glosa com despesas com suposto pagamento sem causa

A Autoridade fiscal exigiu o IRRF instituído pelo artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, cuja redação foi replicada no artigo 674 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), sobre os valores que foram contabilizados pela autuada nos anos-calendários de 2008 e 2009 como pagamento das aquisições supostamente realizadas no ano-calendário de 2007 as quais foram objeto da glosa discutida na subseção precedente.

Confira-se, então, o que dispunha o artigo 674 do Decreto nº 3.000/99:

“Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999

Seção II - Pagamento a Beneficiário não Identificado

Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).

§ 1º A incidência prevista neste artigo aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 2º).

§ 3º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 3º).”

²⁸ Cf. Portaria MF nº 343, de 09/06/2015. Art. 62. (omissis). § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016).

Pois bem. Em sessão realizada em 13/12/2022, esta 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara acabou analisando o Recurso Voluntário interposto pela contribuinte nos autos do Processo Administrativo nº 11080.004593/2009-01 e, na oportunidade, ao proferir o Acórdão nº 1302-006.359, de relatoria do então Conselheiro Flávio Vilhena Machado Dias, fixou o entendimento de que o IRRF previsto no artigo no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 apresenta três hipóteses de incidência distintas, quais sejam, (i) a de efetuar pagamento a beneficiários não identificados, (ii) a de efetuar pagamento a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, sendo que a licitude ou ilicitude da causa do pagamento é irrelevante, e, por fim, (iii) o pagamento de remuneração indireta, sem o cumprimento dos requisitos elencados no § 1º do artigo 74 da Lei nº 8.383, de 1991., de modo que, nos casos em que a prática de uma dessas condutas restar identificada, o lançamento que constitui de ofício o IRRF em face da entidade que realizar os pagamentos identificados pela fiscalização será considerado válido.

Peço vênia aos colegas para transcrever excerto do voto conduzido pelo então Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias que bem elucidam as premissas quanto ao IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/95. *In verbis*:

“DAS PREMISSAS QUANTO AO IRRF EXCLUSIVO PREVISTO NO ARTIGO 61 DA LEI Nº 8.981/95.

Neste sentido, de pronto, transcreve-se a redação do dispositivo legal em comento:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

Da interpretação do texto, entende-se que existem três regras-matrizes de incidência distintas, cada uma com uma hipótese (critério material), que serão a seguir esmiuçadas.

Aqui, cumpre ressaltar que, nos termos das lições de Paulo de Barros Carvalho, “a construção da regra-matriz de incidência, assim como de qualquer norma jurídica, é obra do intérprete, a partir dos estímulos sensoriais do texto legislado”²⁹.

Contudo, embora entenda-se pela inesgotabilidade da interpretação, que está intimamente ligada ao intérprete e seu “universo de linguagem”, a construção da RMIT encontra limites, em especial na atribuição de sentidos do texto legislado, texto este que deve ser a base do intérprete:

“A interpretação toma por base o texto: nele tem início, por ele se conduz e, até o intercâmbio com outros discursos, instaura-se a partir dele. Ora, o texto de que falamos é o jurídico-positivo e o ingresso no plano de seu conteúdo tem que levar

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008 – 2ª edição. págs. 532.

em conta as diretrizes do sistema”. (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008 – 2ª edição. págs. 194).

No presente caso, o entendimento pela existência de mais de uma regra-matriz do IRRF, nos termos apresentados pelo artigo 61 da Lei nº 8.981/95, fica evidente, aos olhos deste relator, pela indicação, no parágrafo primeiro, do advérbio “também”, que indica uma inclusão.

Além deste advérbio, no texto do parágrafo verifica-se a locução conjuntiva “bem como”, para remeter à hipótese do § 2º, do artigo 74 da Lei nº 8.383/91.

Ambos (“também” e “bem como”) remetem à existência de mais uma hipótese de incidência, além daquela prevista no caput do artigo. Ou seja, como restará demonstrado, além da RMIT apresentada no caput do artigo, o legislador, no parágrafo primeiro, trouxe mais duas hipóteses de incidência do imposto de renda retido na fonte, com regramentos próprios e, em especial, com critérios materiais distintos.

Ademais, nos ensina o professor Paulo de Barros Carvalho que, no que tange à regra-matriz de incidência tributária:

“Efetuadas as devidas abstrações lógicas, identificaremos, no descritor da norma, um critério material (comportamento de uma pessoa, representado por verbo pessoal e de predicação incompleta, seguido pelo complemento), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência, observaremos um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).” (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008 – 2ª edição. págs. 533).

E com base nessa estrutura da regra-matriz, tão bem colocada pela doutrina citada, que, reitere-se, ao se analisar o disposto no transcrito artigo 61 da Lei nº 8.981/95, verifica-se a existência de três hipóteses de incidência do IRRF.

A primeira regra-matriz está no *caput* do dispositivo e tem como critério material (critério este “representado por verbo pessoal e de predicação incompleta, seguido pelo complemento”, nas lições Paulo de Barros Carvalho) o pagamento, pela pessoa jurídica, de valores cujo beneficiário não pode ser identificado pela fiscalização.

Já a segunda regra-matriz está estampada na primeira parte do parágrafo primeiro do dispositivo legal e tem como critério material o pagamento, também por pessoa jurídica, de valores “a terceiros ou sócios, acionistas ou titular”, independentemente da contabilização, quando não for comprovada a operação ou a sua causa do pagamento realizado.

Veja-se, neste sentido, que a identificação do beneficiário, que poderá ser terceiro, sócio, acionista ou titular é pressuposto para a incidência do IRRF. O que importa, diante do critério material da RMIT, é a caracterização dos “pagamentos efetuados” ou dos “recursos entregues” quando não for “comprovada a operação ou a sua causa”.

[...]

Neste sentido, a identificação do beneficiário, para fins de aplicação do IRRF previsto no parágrafo 1º do dispositivo legal, além de ser pressuposto, se mostra irrelevante, a não ser que o contribuinte, dentro da linguagem das provas, demonstre que o beneficiário também está sendo cobrado IRRF, através de autuação específica, por exemplo, ou tenha levado àquele rendimento à tributação, recolhendo o imposto incidente sobre os rendimentos auferidos.

Entende-se, por outro lado, que a causa do pagamento não está ligada à licitude ou ilicitude da operação. Ou seja, não há que se verificar, para fins de incidência do IRRF, se o pagamento ou a entrega dos recursos, por exemplo, se deu nos contornos da legislação. Este é, inclusive, o entendimento de Ricardo Mariz de Oliveira. Confira-se:

“ (...) se a incidência do imposto de 35% na fonte não pressupõe a existência de ilicitude, mas pode abranger-la, também não ocorre necessariamente em todos os casos em que haja a prática de um crime ou de outra ilegalidade, mas apenas naqueles em que a saída de recursos do caixa da fonte pagadora se dê nas circunstâncias descritas no artigo 61, isto é, quando não haja identificação do beneficiário do pagamento ou não comprovação da respectiva causa. Isto é assim porque a licitude ou ilicitude não compõe a descrição das hipóteses de incidência da norma desse artigo, necessárias e suficientes para o nascimento da obrigação correspondente. (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. 6. Tributação em Torno de Atos Ilícitos. In: ADAMY, Pedro Augustin, FERREIRA NETO, Arthur M. Tributação do Ilícito. São Paulo: Malheiros, 2018, pág 125) (destacou-se).

Assim, cabe à fiscalização, quando da constituição do crédito tributário, apontar e comprovar que não houve causa nos pagamentos realizados, no sentido de que o pagamento não teve uma motivação que a justificasse, ou demonstrar que não foi comprovada a operação que deu causa ao pagamento.

Por fim, a terceira regra-matriz pode ser verificada na leitura do última parte do parágrafo 1º do dispositivo legal, e tem como critério material a “hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991” (...).

[...]

Pela leitura deste dispositivo, quando houver o pagamento de uma das rubricas apontadas pelo legislador, ou seja, quando houver pagamento da denominada “remuneração indireta”, a fonte pagadora tem a obrigação de (i) identificar o beneficiário e (ii) adicionar aos salários os valores pagos àquele título. Não fazendo a identificação do beneficiário e/ou se omitindo quanto às suas obrigações, a pessoa jurídica ficará sujeita à incidência do IRRF sobre os pagamentos realizados, à alíquota de 35%.

Neste caso, é ônus da fiscalização, ao efetivar o lançamento de ofício do IRRF, apontar e comprovar que o contribuinte deixou de cumprir os comandos e obrigações impostos no artigo 74 da Lei nº 8.383/91.

Portanto, em conclusão, entende-se que existem três regras-matrizes do IRRF previstas no artigo 61 da 8.981/95, quais sejam:

- (i) efetuar pagamento a beneficiários não identificados;
- (ii) efetuar pagamento a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, sendo que a licitude ou ilicitude da causa do pagamento é irrelevante.
- (iii) pagamento de remuneração indireta, sem o cumprimento dos requisitos elencados no parágrafo primeiro do artigo 74 da Lei nº 8.383/91.”

Estabelecidas estas premissas, verifica-se que, no caso, a Recorrente sustenta que, tendo sido demonstrada a causa do pagamento das aquisições supostamente realizadas no ano-calendário de 2007 as quais foram objeto da glosa discutida na subseção precedente, a consequência lógica seria o afastamento do lançamento do IRRF decorrente de pagamento sem causa. Contudo, como se viu, foi negado provimento à pretensão anterior, de sorte que tal implicação lógica não se confirma. Portanto, considerando que a causa do pagamento não restou demonstrada, tem-se por correta a aplicação do artigo 674 do Decreto nº 3.000/99.

Aliás, percebe-se que, quando do julgamento do Acórdão recorrido nº 02-45.030, a própria 3ª Turma da DRJ/BHE já havia concluído que a *Informática Nacional S.A.* não foi capaz de demonstrar a causa dos respectivos pagamentos, conforme se verifica dos trechos abaixo transcritos (fls. 2.966/2.967 do Acórdão recorrido):

“Arguições concernentes ao IRRF sobre pagamentos atribuídos à Nacional Mercantil

[...]

A impugnante contesta o lançamento fiscal, primeiramente, adotando como premissa que ficou comprovado que os pagamentos ao fornecedor Nacional Mercantil haviam sido feitos em razão da efetiva ocorrência das operações de compra de mercadorias. Contudo, na seção precedente deste voto o que se viu foi exatamente o contrário. Nem a autuada, durante a fiscalização, nem a impugnante, durante o presente litígio, lograram apresentar documentos hábeis comprobatórios de que ocorreu seja a operação mercantil, seja que foram essas operações que deram origem aos pagamentos registrados em sua contabilidade. Portanto, esse primeiro argumento da impugnante já se acha refutado pelo que se acha assentado anteriormente neste voto.

Por outro lado, a fiscalização reuniu sólidos elementos que demonstram que a autuada foi usada como instrumento na estratégia ilícita de blindagem patrimonial que os seus acionistas controladores puseram em prática com o auxílio do escritório de Juvenil Alves. Só assim se compreende que a Nacional Mercantil e a Informática Nacional, embora pretensamente pessoas jurídicas distintas e com proprietários diferentes, pudessem funcionar ao mesmo tempo nos mesmos estabelecimentos, compartilhando os mesmos nomes de fantasias e os mesmos funcionários. Há provas igualmente robustas de que, apesar da alienação nominal de seu controle a terceiros, os antigos proprietários da Nacional Mercantil continuaram a atuar como seus verdadeiros controladores. Logo, as operações que foram registradas como venda de mercadorias eram, em verdade, meras transferências de estoque. Daí também se compreende a causa de não existir comprovante de que os pagamentos registrados na contabilidade decorrem da suposta venda. Sendo as empresas, na realidade, uma só, não haveria razão para efetuar nenhum pagamento em razão das operações questionadas.”

Com efeito, e considerando que a Recorrente não foi capaz de demonstrar a causa dos respectivos pagamentos, tem-se que o presente lançamento tributária nessa parte deve ser considerado válido. E nem se alegue que a glosa de despesas impediria o lançamento com fulcro no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995. Aliás, sobre esse ponto específico, entendo por elencar, aqui, e como razões de decidir, os fundamentos que restaram perfilhados no bojo do Acórdão nº 1201-003.397, de relatoria do então Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, no sentido de que a glosa de despesas não impede o lançamento com fulcro no aludido artigo 61 da Lei nº 8.981/1995. Confira-se:

“Realmente a não comprovação da necessidade do dispêndio pela fonte pagadora (fato este que permite a glosa da despesa), somada à hipótese de não identificação do destinatário do pagamento, evita o conhecimento de quem auferiu o rendimento correspondente. E nesta situação de ocultação ou falta de declaração do beneficiário, é evidente que a pessoa jurídica que efetua os pagamentos possui relação direta com o fato gerador do imposto sobre a renda, afinal é ela que, além de transferir a riqueza tributável, impossibilita ou dificulta, por meio de sua conduta omissiva, identificar a pessoa que auferiu a receita correspondente.

É justamente por isso que a fonte pagadora tem o dever de identificar individualmente os beneficiários, sob pena de sujeição passiva por responsabilidade.

É importante notar, nesse ponto, que uma coisa é a não comprovação dos requisitos para a dedução do dispêndio – que é causa para a glosa –; outra coisa é a não identificação do beneficiário do pagamento não comprovado pela fonte pagadora, esta sim a causa para a cobrança do IR-Fonte prevista no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995.

Essas normas (de “dedutibilidade” ou “omissão de receitas” e do “IR-Fonte”) são autônomas e convivem em harmonia no ordenamento jurídico, podendo, desde que

respeitadas cada uma de suas hipóteses legais, ser aplicadas em uma mesma autuação fiscal, na linha do que já decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais³⁰.

Desse precedente, cumpre destacar a seguinte passagem do voto condutor:

“[...] Foi identificado o pagamento de um valor registrado como despesa, pelo fiscalizado. Nesse caso:

- há dispositivo legal específico determinando que, para considerar esse montante passível de dedutibilidade na formação da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica deve ser comprovada a operação e sua necessidade para manutenção da fonte produtora; e
- também há outro dispositivo legal, determinando que o pagamento tenha beneficiário identificado e causa comprovada.

Repara-se que o primeiro dispositivo referido no parágrafo anterior tem por objetivo garantir a tributação da renda da própria pessoa jurídica, ao passo que o segundo dispositivo tem por objetivo garantir a tributação da renda de terceiro [...].”

Adotando essa mesma linha de raciocínio, e ao contrário do que sustenta a Embargante, não vejo nenhum vício na referida concomitância. Ou seja, independentemente da fiscalização ter ou não glosado as despesas ou ter ou não caracterizado hipótese de omissão de receita, isso não impede, por si só, a tributação de IR-Fonte.

Voltando aos pressupostos fáticos para a cobrança de IR-Fonte, vale notar que após sucessivas alterações legislativas, a redação atual dos dispositivos legais vigentes (o caput e o parágrafo primeiro do artigo 61 da Lei nº 8.981/1995) pode levar, se interpretados apenas gramaticalmente, a uma conclusão de que o sistema jurídico, a partir de então, passou a permitir a sua cobrança em duas hipóteses alternativas: pagamento para beneficiário não identificado (caput) “ou” pagamento sem causa (§ 1º), e não mais em uma única hipótese com duas condicionantes: pagamento para beneficiário identificado “e” sem causa, como era previsto expressamente na legislação de origem.

Como mostra a experiência no trato de normas jurídicas, até pode dar-se o legislador ao luxo de cometer equívocos quando do exercício da técnica legislativa. Não deveriam, mas o fato é que alguns lapsos manifestos no texto devem ser esclarecidos e corrigidos no âmbito da interpretação sistemática, notadamente quando esta contraria a dita literalidade da norma.

E ajeitando-se na estrutura lógica na qual inserido, cumpre observar que o artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 continua tendo o propósito de evitar que empresas sejam utilizadas como “ponte” ou como fonte de pagamentos (ainda que sem causa) que não permitam identificar os efetivos beneficiários, inibindo, com isso, o rastreamento do destino da renda e sua tributação por aquele que detém a capacidade contributiva.

É a ausência de identificação para quem pagou, e não a que título que pagou, a hipótese de incidência da responsabilidade tributária pela retenção do IR-Fonte.

A “ausência” de causa, não bastasse sua imprecisão epistemológica - afinal todo pagamento tem uma causa (lícita, como uma doação, ou ilícita) - jamais poderia constar no antecedente da norma legal de incidência tributária sobre a renda, por dois outros motivos, além do princípio da capacidade econômica.

Primeiro porque o Imposto de Renda no Brasil está sujeito ao “*princípio do non olet*”, consagrado no artigo 118 do CTN e na linha do que já decidiram o STF e o STJ, conforme atestam, respectivamente, as ementas dos julgados abaixo.

“A jurisprudência da Corte, à luz do art. 118 do Código Tributário Nacional, assentou entendimento de ser possível a tributação de renda obtida em razão de

³⁰ Acórdão nº 9202-003.879. Rel. Luis Eduardo de Oliveira Santos. Sessão de 12/04/2016.

atividade ilícita, visto que a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica do ato efetivamente praticado, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos” 8.

2. O art. 118 do CTN consagra o princípio do "non olet", segundo o qual o produto da atividade ilícita deve ser tributado, desde que realizado, no mundo dos fatos, a hipótese de incidência da obrigação tributária.

3. Se o ato ou negócio ilícito for acidental à norma de tributação (= estiver na periferia da regra de incidência), surgirá a obrigação tributária com todas as consequências que lhe são inerentes. Por outro lado, não se admite que a ilicitude recaia sobre elemento essencial da norma de tributação.

4. Assim, por exemplo, a renda obtida com o tráfico de drogas deve ser tributada, já que o que se tributa é o aumento patrimonial e não o próprio tráfico. Nesse caso, a ilicitude é circunstância acidental à norma de tributação. No caso de importação ilícita, reconhecida a ilicitude e aplicada a pena de perdimento, não poderá ser cobrado o imposto de importação, já que "importar mercadorias" é elemento essencial do tipo tributário. Assim, a ilicitude da importação afeta a própria incidência da regra tributária no caso concreto. [...]”³¹.

E segundo porque tributo não pode se confundir com sanção, conforme previsto expressamente no artigo 3º do Código Tributário Nacional¹⁰.

São por essas razões, quais sejam, princípio da capacidade contributiva, “non olet” e artigo 3º do CTN, que a aplicação do artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, segundo nosso ponto de vista, está restrita à hipótese de pagamentos, ainda que já glosados por falta de comprovação de causa, para beneficiários que não sejam ou não possam ser identificados.

O mesmo, porém, não ocorre com a não identificação do efetivo beneficiário. Se a pessoa jurídica (fonte pagadora) não informa para quem concedeu a vantagem ou para quem entregou recursos, impedindo, com isso, que o verdadeiro titular dos rendimentos seja conhecido, legítima a imputação da tributação pelo IR-Fonte.

Isso significa dizer que não basta o fisco reunir elementos probantes de que a pessoa jurídica efetuou pagamentos cuja causa não foi comprovada – isto é motivo para a glosa -. É necessário ainda, para satisfazer os pressupostos de incidência do IR-Fonte, o cumprimento do ônus de demonstrar que a fonte pagadora não declarou para quem pagou ou que tenha se valido de estrutura simulada ou fraudulenta que não permita rastrear o destino da renda transferida.”

Portanto, e com amparo nessa linha de argumentação, é de se reconhecer que, no caso concreto, a Autoridade julgadora de piso concluiu corretamente ao dispor o seguinte:

“Argüições concernentes ao IRRF sobre pagamentos atribuídos à Nacional Mercantil

[...]

Por fim, é infundado o argumento de que o mesmo fato ou valor não pode dar ensejo ao lançamento de IRPJ em decorrência da glosa de despesas e também de IRRF em decorrência da realização de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado. As duas exigências não implicam dupla incidência sobre um mesmo fato, e quem defende o contrário interpreta equivocadamente tanto a lei como a matéria tributável. Em verdade, o que se depara aqui é com diferentes desdobramentos de um mesmo conjunto de circunstâncias.

³¹ Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. Recurso Especial 984.607. Rel. Ministro Castro Meira. D.J. 05/11/2008.

A incidência prevista no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, resulta duma presunção do legislador. Se a pessoa jurídica paga a outrem certo montante sem identificar a causa do desembolso nem o seu beneficiário, o legislador presume que se trata do pagamento líquido de rendimento tributável e determina que a fonte pagadora faça a retenção do imposto sobre base de cálculo reajustada. O regime é de tributação definitiva, de sorte que o montante não é adicionado aos rendimentos tributáveis do beneficiário na hipótese de ele vir a apresentar declaração anual de rendimentos. Portanto, quanto à incidência do IRRF, o contribuinte de fato é o beneficiário, enquanto a pessoa jurídica desempenha apenas a função de responsável.

Já um eventual lançamento de IRPJ dependerá de como o pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado foi contabilizado pela pessoa jurídica. Se o montante tiver sido deduzido como despesa ou custo, haverá indevida redução da base de cálculo dos tributos que a pessoa jurídica deve na condição de contribuinte de fato e de direito, pois a legislação dispõe que somente são dedutíveis os custos e despesas úteis e necessárias e em relação aos quais há comprovação com documentação hábil e idônea de que foram incorridos. Logo, o que se tributa aqui não é a percepção de rendimentos, mas a redução indevida do resultado tributável da pessoa jurídica.

O IRRF de um lado, e o IRPJ e a CSLL de outro incidem sobre hipóteses distintas no caso, ainda que estejam associados a um conjunto comum de circunstâncias. Que uma incidência não se confunde com a outra fica evidente se for imaginada uma situação perfeitamente plausível e bastante comum, na qual o beneficiário do pagamento e a sua causa sejam conhecidos, mas o dispêndio não se enquadra como despesa ou custo dedutível, pois se trata de, por exemplo, da prestação de serviço que não contribui para a manutenção da fonte produtora nem para a execução das atividades da empresa. Caso essa importância tivesse sido deduzida na determinação do lucro real, a pessoa jurídica estaria sujeita a uma glosa fiscal, ainda que o beneficiário tivesse sofrido retenção do IRRF e incluído os rendimentos na apuração da base tributável ao prestar sua declaração anual.”

Com base nessas razões, entendo por não acolher as alegações lançadas pela *Informática Nacional S.A.* ao sustentar que houve a comprovação da causa dos pagamentos glosados e que, portanto, seria impossível aplicar, *in casu*, o artigo 674 do Decreto nº 3.000/99, já que, no seu entendimento, não se poderia ocorrer a cumulação da glosa com despesas com os supostos pagamentos sem causa.

4.3. Da alegação de comprovação dos pagamentos realizados a fornecedores no ano calendário 2009 – Da existência de Ajustes Contábeis Demonstrados – Impossibilidade de aplicação do artigo 674 do RIR – Do Laudo Pericial contábil produzido

A empresa Recorrente insiste na tese de que a diferença apurada pela Autoridade fiscal se tratava de meros ajustes mensais dos saldos das contas fornecedores, de modo que, a fim de demonstrar a referida alegação, acabou colacionando aos autos o Laudo contábil elaborado pela *Pedrosa Contadores Associados* que foi apresentado apenas em sede recursal e se encontra juntado às fls. 3.244/3.287.

Contudo, e conforme amplamente sustentado no item 3.1 - *Da juntada de documentos em sede recursal e da inteligência do artigo 16, §§ 4º e 5º do Decreto nº 70.235/72*, os documentos apresentados apenas em sede recursal acabaram não sendo conhecidos e, por conseguinte, analisados, razão pela qual não há, nesse ponto, qualquer alteração no quadro fático

jurídico que restou analisado pela Autoridade julgadora de piso quando, ao julgar o Acórdão recorrido nº 02-45.030, firmou o entendimento de que, apesar de intimada repetidas vezes, a empresa *Informática Nacional S.A.* não logrou êxito em identificar os beneficiários dos pagamentos e, no caso, limitou-se a argumentar que teria incorrido em erros na escrituração cometidos pelo escritório de contabilidade a quem havia terceirizado o serviço, bem assim que os valores consignados nos arquivos digitais apresentados pela contribuinte, que indicariam os valores pagos em dinheiro em janeiro, fevereiro e maio de 2009 não correspondem aos valores lançados na contabilidade e não comprovados, conforme se verifica dos trechos abaixo reproduzidos (fls. 2.968/2.970 do Acórdão recorrido):

“Arguições concernentes ao IRRF sobre pagamentos a fornecedores não identificados

A fiscalização deparou-se na contabilidade da autuada com o registro de uma série de pagamentos cujos beneficiários não foram individualmente identificados, mas apenas indicados com a expressão genérica “diversos fornecedores”, conforme discriminado na tabela adiante.

DATA	VALOR	CONTA DEVEDORA	CONTA CREDORA	HISTÓRICO
31/01/2009	5.087.250,25	Fornecedores diversos	Disponibilidades	Vr. referente diversos fornecedores mês de 01/2009
27/02/2009	3.168.730,38	Fornecedores diversos	Disponibilidades	Vr. referente diversos fornecedores mês de 02/2009
31/05/2009	1.342.564,38	Fornecedores diversos	Disponibilidades	Pagamentos dupls. divs ref varios fornecedores

Apesar de intimada repetidas vezes, a autuada não logrou identificar os beneficiários dos pagamentos, limitando-se a argumentar que teria havido erros na escrituração cometidos pelo escritório de contabilidade a quem havia terceirizado o serviço, e ainda a apresentar registros auxiliares do livro diário. Depois de analisar os argumentos e elementos da escrituração, a autuante concluiu que não foi comprovado a quem haviam sido feitos os pagamentos, pois não havia coincidência de valores e datas, e fez incidir sobre eles o IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

A impugnante, por sua vez, contesta o lançamento, argumentando que os registros contábeis equivalem a meros ajustes realizados em razão de metodologia específica de contabilização que era adotada pela autuada na época dos fatos. Em verdade, prossegue a impugnante, os registros contábeis não corresponderiam a pagamento algum, mas a ajustes contábeis dos saldos das contas fornecedores.

A impugnante argúi ainda que a autuante realizou um exame apenas parcial e inadequado dos argumentos e elementos da escrituração que lhe foram apresentados, deixando de cumprir seu dever de investigação e sem comprovar que de fato houve a infração. No seu entender, os documentos apresentados deviam ser considerados como diário auxiliar.

Contudo as objeções da impugnante são infundadas e não encontram respaldo nas informações e elementos de prova presentes nos autos.

Em princípio o registro a crédito da conta de disponibilidades e a débito da conta de fornecedores caracteriza o pagamento de uma obrigação, e não se conhece nenhum procedimento contábil padrão que determine ou oriente que esse procedimento contábil seja usado para efetuar ajustes dos saldos das contas de fornecedores. Muito menos ainda existe norma que permite que se façam lançamentos com históricos genéricos, no qual não se individualizam e se discriminam as pessoas com as quais a empresa tem créditos a receber ou obrigações a pagar, a não ser que a empresa mantenha livros auxiliares nos quais os lançamentos em grupo sejam individualmente desdobrados, de modo que se torne possível identificar cada fato contábil isoladamente, com todas as suas características. Evidentemente, erros são inerentes a qualquer atividade, mas o reconhecimento da falibilidade humana não significa que eles não devam ser esclarecidos e corrigidos, quando for o caso. Assim, cumpria à autuada demonstrar

cabalmente que os registros contábeis em questão não correspondiam a verdadeiros pagamentos, ou se não o lograsse fazer, ao menos a identificar individualmente os seus beneficiários, além da causa do pagamento ou da operação que lhes dera origem.

Apesar de a impugnante alegar que, enquanto a autuada desenvolveu esforço hercúleo para se desempenhar de sua obrigação, a fiscalização teria feito apenas exame parcial dos documentos e informações que lhe foram apresentados (especialmente do que chama de diário auxiliar fornecido sob a forma de arquivo magnético), a leitura do termo de verificação fiscal revela exatamente o oposto. Houve, sim, exame minucioso desses elementos pela fiscalização, e o resultado desse exame refuta cabalmente as alegações tanto da impugnante quanto da autuada. Isso é demonstrado pela extensa exposição que, ao motivar o lançamento no termo de verificação fiscal, a autuante faz da análise dos documentos e informações prestadas pelo sujeito passivo. Por sinal, depois de os converter em páginas impressas, a autuante fez juntar aos autos uma cópia integral do que a autuada chamou de registros auxiliares do diário, os quais constituem o principal elemento de prova por ela apresentado à fiscalização.

[...]

Com efeito, a autuante observa que o contribuinte foi mais uma vez intimado a demonstrar a composição daqueles valores lançados globalmente na contabilidade. Nessa ocasião, o contribuinte informou: *‘As liquidações a débito da conta Fornecedores estão comprovadas pelas informações contidas no Diário Auxiliar, por Operações Bancárias, cujos arquivos digitais validados foram entregues a V.S. Os valores cujos pagamentos eram efetuados por movimento de Caixa, em dinheiro, foram contabilizados por valores globais ao final de cada mês.’*

Contudo, prossegue a impugnante, os valores consignados nos arquivos denominados pelo contribuinte de ‘registros auxiliares’ não guardam nenhuma relação com os valores registrados na contabilidade. Como se percebe do quadro abaixo, os valores consignados nos arquivos digitais apresentados pelo contribuinte, que indicariam os valores pagos em dinheiro em janeiro, fevereiro e maio de 2009 não correspondem aos valores lançados na contabilidade e não comprovados. O quadro comparativo também demonstra que os valores totais de pagamentos não coincidem, passando ao largo dos valores contabilizados. Desta forma, os dados constantes do arquivo magnético apresentado pelo contribuinte não foram hábeis para demonstrar os pagamentos em causa.

MÊS/ANO	CONTA FORNECEDORES			
	CONTABILIDADE (CONTA 2.01.02.01)		"REGISTRO AUXILIAR"	
	TOTAL NO MÊS	PAGOS EM DINHEIRO	TOTAL NO MÊS	PAGOS EM DINHEIRO
01/09	14.448.398,07	5.284.137,50	13.043.836,23	960.067,65
02/09	12.247.770,44	4.068.122,70	9.075.607,42	284.548,53
05/09	13.548.086,87	2.260.473,65	11.978.880,02	674.809,34

Como se verifica, a ora Recorrente teve inúmeras oportunidades para apresentar as provas necessárias para afastar a presunção de pagamento sem causa, mas, no caso, acabou não o fazendo e, portanto, não se desincumbiu do ônus de demonstrar a veracidade de suas alegações em momento oportuno, razão pela qual deve ser mantido o lançamento fiscal nessa parte.

Por todas essas razões, e com amparo nos fundamentos que restaram erigidos pela Autoridade julgadora de piso, entendo por também não acolher as alegações relativas à comprovação dos pagamentos realizados a fornecedores no ano calendário 2009 e à existência

de Ajustes Contábeis Demonstrados, o que, segundo a Recorrente, impossibilitaria a aplicação do artigo 674 do Decreto nº 3.000/99.

4.4. Da alegação de inexistência de Omissão de receita pela manutenção no passivo de obrigação não comprovada – Da impossibilidade de apuração de passivo fictício em exercício não fechado – Da comprovação dos fatos havidos com o Laudo Pericial produzido

Conforme se verifica do item 15 – *Constituição do Crédito* do TVF (fls. 180/181), a *Informática Nacional S.A.* registrou, em 31/05/2009, lançamento a crédito da conta “*empréstimos*” a importância de R\$ 8.913.525,20 com contrapartida devedora na conta “*clientes a receber*”, sem ter demonstrado a exigibilidade da referida obrigação escriturada, incorrendo, portanto, na hipótese de omissão de receitas prescrita no artigo 281 do Decreto nº 3.000/99, conforme se verifica dos trechos abaixo reproduzidos:

“15 – CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO

[...]

4ª INFRAÇÃO: PASSIVO FICTÍCIO: OMISSÃO DE RECEITA CARACTERIZADA PELA MANUTENÇÃO NO PASSIVO DE OBRIGAÇÃO NÃO COMPROVADA – ANO-CALENDÁRIO 2009

239 – O contribuinte registrou em 31 de maio de 2009 o lançamento a crédito da conta “*Empréstimos*” nº 2.01.10.01 o valor de R\$ 8.913.525,20 (oito milhões novecentos e treze mil quinhentos e vinte e cinco reais e vinte centavos).

240 – Intimado por diversas vezes a comprovar a origem de tal lançamento, na única vez em que o contribuinte respondeu sobre tal assunto ele informou:

“...segundo os registros contábeis, o lançamento contábil objeto de sua intimação (Item 5), abaixo reproduzido, certamente deveu-se a ajustes contábeis relativos a saldos, que segundo a análise e procura não ocorreu baseado em fatos administrativos, portanto, desprovido de documentos. Aliás, analisando as possíveis padronizações, segundo os princípios contábeis, não existe um fato administrativo para se debitar uma conta de Cliente e creditar uma conta de Empréstimos.”

241 – Assim sendo, em conformidade com o artigo 281 do RIR 3000/99, abaixo reproduzido, autorizada está a presunção de omissão de receita, tendo em vista que o contribuinte não comprovou a exigibilidade daquela obrigação escriturada.

[...].”

A rigor, confira-se o que o artigo 281 do Decreto nº 3.000/99 dispunha:

“Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999

Subseção II - Omissão de Receita

Saldo Credor de Caixa, Falta de Escrituração de Pagamento, Manutenção no Passivo de Obrigações Pagas e Falta de Comprovação do Passivo

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.”

Pelo que se pode observar, trata-se de presunção legal que acaba eximindo a Autoridade fiscal de comprovar a efetiva omissão de rendimentos.

As presunções são fatos que podem ser verdadeiros ou falsos, mas o legislador os têm como verdadeiros e divide-as em presunções *iuris et de iure* (absolutas) e *iuris tantum* (relativas), de modo que, enquanto as presunções absolutas são irrefragáveis e, portanto, não admitem prova em contrário; as presunções relativas, por sua vez, admitem prova em contrário. Segundo Alberto Xavier³², a presunção permite *inferir a existência e características de um fato desconhecido a partir da existência e características de um fato conhecido, o índice*.

É nesse mesmo sentido que Eduardo Dornelas Souza³³ tem sustentado ao asseverar que

“(…) as presunções são instrumentos que permitem ao Fisco a constituição de créditos tributários em situações que seriam de muito difícil alcance. Uma vez verificado, na prática, que um determinado fato econômico está, na grande maioria dos casos, associado ao fato gerador tributário, a lei atribui àquele primeiro fato (fato indiciário) a condição de necessário e suficiente para a constituição do crédito tributário sem a necessidade de provar diretamente a ocorrência do fato gerador. A presunção diz-se relativa quando o contribuinte tem a faculdade de provar que, em seu caso particular, não ocorreu o fato gerador, apesar de ter ocorrido o fato indiciário”.

Nos dizeres de Jeferson Teodorovicz e Michell Przepiorka Vieira³⁴,

“(…) em razão das dificuldades de se demonstrar efetivamente a omissão de receitas, o legislador indicou certas hipóteses de presunções legais relativas, que se demonstradas pelo fisco indicariam a omissão – por exemplo, a falta de escrituração correta relativa a pagamentos, a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não possa ser comprovada ou com indícios na própria escrituração de saldo credor de caixa (violando a neutralidade contábil). Admite-se, portanto, que o contribuinte prove o contrário, demonstrando a regularidade e o oferecimento das respectivas receitas à tributação.”

Diz-se que a presunção exige a autoridade fiscal de comprovar a efetiva omissão de rendimentos em contraponto à ideia de que há aí uma inversão do ônus da prova. Porque, se é

³² XAVIER, Alberto. Do lançamento – teoria Geral do Ato, do procedimento e do processo tributário. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 131.

³³ SOUZA, José Eduardo Dornelas. Prova na presunção de omissão de receitas: depósitos de origem não comprovada e suprimentos de caixa. In: BOSSA, Gisele Barra. Eficiência Probatória e a Atual Jurisprudência do CARF. São Paulo: Almedina, 2020, p. 149.

³⁴ TEODOROVICZ, Jeferson; VIEIRA, Michell Przepiorka. Da Omissão de Receitas no âmbito do IRPJ e da CSLL: Requisitos para qualificação da multa de ofício. In: ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes de. (Coord.). Tributação sobre a renda (IRPJ/CSLL), Indaiatuba, SP: Foco, 2022, p. 247

certo que a autoridade fiscal tem o dever jurídico de comprovar a ocorrência do fato gerador e não um simples ônus, também é certo que não poderia haver a inversão do ônus. O lançamento tributário reveste a natureza de ato vinculado e, por isso mesmo, a autoridade tem um dever jurídico de fazê-lo com observância à lei.

De acordo com os ensinamentos de José Souto Maior Borges³⁵,

“E, porque o procedimento de lançamento é vinculado e obrigatório, o seu objeto não é relegado pela lei à livre disponibilidade das partes que nele intervêm. É indisponível, em princípio, a atividade de lançamento – e, portanto, insuscetível de renúncia (...). O Fisco, entretanto, tem o dever - não o ônus - de verificar a ocorrência da situação jurídica tributária conforme ela se desdobra no mundo fático, com independência das chamadas provas pré-constituídas ou presunções de qualquer gênero. Coisa diversa seria afirmar que o Fisco tem não o dever, mas o ônus da prova. Se o procedimento administrativo é, em princípio, indisponível, nele não cabe a inserção da categoria jurídica em que o ônus consiste. Define-se sumariamente o ônus como a conduta não obrigatória a cujo não atendimento é imputável qualquer sanção, dado que o seu atendimento configura apenas um requisito necessário para a obtenção de um determinado efeito útil. O ônus é, por definição, disponível. Consiste na situação jurídica em que alguém procura obter uma vantagem ou evitar uma desvantagem. Essa alternativa pressupõe necessariamente a renunciabilidade da situação jurídica subjetiva característica do ônus. Logo, não é exato supor - ao contrário do que geralmente se pensa - tenha o Fisco o ônus da prova e até o ônus do lançamento. Nem o Fisco prova a existência in concreto do fato jurídico tributário para obter a vantagem em que a remoção do ônus consiste, nem lança o tributo para remover o obstáculo à obtenção de uma vantagem. A aplicação da teoria do ônus ao procedimento administrativo tributário e, pois, ao lançamento é mais do que artificiosa: revela-se incabível, dados os termos precisos em que foi construída a figura do ônus nas outras províncias do Direito - sobretudo onde a conceituação teórica é mais refinada, no campo do Direito Privado [...].”

No caso concreto, confira-se que, em seu Recurso Voluntário, a empresa *Informática Nacional S.A.* apenas repisou as alegações que haviam sido suscitadas em sua Impugnação em relação à 4ª *Infração* que, a rigor, diz respeito à omissão de receita caracterizada pela manutenção no passivo de obrigação não comprovada (passivo fictício). Além disso, note-se que, uma vez mais, a Recorrente busca comprovar a veracidade das suas alegações com base nos documentos que não foram conhecidos, porquanto não foram apresentados oportunamente e não se encaixam em quaisquer das hipóteses previstas no artigo 16, § 4º, alíneas “a”, “b” e “c” do Decreto nº 70.235/72, e, por isso mesmo, não foram objeto de valoração, de modo que as conclusões erigidas pela Autoridade julgadora de 1ª Instância em relação à matéria em apreço devem ser aqui colacionadas enquanto razões de decidir. *In verbis*:

“Arguição concernente à imputação de omissão de receita em virtude de passivo fictício

O sujeito passivo havia contabilizado a crédito da conta empréstimos” a importância de R\$ 8.913.525,20 com contrapartida devedora na conta “clientes a receber”. A fiscalização, por diversas vezes, intimou a autuada a demonstrar e comprovar a origem de tal lançamento. A única resposta dada numa única ocasião foi de que o lançamento se tratava de ajustes contábeis relativos a saldos e que por isso era desprovido de documentos, argumentando que não existe um fato administrativo que leve a um débito

³⁵ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 121-122.

na conta de clientes e a um crédito na conta de empréstimos. Diante desse quadro, a autuante considerou não comprovada a existência da dívida, classificou-a de passivo fictício e tributou o seu respectivo valor como omissão de receita, nos termos do artigo 281 do RIR 1999.

Já a impugnante reitera a tese do ajuste mensal de contas, afirmando que ele está demonstrado e que teria apenas natureza permutativa. Acrescenta que o fato não é suficiente para gerar a presunção de omissão de receita. No seu entender, não se caracteriza a omissão de receita em virtude de passivo fictício, a não ser quando a irregularidade é verificada no encerramento do período de apuração.

As teses da impugnante, porém, não se sustentam.

Em verdade, não houve demonstração alguma de que o lançamento da referida soma a crédito da conta de empréstimo teria o propósito apenas de efetuar ajustes. Tanto a autuada como a impugnante apenas alegam, mas nada comprovam nem demonstram. Uma vez que o aumento do saldo devedor da conta “clientes a receber” teve como contrapartida o aumento em igual valor da conta “empréstimos”, para que se aceitasse a justificativa do ajuste, seria preciso demonstrar que teria havido antes um ou mais lançamentos que, por equívoco, tivesse implicado redução correspondente no saldo dessas mesmas contas.

Considerando que uma das contas envolvidas é a de “clientes a receber”, na qual normalmente são registradas as vendas a prazo, a comprovação de que o lançamento em questão resultou de um mero ajuste se torna ainda mais necessária. Com efeito, via de regra os lançamentos a débito da conta “clientes a receber” correspondem ao auferimento de receita por parte da empresa, de modo que sua contrapartida deve ser uma conta de resultado, e não uma conta patrimonial do passivo, como é o caso da conta “empréstimos”. Daí que, ainda com mais razão, se não comprovada a efetiva existência da obrigação registrada nesta última conta, é lícito ao fisco tributar o seu respectivo valor como omissão de receita.”

Com base em tais fundamentos, entendo que as alegações formuladas pela Recorrente em relação à matéria em tela não devem ser acolhidas.

E melhor sorte não merece a alegação tal qual sustentada pela *Informática Nacional S.A.* de que houve equívoco na forma de apuração da suposta omissão de receita por passivo fictício, haja vista que a análise ocorreu antes do encerramento do ano-calendário. Sobre esse ponto, entendo por adotar, aqui, e enquanto as razões de decidir, os fundamentos que restaram perfilhados, com hialina clareza, pela Autoridade julgadora de 1ª instância, conforme se verifica dos trechos abaixo transcritos (fls. 2.971/2.972 do Acórdão recorrido):

“Argüição concernente à imputação de omissão de receita em virtude de passivo fictício

[...]

Quanto ao argumento de que a presunção de omissão de receita somente se caracteriza se a anomalia em causa é verificada no encerramento do período de apuração, trata-se de uma tese que não encontra amparo no texto expresso da lei e que talvez fosse defensável antes da alteração legislativa que ampliou a definição de passivo fictício. Essa modalidade de presunção de omissão de receita foi inicialmente introduzida pelo Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nestes termos:

Art. 12. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

(...)

§ 2º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

De acordo com a norma supra, o passivo fictício era caracterizado pela manutenção no passivo de obrigações já pagas. A presunção de omissão decorria do raciocínio, por parte do legislador, de que no curso do exercício o contribuinte havia quitado algumas de suas obrigações com recursos advindos de vendas de mercadorias, serviços ou produtos, mas para manter ocultas e livres de tributação essas receitas, não dava baixas naqueles itens de seu passivo. Quando era essa a disciplina legal, poder-se-ia até sustentar que, a fiscalização, antes de presumir que houve omissão de receita, deveria aguardar até o encerramento do período de apuração, visto que só então é que se levantava o balanço patrimonial. É que a omissão pressupunha que a dívida realmente existiu, e apenas o reconhecimento de que foi paga era indevidamente postergado.

Contudo, a Lei nº 9.430, de 1996, ampliou as hipóteses de omissão de receita, ao estabelecer, textualmente:

Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.

O atual RIR 1999 consolida num só artigo as modalidades de presunção prevista em ambos os atos normativos, nesses termos:

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

Observe-se que uma das modalidades acrescentadas pela Lei nº 9.430, de 1996, define-se, simplesmente, como a manutenção de obrigação cuja exigibilidade não seja comprovada. Assim, desde então, já não se requer que, necessariamente, uma obrigação previamente existente tenha sido quitada mas mantida indevidamente no rol de compromissos do contribuinte. Em face dessa alteração na disciplina legal do que se convencionou chamar passivo fictício, ao contribuinte cumpre comprovar, com documentação hábil e idônea, que todas as obrigações registradas em sua contabilidade realmente existem, desde quando o lançamento contábil foi realizado, sob pena de ver essa obrigação não comprovada ser tratada como omissão de receita.”

Considerando, portanto, que a Recorrente não se desincumbiu de comprovar a inexistência do passivo fictício com base em prova hábil, idônea e tempestivamente produzida, conclui-se pela manutenção do lançamento nessa parte.

4.5. Da alegação de inexistência de Omissão de Receita relacionada aos lançamentos contábeis das Contas “Clientes a Receber” e “Disponibilidades” nos anos Calendário 2008 e 2009 – Metodologia

contábil – Ajustes – Esclarecimentos definidos no Laudo Pericial Contábil produzido

De acordo com o que restou exposto pela Autoridade fiscal no item 15 – Do Crédito Tributário do TVF (fls. 181/182), a contribuinte efetuou inúmeros lançamentos a débito da conta de “*clientes a receber*” com contrapartida a crédito na conta “*disponibilidades*”, os quais perfizeram os montantes de R\$ 96.372.661,81 e R\$ 11.627.718,98, respectivamente, nos anos-calendários de 2008 e 2009. E, aí, apesar de intimada por diversas vezes, a ora Recorrente não comprovou a origem dos lançamentos nem demonstrou que seus valores transitaram pelas contas de resultado, de modo que o seu montante foi tributado como omissão de receita. Confira-se:

“15 – CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO

[...]

242 - Considerando que ocorreram lançamentos atípicos debitando à conta “*clientes a receber*” e creditando à conta “*disponibilidades*” e tendo sido o contribuinte intimado por diversas vezes a comprovar a origem destes lançamentos, sem contudo tê-lo feito, consideramos como omissão de receita os valores abaixo. O contribuinte não comprovou o alegado, a saber, que os valores destas vendas a prazo transitaram pela conta disponibilidades e que posteriormente foram transferidos para a conta clientes a receber.

Esclarecemos que em um lançamento segundo os padrões das normas contábeis referente a vendas a prazo seria feito um débito das contas “*clientes a receber*”, creditando-se a conta “*vendas*”. No caso em questão, o contribuinte alega que para toda venda, sendo a prazo ou à vista, procedia-se, por ocasião da venda, ao lançamento a débito da conta transitória “*disponibilidades*”, creditando-se a conta “*vendas*”. Segundo o contribuinte, no final do mês ele ajustava aquele primeiro lançamento debitando a conta “*disponibilidades*” e creditando a conta “*clientes a receber*” para os casos de venda a prazo. No entanto, para que as alegações do contribuinte fossem comprovadas era necessário que o contribuinte apresentasse um livro auxiliar destas vendas a prazo e comprovasse que estas vendas estavam contidas dentro da totalidade de suas vendas declaradas. Entretanto, o contribuinte limitou-se a apresentar um arquivo magnético denominado por ele de “*baixas de clientes 2008 e 2009*”, no qual constavam os possíveis recebimentos de seus clientes naqueles anos. Cotejando os valores ali consignados com os contabilizados verificamos novamente uma discrepância relevante de valores. Senão vejamos: na contabilidade foi registrado segundo a metodologia adotada pelo cliente um montante de vendas a prazo no valor de R\$ 94.527.826,42 no ano de 2008, enquanto que no arquivo apresentado pelo contribuinte “quadro resumo de baixa de clientes 2008” totalizou R\$ 174.335.791,94 de recebimento de clientes neste mesmo ano. O mesmo ocorre para o ano de 2009, na contabilidade registrou-se um total de vendas a prazo de R\$ 37.559.317,58 e no arquivo do contribuinte “quadro resumo de baixa de clientes 2009” foi verificado o montante de R\$ 141.091.918,00 de recebimento de clientes no mesmo ano. Informamos que anexamos ao presente processo o razão de vendas a prazo 2008 e o razão de vendas a prazo 2009, além dos “quadro resumo de baixa de clientes 2008 e 2009” apresentados pelo contribuinte. Desta forma, os dados constantes do arquivo magnético apresentado pelo contribuinte não foram hábeis para demonstrar os valores lançados na contabilidade abaixo reproduzidos.

Assim, concluímos que as vendas abaixo relacionadas foram diretamente creditadas na conta “*disponibilidades*” a débito de “*clientes a receber*” sem transitar pela conta resultado.

31/01/2008	129	1.01.03.01	Cientes a Receber	D	6.909.428,52 VENDAS A PRAZO N/MES
29/02/2008	129	1.01.03.01	Cientes a Receber	D	1.777.200,68 VENDAS A PRAZO N/MES
29/02/2008	129	1.01.03.01	Cientes a Receber	D	7.777.200,68 VENDAS A PRAZO N/MES
31/03/2008	129	1.01.03.01	Cientes a Receber	D	9.194.584,02 VENDAS A PRAZO N/MES
30/04/2008	129	1.01.03.01	Cientes a Receber	D	7.942.374,87 VENDAS A PRAZO N/MES
31/05/2008	129	1.01.03.01	Cientes a Receber	D	7.629.282,89 VENDAS A PRAZO N/MES
30/06/2008	129	1.01.03.01	Cientes a Receber	D	7.931.871,12 VENDAS A PRAZO N/MES
31/07/2008	129	1.01.03.01	Cientes a Receber	D	8.541.096,59 VENDAS A PRAZO N/MES
31/08/2008	129	1.01.03.01	Cientes a Receber	D	7.581.323,10 VENDAS A PRAZO N/MES
30/09/2008	129	1.01.03.01	Cientes a Receber	D	8.584.364,52 VENDAS A PRAZO N/MES
31/10/2008	129	1.01.03.01	Cientes a Receber	D	7.295.401,23 VENDAS A PRAZO N/MES
30/11/2008	129	1.01.03.01	Cientes a Receber	D	6.390.216,31 VENDAS A PRAZO N/MES
31/12/2008	129	1.01.03.01	Cientes a Receber	D	6.973.481,89 VENDAS A PRAZO N/MES
31/12/2008	129	1.01.03.01	Cientes a Receber	D	1.844.835,39 VL. re. a conversão de adiant. em venda a prazo
					96.372.661,81
31/01/2009	129	1.01.03.01	Cientes a Receber	D	400.000,00 VR. TRANSF P CLIENTES MELHOR CLASSIFICAÇÃO
28/02/2009	129	1.01.03.01	Cientes a Receber	D	340.000,00 VR. TRANSF P CLIENTES MELHOR CLASSIFICAÇÃO
31/03/2009	129	1.01.03.01	Cientes a Receber	D	3.900.000,00 VR. TRANSF P CLIENTES MELHOR CLASSIFICAÇÃO
31/05/2009	129	1.01.03.01	Cientes a Receber	D	1.112.000,00 VR. TRANSF P CLIENTES MELHOR CLASSIFICAÇÃO
31/07/2009	129	1.01.03.01	Cientes a Receber	D	600.000,00 VR. TRANSF P CLIENTES MELHOR CLASSIFICAÇÃO
31/10/2009	129	1.01.03.01	Cientes a Receber	D	1.595.718,98 VR. TRANSF P CLIENTES MELHOR CLASSIFICAÇÃO
30/11/2009	129	1.01.03.01	Cientes a Receber	D	1.680.000,00 VR. TRANSF P CLIENTES MELHOR CLASSIFICAÇÃO
31/12/2009	129	1.01.03.01	Cientes a Receber	D	2.000.000,00 VR. TRANSF P CLIENTES MELHOR CLASSIFICAÇÃO
					11.627.718,98

Desde a apresentação da Impugnação, a *Informática Nacional S.A.* insiste que a Autoridade fiscal desconsiderou a metodologia contábil adotada nos registros efetuados no Diário e em livros auxiliares, os quais seriam capazes de demonstrar a regularidade da escrituração. Assevera, ainda, que toda a receita operacional foi contabilizada e oferecida à tributação e que a conta “disponibilidades” era utilizada apenas como conta auxiliar e não representava uma conta patrimonial, de modo que, no final, todas as receitas operacionais de venda de mercadorias e serviços, de acordo com as notas fiscais e os livros de registros de saídas, foram oferecidas à tributação e contabilizadas a débito da conta “disponibilidades” e a crédito de receitas de vendas de mercadorias e receitas.

Pelo que se observa, a empresa Recorrente apenas repisou as alegações que haviam sido suscitadas em sua Impugnação em relação à 5ª *Infração* que, a propósito, diz respeito à omissão de receitas nos anos-calendário de 2008 e 2009, e busca comprovar a veracidade das alegações com base nos documentos que não foram conhecidos, uma vez que não foram apresentados oportunamente e não se encaixam em quaisquer das hipóteses previstas no artigo 16, § 4º, alíneas “a”, “b” e “c” do Decreto nº 70.235/72, de modo que as conclusões perfilhadas pela Autoridade julgadora *a quo* em relação à matéria aqui discutida devem ser aqui colacionadas enquanto razões de decidir. *In verbis*:

“Arguições contra a imputação de omissão de receita em virtude de registros contábeis atípicos

[...]

Contudo, os argumentos da impugnante não se sustentam quando confrontados com as informações e elementos de prova constantes dos autos, fornecidos pela própria autuada durante a auditoria fiscal.

Em primeiro lugar, ressalte-se que a fiscalização intimou várias vezes a autuada para que esclarecesse os lançamentos em questão e apresentasse os livros auxiliares da escrituração que ela afirmava serem capazes de demonstrar que não teria havido omissão de receita.

Quanto a essa escrituração, a autuante no termo de verificação observa que a autuada se limitou a apresentar um arquivo magnético denominado por ela de "baixas de clientes 2008 e 2009", no qual constavam os possíveis recebimentos de seus clientes naqueles anos. Cotejando os valores ali consignados com os contabilizados, a fiscalização verificou uma discrepância relevante. Na contabilidade, prossegue a autuante, foi registrado segundo a metodologia adotada pelo contribuinte um montante de vendas a prazo no valor de R\$ 94.527.826,42 no ano de 2008, enquanto no arquivo apresentado pelo contribuinte como "quadro resumo de baixa de clientes 2008" totalizou R\$ 174.335.791,94 o volume de recebimento de clientes neste mesmo ano; o mesmo ocorre para o ano de 2009: na contabilidade registrou-se um total de vendas a prazo de R\$ 37.559.317,58 e no arquivo do contribuinte "quadro resumo de baixa de clientes 2009" foi verificado o montante de R\$ 141.091.918,00 de recebimento de clientes no mesmo ano.

A autuante fez anexar aos autos o razão da conta de vendas a prazo de 2008 e 2009, além dos "quadros resumo de baixa de clientes 2008 e 2009" apresentados pelo contribuinte. Essas partes da escrituração da autuada, em que pese às alegações da impugnante, não são hábeis para justificar os registros feitos na conta "clientes a receber" com contrapartida na conta "disponibilidades".

Em princípio, a conta "clientes a receber" pertence ao ativo e nela registram-se as vendas a prazo de mercadorias, produtos e serviços. Assim, a contrapartida que se espera de um lançamento a débito nessa conta é numa conta de resultados, representativa da venda de mercadorias, serviços ou produtos. Somente mais tarde, quando o cliente vier a pagar os bens ou serviços adquiridos, far-se-á o lançamento a crédito da conta "clientes a receber" e a débito de uma conta patrimonial representativa do ingresso de recursos, tais como "caixa" ou "bancos", ou mais ainda genericamente "disponibilidades". Daí que, deparando-se com esses registros contábeis anômalos, pelos quais débitos na conta "clientes a receber" são creditados diretamente numa conta de disponibilidades, a fiscalização teve razão em intimar a autuada para que os esclarecesse e demonstrasse que a receita correspondente a eles tinha sido computada na apuração do resultado tributável.

Os livros auxiliares apresentados pela autuada não esclarecem a questão, visto que eles tratam da fase posterior do registro de uma venda a prazo, que é o da liquidação por parte do cliente da obrigação assumida. Quando isso ocorre, os registros contábeis envolvem apenas contas patrimoniais e o seu efeito é meramente permutativo: troca-se um elemento do ativo por outro, pois no ativo da empresa no lugar de um crédito entra o meio de pagamento usado pelo devedor para quitar sua obrigação. Já o registro de uma venda propriamente dita, é desnecessário explicar, de tão óbvio, deve necessariamente envolver uma conta de resultado (vendas de serviço ou de mercadorias, por exemplo) e uma conta patrimonial (caixa ou clientes, por exemplo). A primeira é creditada e a segunda é debitada. No encerramento do período de apuração, o saldo da conta de vendas deverá ser transferido para a apuração do resultado, de modo que as vendas passarão a integrar a apuração do lucro bruto.

Durante a auditoria fiscal, numa tentativa de justificar esse procedimento incomum (vide fls 325 e 326 dos autos), a autuada, ao responder intimação, afirmou que se tratava do uso de uma conta auxiliar (disponibilidades) para fazer ajustes no saldo da outra (conta clientes). No entanto, nem a impugnante nem a autuada explicam a razão de terem surgido discrepâncias ou incorreções que requeressem ajustes de tal ordem, na casa de dezenas de milhões de reais.

Por fim, na impugnação, alega-se que a conta disponibilidades serviria como conta auxiliar transitória, na qual, inicialmente, todas as vendas seriam registradas a seu débito, não importa se a prazo ou à vista, as quais teriam como contrapartida credora uma conta de resultado (venda de mercadorias e serviços). Numa segunda etapa, lançava-se a crédito da conta disponibilidades as vendas a prazo, com contrapartida devedora da conta "clientes a receber". Foi essa segunda etapa que chamou a atenção da fiscalização e causou estranheza.

Pois bem, se de fato as coisas tivessem se passado como descrito nos parágrafos precedentes, não haveria prejuízo para o erário. Isso também significa que todos os registros a crédito da conta “disponibilidades” deviam atingir montante igual ou inferior ao total dos registros a crédito das contas de resultado. Contudo, no que concerne a 2008, os elementos da escrituração da autuada presentes nos autos demonstram que isso não ocorreu. A folhas 338 e seguintes encontra-se uma reprodução do balancete de encerramento levantado em 31 de dezembro de 2008, o qual foi apresentado ao fisco pela autuada. Nele observa-se que durante o ano-calendário de 2008, o total dos créditos na conta “disponibilidades” montou a R\$ 309.089.878,02. Enquanto isso, as contas representativas de receitas de vendas receberam créditos que totalizaram R\$ 205.280.764,41, conforme se vê a folhas 341. Portanto, há uma divergência de cerca de R\$ 104.000.000,00, quantia que é até superior àquela considerada omitida pela autuante em relação ao ano-calendário de 2008. Essa discrepância não é justificada pela argumentação da impugnante nem ela demonstra que pudesse ter outra causa senão o lançamento correspondente a débito da conta clientes.

No concernente ao ano-calendário de 2009, não se sabe qual o total dos lançamentos a crédito na conta “disponibilidades”, pois o balancete levantado no seu encerramento não foi trazido aos autos. Ainda assim, há elementos de prova o bastante para concluir que o argumento da impugnante não se sustenta quando confrontado com o que de fato se observa na escrituração da autuada. A folhas 1.731 e seguintes acham-se as páginas do livro razão nas quais constam os registros da conta “clientes a receber”. Aí se observa que há registros de inúmeras vendas a prazo que tem como contrapartida a conta de resultado “receita de vendas”, ao lado de alguns outros registros como os que ora se discutem, isto é, registros a débito da conta “clientes a receber” com contrapartida credora em “disponibilidades”. No histórico desses registros, lê-se que se trata de transferência para melhor classificação. Ou seja, diferentemente do alegado pela impugnante, a autuada não adotava como procedimento metódico e uniforme, registrar todas as vendas, mesmo aquelas feitas a prazo, a débito da conta disponibilidades, para depois ajustar o seu saldo, transferindo parte de seu valor para a conta de “clientes a receber”. Em verdade, ao menos em 2009, é certo que os lançamentos contábeis das operações de venda a prazo eram feitos de acordo com a praxe contábil, isto é, a crédito de uma conta de resultado e a débito diretamente duma conta representativa do direito de crédito da empresa.

Quanto aos documentos que a impugnante fez juntar a folhas 2.854 a 2.880, no intuito de comprovar sua alegação, eles não cumprem seu objetivo. Consistem num demonstrativo que contém uma síntese de todos os registros contábeis efetuados a crédito das contas representativas de receitas com a venda de mercadorias e serviços. Essas informações já são conhecidas, pois constam das declarações de rendimentos da autuada. O que a autuada deveria demonstrar é que todos os registros a crédito da conta “disponibilidades” com contrapartida a crédito da conta “clientes a receber” tiveram uma correspondência nas contas de resultado ou, nos casos em que não haja tal correspondência, que tiveram uma causa diversa da obtenção de receita tributável. Uma vez que a impugnante não logrou realizar semelhante demonstração, suas alegações não se sustentam.

Portanto, mantêm-se integralmente as exigências fiscais correspondentes aos tributos lançados de ofício em virtude da matéria discutida nesta subseção.”

Com base nas razões acima que restaram perfilhadas pela 3ª Turma da DRJ/BHE e quais estão sendo adotadas, aqui, enquanto razões de decidir, tem-se que as alegações recursais acerca da omissão de receita em virtude de registros contábeis atípicos não devem ser acolhidas, de modo que o lançamento objeto da 5ª *Infração* que, a rigor, diz respeito à omissão de receitas nos anos-calendário de 2008 e 2009, deve ser mantido *in totum*.

4.6. Do pedido de realização de diligência ou perícia técnica

A rigor, note-se que, no campo do processo administrativo fiscal, os institutos da diligência e perícia encontram guarida nos artigos 16, inciso IV e § 1º e 18 do Decreto nº 70.235/72, os quais dispõem o seguinte:

“Decreto nº 70.235/72

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).

[...]

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).”

Conforme se pode observar, as solicitações de realização de diligências ou perícias devem ser feitas quando da apresentação da impugnação, de modo que, na ocasião, os sujeitos passivos devem, além de expor os motivos que as justifiquem, formular os quesitos, e, especificamente no que diz com os pedidos de perícias, indicar o profissional enquanto seu assistente pericial, sendo que o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos respectivos requisitos deverá ser considerado não formulado.

É bem verdade que os pedidos de perícia – essa é a hipótese do caso concreto, tal como será visto adiante – não se constituem como direitos subjetivos do autuado, já que caberá ao julgador analisá-los e se, justificadamente, entendê-los desnecessários, não acolhê-los, nos termos do que dispõe o próprio artigo 18 do Decreto nº 70.235/72. É que a perícia tem como destinatária final a própria Autoridade julgadora e, por isso mesmo, apenas ela pode avaliar sua pertinência para a solução da lide³⁶.

Nas palavras de Luiz Henrique Barros de Arruda³⁷,

“Embora não explicitado no Decreto em apreço, deve-se concluir somente justificável a formulação de pedidos de diligência ou perícias, pelo Reclamante, quando a matéria de fato, ou assunto de natureza técnica, cuja comprovação não possa ser feita no corpo dos autos, quer pelo volume de papéis envolvidos na verificação, quer pela impossibilidade

³⁶ NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

³⁷ ARRUDA, Luiz Henrique Barros de. Processo Administrativo Fiscal/Manual, 1ª ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, pp. 56/7 e 59.

de se deslocar os elementos examináveis (v.g., máquinas, veículos, construções, exame do processo de produção), quer pela localização da prova (v.g., escrituração, documentos, ou informação em poder de terceiros, outros processos fiscais existentes, documentos de órgãos públicos), quer pela espécie de exame necessário (v.g., análise grafotécnica, análise química). Por conseguinte, revela-se prescindível a diligência ou perícia sobre aspecto que poderia ser comodamente trazido à colação com a inicial, ou sobre matéria de natureza puramente jurídica. De outra parte, é de conveniência, para reforçar a possibilidade de êxito do pedido e afastar suspeitas quanto ao seu caráter protelatório, acompanhar o requerimento, sempre que possível, de amostragem ou qualquer forma de evidenciação dos aspectos cuja apreciação se requer nesse exame.” (grifei).

A perícia se revela, pois, como prova de caráter especial e apenas será cabível nos casos em que a interpretação dos fatos demanda juízo ou conhecimento técnico especializado que vai além do conhecimento jurídico-contábil e que, portanto, está fora do campo de atuação da autoridade julgadora e, ainda, desde que recaia sobre aspecto que poderia ter sido comodamente trazido à colação pelo sujeito passivo quando da apresentação da Impugnação, daí por que simples pedidos de perícia que têm por objeto a análise de documentação contábil e fiscal são considerados, via de regra, como solicitações meramente protelatórias³⁸.

No caso concreto, é de se reconhecer que a ora Recorrente acabou cumprindo os requisitos formais previstos no artigo 16, inciso IV do Decreto nº 70.235/72 no que diz respeito ao pedido de perícia, já que, oportunamente, expôs os motivos que, no seu entendimento, justificariam a sua realização, bem como formulou os quesitos referentes aos exames desejados e, também, indicou o respectivo assistente técnico, sendo que a 3ª Turma da DRJ/BHE acabou indeferindo-a, de forma fundamentada, com base nos seguintes motivos:

“Não obstante a perícia ou diligência deve ser indeferida, uma vez que a obtenção de resposta para os quesitos formulados pela impugnante não requer, necessariamente, o concurso de um profissional especializado. Bastaria o mero exame de documentos e outros elementos integrantes da escrituração da autuada, sem que fosse preciso recorrer a nenhuma técnica, instrumentos ou conhecimentos de não esteja ao alcance da própria autoridade fiscal.

A perícia somente se justifica quando a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes. E não se admite que seja usada como artifício para que as partes interessadas possam descumprir as regras que fixam os prazos, a oportunidade e os ônus para a produção de provas.

No presente caso, as questões suscitadas poderiam ser prontamente dirimidas se a impugnante trouxesse aos autos os documentos e as páginas da escrituração que considera relevantes para comprovar suas alegações, apontando os registros e fatos contábeis correspondentes.

Por conseguinte, a perícia ou diligência requerida afigura-se inteiramente desnecessária e deve ser indeferida, nos termos do artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972.” (grifei).

Na realidade, a perícia apenas se justifica quando a interpretação dos fatos demanda juízo ou conhecimento técnico especializado que vai além do conhecimento jurídico-contábil e que, portanto, está fora do campo de atuação da Autoridade julgadora, mas, por outro lado, e tal como a 3ª Turma da DRJ/BHE bem apontou, ela não deve ser utilizada como artifício

³⁸ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CAREF. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

para que as partes interessadas possam descumprir as regras que fixam os prazos principalmente no que diz respeito à produção de provas, que, como cediço, deve ser realizado quando da apresentação da impugnação, conforme estabelece o artigo 16, inciso III e § 4º do Decreto nº 70.235/72.

Ora, se é certo que as perícias têm por escopo a formação da convicção da autoridade julgadora, não é menos certo que elas devem estar limitadas ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova que também já foram incluídos nos autos, não podendo ser utilizadas, portanto, para suprir a ausência de provas que já poderiam ter sido, oportunamente, juntadas à impugnação ou para reabrir, por via indireta, a ação fiscal. Em outras palavras, a mera inércia por parte do sujeito passivo não pode ser suprimida pela realização de perícias, uma vez que o objeto da perícia é justamente o de abrir possibilidades de esclarecer dúvidas ou omissões que são postas em relação às provas que já foram, oportuna e regularmente, colacionadas aos autos, e não de que sejam produzidas provas centrais em benefícios das partes.

Pois bem. Em primeiro lugar, confira-se que o pedido de perícia tal qual formulado pela *Informática Nacional S.A.* tem por objetivo o exame de elementos contábeis consubstanciados no *Laudo Pericial* de fls. 3.244/3.287, que, a rigor, foi carreado aos autos apenas em sede recursal e o qual, por sua vez, apresenta por objeto a análise do MPF nº 06.101.00-2012-00314-0 e dos próprios Autos de Infração aqui discutidos, o que não demandaria conhecimento técnico especializado que vai além do conhecimento jurídico-contábil e que, portanto, está fora do campo de atuação da Autoridade julgadora.

Em segundo lugar, registre-se que as perícias devem estar limitadas ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova que também já foram incluídos nos autos, não podendo ser utilizadas, portanto, e tal como a Recorrente tenta fazê-lo, para suprir a ausência de provas que já poderiam ter sido, oportunamente, juntadas à impugnação³⁹ e carreadas aos autos.

Por essas razões, entendo que a realização de diligência técnica e/ou perícia tal qual requerida pela empresa *Informática Nacional S.A.* é inteiramente desnecessária e, portanto, deve ser indeferida.

4.7 Da alegação de inaplicabilidade das multas / penalidades da forma como pretendido pelo Fisco – Da multa qualificada e da inexistência dos requisitos legais para sua aplicação

De plano, reconheça-se que o descumprimento da legislação tributária ensejará a aplicação da respectiva sanção independentemente da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. É por isso que a suposta boa-fé ou a ausência de má-fé não tem o condão de afastar a multa ou a penalidade aplicada *in concreto*, a não ser que a Lei disponha nesse sentido, já que, no ambiente das sanções tributárias, a regra que predomina é a de que a culpa já é suficiente para a responsabilização do agente, de modo que que a

³⁹ A título de informação, confira-se que, em sessão de 15/04/2019, esta 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara acabou entendendo por sobrestar o presente processo por meio da Resolução nº 1302-000.732 (fls. 13.329/13.342), sendo que, na ocasião, a Turma concluiu por rejeitar a solicitação de realização de diligência e/ou perícia técnica tal qual formulada pela ora Recorrente.

identificação e comprovação dolo é que deve ser expressamente exigida quando o legislador assim entender.

É nesses termos que o 136 do Código Tributário Nacional estipula. *In verbis*:

“Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

Parte da doutrina sustenta que, longe de estipular a responsabilidade objetiva, o artigo 136 do Código Tributário Nacional apenas dispensa a exigência de conduta dolosa como elemento essencial da infração, mas não dispensa a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência).

Nas palavras de Leandro Paulsen⁴⁰,

“O art. 136 do CTN, ao dispor que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável, dispensa o dolo como elemento dos tipos que definem as infrações tributárias. Não se requer, portanto, que o agente tenha a intenção de praticar a infração, bastando que haja com culpa. Esta (a culpa), por sua vez, é presumida, porquanto cabe aos contribuintes agir com diligência no cumprimento das suas obrigações fiscais. [...].” (grifei).

Mas, por outro lado, há quem entenda que a responsabilidade elencada no artigo 136 do CTN é objetiva. É nesse sentido Sacha Calmon Navarro Coêlho tem defendido ao dispor que

“O ilícito puramente fiscal é, em princípio, objetivo. Deve sê-lo. Não faz sentido indagar se o contribuinte deixou de emitir uma fatura fiscal por dolo ou culpa (negligência, imperícia ou imprudência). De qualquer modo a lei foi lesada. De resto se se pudesse alegar que o contribuinte deixou de agir por desconhecer a lei, por estar obnubilado ou por ter-se dela esquecido, destruído estaria todo o sistema de proteção jurídica da Fazenda.”

O que vale destacar, aqui, é que a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, bastando, para tanto, a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência), o que significa dizer, portanto, que a suposta boa-fé ou a ausência de má-fé por parte do sujeito passivo não tem o condão de afastar a multa ou a penalidade aplicada *in concreto* ou reduzi-la, a não ser que a Lei assim disponha.

Pois bem. As sanções aplicadas em decorrência da prática de ilícitos tributários apresentam, por assim dizer, a dupla função de (i) inibir as condutas de infratores em potencial que visam suprimir ou reduzir o pagamento de tributos, intimidando-os – eis, aí, a chamada prevenção geral –, e, também, de (ii) punir os infratores que, efetivamente, deixaram de adotar determinada conduta prevista na legislação, fazendo com que eles não reincidam na infração – aqui, diz-se que a prevenção é especial, de modo que, no final, as sanções são estabelecidas para

⁴⁰ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado.

estimular o cumprimento das obrigações tributárias e evitar, assim, a prática das respectivas infrações.

De acordo com as lições de Luciano Amaro⁴¹,

“No campo das sanções administrativas pecuniárias (multas), é preciso não confundir (como faz, frequentemente, o próprio legislador) a proteção ao interesse da arrecadação (bem jurídico tutelado) com o objetivo de arrecadação por meio da multa. Noutras palavras, a sanção deve ser estabelecida para estimular o cumprimento da obrigação tributária; se o devedor tentar fugir ao seu dever, o gravame adicional representado pela multa que lhe é imposta se justifica, desde que graduado segundo a gravidade da infração. Se se tratar de obrigação acessória, a multa igualmente se justifica (pelo perigo que o descumprimento da obrigação acessória provoca para a arrecadação de tributos), mas a multa não pode ser transformada em instrumento de arrecadação; pelo contrário, deve-se graduá-la em função da gravidade da infração, vale dizer, da gravidade do dano ou da ameaça que a infração representa para a arrecadação de tributos.”

Dito isto, observe-se, de logo, que, nos termos do artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/96, o percentual da multa de ofício será duplicado nas hipóteses em que há ação dolosa praticada de acordo com as hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Confira-se:

“Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

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

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

[...]

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

Veja-se que a imposição da multa qualificada no percentual de 150% pressupõe a comprovação de dois elementos que, embora estejam relacionados, são distintos. De um lado, deve haver a comprovação de que ocorreu o fato gerador de um determinado tributo sem o seu pagamento – o que, por si só, já enseja a incidência da multa de ofício de 75% -, e, de outro lado, dever haver a comprovação de que o inadimplemento do tributo ocorreu por meio de sonegação, de fraude ou de conluio⁴²

A redação do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 é bastante clara ao dispor que a multa será duplicada nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 os quais, respectivamente, tratam dos institutos da sonegação, da fraude e do conluio. É ver-se:

⁴¹ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

⁴² HALPERIN, Eduardo Kowarick. Multa Qualificada no Direito Tributário. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 202, p. 31.

“Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

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 ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 – Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no artigo 71 e 72.”

Segundo Gabriel Lacerda Troanelli⁴³,

“Percebe-se, imediatamente que a essência da sonegação é a tentativa de impedir ou retardar o *conhecimento* da ocorrência do fato gerador, de algum de seus elementos ou de condições pessoais do contribuinte que o afetem. Ou seja, a tentativa de ocultar da autoridade fazendária algum elemento ou a ocorrência do fato gerador.

[...]

Como se percebe pela simples leitura do inciso II do artigo 1º da Lei nº 8.137/1990, fraudar a fiscalização tributária significa inserir elementos inexatos ou omitir operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal. Da mesma forma, o inciso I do artigo 2º desta lei deixa bem claro que o núcleo do tipo correspondente à fraude fiscal é a falsidade. Assim, também a fraude tem por essência a tentativa de ocultar do conhecimento da autoridade fiscal a ocorrência do fato gerador ou de algum de seus elementos, mediante a apresentação de elementos falsos.

Quanto ao artigo 73, por dizer apenas que “conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72”, nada contribui quanto à busca da essência da conduta punível mediante a aplicação da multa qualificada já que meramente se refere às condutas típicas da sonegação ou fraude.

Dessa análise pode-se concluir que a essência comum à fraude e à sonegação é a tentativa de ocultar o fato gerador ou seus elementos, de impedir que a autoridade fiscal tome conhecimento dos fatos relevantes para permitir a correta exigência do tributo devido. Neste ponto, é relevante notar que, independentemente da qualificação da conduta, esta intenção do contribuinte de enganar o Fisco, de esconder a verdade (...).” (grifei).

O traço característico e comum nas três modalidades é a conduta dolosa. O *dolo* corresponde a prática do ilícito por alguém que possuía o *animus*, ou seja, a intenção de realizá-lo e de obter o resultado – trata-se do elemento volitivo –, somado a um elemento adicional que, no caso, consubstancia-se na consciência da antijuridicidade por parte do agente, quer dizer, no saber que se encontrava por realizar uma conduta vedada – é a própria *consciência do ilícito*. Em síntese, o *dolo*, o qual, aliás, consubstancia-se em elementos relativos à vontade e à consciência, é, portanto, o requisito inafastável para que a multa seja aplicada na modalidade qualificada.

⁴³ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Planejamento tributário e multa qualificada. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 179, ago./2010, p.48/49.

Ao comentar sobre a figura do *dolo*, João Carlos de Lima Junior⁴⁴ afirma que

“O dolo possui diferentes teorias e o conceito depende daquela adotada (...).

[....]

Percebe-se que, em todas as teorias, a coincidência reside no elemento volitivo, na vontade consciente de realizar a conduta típica e causar o resultado. Logo, livre do afunilamento da opção teórica, para que exista a qualificação da penalidade tributária, é imprescindível que o sujeito passivo tenha agido intencionalmente no sentido de realizar o previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64

[...]

Logo, impõe-se ao agente a consciência em relação à conduta praticada, é necessário que ele saiba que está que ele saiba que está realizado o comportamento vedado; da mesma forma o resultado, o sujeito passivo há de conhecer o produto da sua ação; em complemento, exige-se que haja a percepção, por parte de quem age, que a conduta pode ter como consequência o resultado. Finalmente, o dolo requer a vontade de agir e de causar o resultado.”

Em tom de arremate, é preciso consignar, ainda, que a aplicação da multa qualificada no percentual de 150% exige que o *dolo* seja comprovado de forma a afastar qualquer dúvida razoável quanto à sua existência, ou seja, a hipótese que a Autoridade fiscal deve comprovar para aplicar a multa qualificada é a de que a conduta do sujeito passivo só ganha sentido à luz de uma finalidade ilícita.

Essa é a linha de entendimento que tem sido sustentada por Eduardo Kowarick Halperin⁴⁵:

“Da contraposição do *standard* probatório exigido para a comprovação da sonegação, da fraude e do conluio (prova acima de qualquer dúvida razoável) com a hipótese que deve ser comprovada para que seja caracterizado o dolo (conduta ganha sentido à luz de uma finalidade ilícita), resulta que não basta que o dolo seja comprovado: ele deve ser comprovado de forma a afastar qualquer dúvida razoável quanto à sua existência. Se, de um lado, a Fiscalização comprova que uma determinada conduta ganha sentido à luz de uma finalidade ilícita, mas, de outro lado, o contribuinte demonstra que ela também ganha sentido à luz de uma finalidade lícita, isso não significa que a Fiscalização não comprovou a hipótese – apenas significa que ela não cumpriu com o seu ônus de comprovar a referida hipótese *acima de qualquer dúvida razoável*. Disso conclui-se que, na verdade, a hipótese que a Fiscalização deve comprovar para aplicar a multa qualificada é que a conduta SÓ ganha sentido à luz de uma finalidade ilícita – se ela também ganhar sentido à luz de uma finalidade lícita, existirão dúvidas razoáveis a respeito do caráter doloso da conduta.” (grifei).

A atribuição do *dolo* apenas é possível a partir de uma narrativa que contemple os mais diversos aspectos da conduta do infrator que possuem relação com a finalidade ilícita e que só ganham sentido à luz dessa finalidade. Mas a comprovação do *dolo* se dá em um segundo nível probatório, haja vista que, num primeiro nível probatório, determinados fatos são considerados comprovados a partir de uma noção de verdade por correspondência, enquanto que o segundo nível probatório envolve uma aproximação holística em relação a esses fatos

⁴⁴ LIMA JUNIOR, João Carlos de. Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 170-174.

⁴⁵ HALPERIN, Eduardo Kowarick. Multa Qualificada no Direito Tributário. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 202, p. 58.

comprovados no primeiro nível. E, aí, nesse segundo nível probatório é que será analisado se esse conjunto de fatos só ganha sentido à luz de uma finalidade ilícita, isto é, dolosa⁴⁶.

Pois bem. Fixadas essas premissas, observe-se que, no caso concreto, a Autoridade fiscal entendeu por aplicar a multa qualificada no percentual de 150% porque, no seu entendimento, os fatos que restaram comprovados no curso do procedimento fiscal e que, portanto, encontram-se relatados ao longo de todo o TVF configuraram, à toda evidência, o intuito fraudulento perpetrado pelo sujeito passivo, daí por que o percentual da multa de ofício foi duplicado com fundamento no artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/1996, que, por sua vez, faz remissão aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, conforme se verifica do item 17 – *Multa Qualificada* do TVF (fls. 182/183).

Decerto que, quando do julgamento do Acórdão recorrido, a 3ª Turma da DRJ/BHE acabou entendendo por afastar a multa qualificada prevista no artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/1996 e reduzi-la ao percentual de 75% em relação aos seguintes tributos e períodos aqui discutidos: (i) IRPJ: a multa foi reduzida em relação aos fatos geradores ocorridos em 2008 e 2009; (ii) CSLL: a multa foi reduzida no que tange aos fatos geradores que foram apurados no período de 2008 e 2009; (iii) PIS: a autoridade julgadora manteve o tributo, mas reduziu a multa para 75%; (iv) COFINS: a turma entendeu por manter o tributo, mas acabou reduzindo a multa para 75%; e, por fim, (v) IRRF: o IRRF e juros foram mantidos em relação aos fatos ocorridos em 31/01/2009, 27/02/2009 e 31/05/2009, mas a multa foi reduzida para 75%.

Por outro lado, note-se que a multa qualificada de 150% restou mantida em relação aos créditos tributários dos respectivos tributos e períodos: (i) IRPJ: 1º, 2º e 4º trimestre de 2007; (ii) CSLL: 1º, 2º e 4º trimestre de 2007; e (iii) IRRF: a multa qualificada foi mantida em relação aos demais fatos geradores relativos aos pagamentos feitos a beneficiários não identificados, com exceção dos fatos geradores ocorridos em 31/01/2009, 27/02/2009 e 31/05/2009.

O fato é que, no final das contas, a multa qualificada de 150% restou mantida em relação aos tributos e respectivos períodos acima discriminados porque, em face do arcabouço fático-jurídico que envolve o caso concreto e que restou apurado pela Autoridade fiscal a partir da análise da vasta documentação levantada, restou demonstrado e devidamente comprovado que, apesar de nominalmente se tratar de pessoas jurídicas inteiramente distintas uma da outra por possuírem sócios e acionistas ostensivos diferentes, o que ocorrera, na verdade, é que a *Informática Nacional S.A.* e a *Nacional Mercantil* constituam duas empresas vinculadas, posto que os verdadeiros proprietários da *Nacional Mercantil* eram os mesmos acionistas controladores e administradores da *Informática Nacional*, de modo que restou por demais comprovado que esse arranjo fraudulento foi perpetrado com o único objetivo de transferir, para uma entidade insolvente, as dívidas tributárias, previdenciárias e trabalhistas da *Nacional Mercantil*, ao passo em que a *Informática Nacional S.A.* continuava a desempenhar as atividades rentáveis do grupo.

Inclusive, destaque-se, por oportuno, que a própria 3ª Turma da DRJ/BHE já havia concluído acertadamente nesse sentido, conforme se verifica das razões e fundamentos que passarei a reproduzir abaixo e que se encontram postos às fls. 3.083/3.089 do Acórdão recorrido, os quais, aliás, e a título de complementação a tudo que foi exposto até então, estarei por adotá-los, também, como razões de decidir:

⁴⁶ HALPERIN, Eduardo Kowarick. *Multa Qualificada no Direito Tributário*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 202, p. 59.

“Da extensa narrativa constante do termo de verificação fiscal, infere-se claramente que, no entender da fiscal autuante, o que confere um caráter doloso às infrações tributárias atribuídas ao sujeito passivo é o estratagema ilícito e fraudulento adotado pelos seus acionistas controladores e administradores para se esquivar de dívidas trabalhistas, tributárias e cíveis, acumuladas ao longo de anos de operações. Esse estratagema, denominado por ela de ‘blindagem patrimonial’, envolve um conjunto de práticas paralelas, sucessivas e coordenadas. Quando uma empresa se torna virtualmente insolúvel sob o peso de enormes dívidas trabalhistas, tributárias e previdenciárias, ou de outra natureza, seus ativos operacionais são transferidos para o patrimônio pessoal dos seus fundadores ou para outras empresas por eles controladas. No balanço da empresa endividada quase nada resta, salvo suas obrigações. Paralelamente, uma nova empresa é criada, para prosseguir com as atividades operacionais e rentáveis da antiga, que, por sua vez, é transferida para a propriedade nominal de sócios prestanomes ou para empresas diretamente ou indiretamente controladas por outras pessoas jurídicas situadas em países onde seus titulares podem manter-se ocultos. Não obstante, os antigos fundadores e proprietários da antiga empresa, mantêm vínculos ocultos com ela e, na prática, continuam a administrá-la e a conduzir seus negócios, de maneira dissimulada, sempre para delas extrair o máximo de proveito, além de lesar os seus credores, especialmente a Fazenda Pública.

No caso presente, a primeira dessas empresas foi a Nacional Teleinformática Importadora Ltda. Esta foi sucedida pela Nacional Mercantil Computadores e Suprimentos de Informática Ltda. Por fim, a Informática Nacional S/A, o sujeito passivo autuado na condição de contribuinte do processo ora em litígio, foi criada para assumir as atividades da segunda. Todas as operações contaram com a orientação, auxílio e cumplicidade do escritório de advocacia conduzido por Juvenil Alves, conhecido por prestar esse tipo de serviço a diversos clientes.

Esse esquema delituoso se acha demonstrado nos autos com provas sólidas e fartas. Os elementos de provas foram colhidos tanto por diligências conduzidas diretamente pela administração tributária, como também por investigações conduzidas pela Polícia Federal e pelo Ministério Público Federal, sob a supervisão da Justiça Federal, que recebeu o nome de Operação Castelhana. Os documentos fornecidos pela autoridade judicial estão juntados a folhas 1.834 e seguintes dos autos.

Nos parágrafos seguintes, com base no que consta no termo de verificação fiscal e na documentação juntada aos autos, são ressaltados e comentados os documentos e informações mais relevantes entre os reunidos pela fiscalização para comprovar o intuito doloso justificador da multa qualificada.

Em escritura lavrada em 18/07/2005, data posterior à venda da Vitória Participações Ltda, sócia majoritária da Nacional Mercantil, para interpostas pessoas, Marcos Aurélio e Mara Lúcia, os seus antigos sócios fundadores e também acionistas majoritários e administradores da autuada, figuram como intervenientes garantidores de um contrato de mútuo de empréstimo rotativo (limite de crédito de R\$ 1.200.000,00), tendo como credor o HSBC Bank Brasil S/A, e como devedor a Nacional Mercantil, representada pelo contador Djalma e, como interveniente hipotecante a empresa Quatre Empreendimentos Participações Ltda, de propriedade do casal. A Hipotecante deu ao credor como garantia o prédio comercial, localizado na Rua Magnólia, 505, bairro Carlos Prates, Belo Horizonte/MG, avaliado em R\$ 900.000,00.

Além de garantidores, Marcos Aurélio e Mara Lúcia compareceram também na condição de devedores solidários, responsabilizando-se ilimitada e solidariamente pelo cumprimento de todas as obrigações, decorrentes do contrato de mútuo. Portanto, esse documento confirma que o casal continua sendo os efetivos proprietários da Nacional Mercantil, comprometendo inclusive o patrimônio pessoal nessa transação

Durante a ‘Operação Castelhana’, foram apreendidos diversos documentos comprobatórios da simulação de negócio jurídico na suposta venda das empresas do ‘Grupo Nacional’. As cópias reprográficas fiéis dos respectivos mandados de busca e

apreensão, autos de apreensão e termos de declaração, exame de documentos, constatação e lacração, encontram-se anexadas aos autos.

Os documentos apreendidos demonstram que a suposta venda das empresas Nacional TeleInformática e da Vitória Participações Ltda, sócia majoritária da Nacional Mercantil, não passaram de simulação de negócio jurídico, objetivando a blindagem patrimonial do 'Grupo Nacional'.

Digno de nota são documentos emitidos em nome da Intel Corporation datado de abril de 2005 figurando como cliente a Nacional TeleInformática e o endereço como sendo na Rua da Bahia, 1.700, e a assinatura autorizada como de Marcos Aurélio.

Uma correspondência datada de 02/03/2005 dirigida ao Banco do Brasil, assinada por Mara Lúcia, solicita a liberação da ordem de pagamento da verba de publicidade enviada pela Intel no valor de US\$22,576.31 referente ao contrato entre a Intel e a Nacional Teleinformática.

Uma mensagem eletrônica impressa da empresa Intel Corporation foi enviada em 10/05/2005 para Marcos da Nacional Mercantil (trata-se do Marcos Aurélio), e trata de remessa do exterior para o Brasil do valor de US\$ 48.676,38, referente ao pagamento parcial de reembolso do mês de abril/2005, sendo beneficiária a Nacional Teleinformática.

Uma correspondência, datada de 11/05/2005, foi enviada por Marcos Aurélio à Intel, trata de US\$48.676,38 realizado em 09/05/2005 pelo Banco Wachovia para a conta da Nacional Teleinformática no Banco do Brasil. Nessa correspondência solicita-se à Intel autorizar o Banco do Brasil realizar a transferência do referido crédito para a conta corrente nº 135313, AG 33944, do Banco do Brasil de titularidade da Nacional Mercantil Computadores e Suprimentos de Informática Ltda.

Uma correspondência datada de 01/06/2005 para a Intel, assinada, pelo Marcos Aurélio Guilherme Silva e Djalma Leonardo Siqueira, informa que a razão social da empresa Nacional Teleinformática Ltda foi alterada para Nacional Mercantil Computadores e Suprimentos de Informática Ltda por razão de mudanças jurídicas no quadro corporativo da empresa.

Em 25/05/2004 a totalidade das quotas da Nacional Teleinformática foi vendida para Joelmo Lemos Costa e sua mãe Iracema Alves Costa, que aparentam não possuir capacidade econômico-financeira para tais negócios. No entanto, os documentos anteriores comprovam que os seus antigos proprietários continuaram respondendo pelos negócios da empresa. Comprovam também, que a Nacional Mercantil deu continuidade sem interrupção aos negócios da Nacional TeleInformática.

Cópias de extratos de cartão de crédito empresarial (Nacional Mercantil) em nome de Marcos Aurélio referente ao período de 20/08/2006 a 19/09/2006 e com a indicação como unidade de faturamento 'a Diretoria' comprovam que mesmo após a 'venda' da Vitória Participações, proprietária da Nacional Mercantil, ocorrida em 10/11/2002, o sócio Marcos Aurélio continuou usufruindo os direitos de proprietário da Nacional Mercantil.

A contadora Claudia Alves Sol, CPF 635.709.63691, também foi denunciada pelo Ministério Público Federal como integrante do esquema para blindagem de empresas engendrado pelo Escritório Juvenil Alves. De acordo com correspondência datada de 01/03/2005, Claudia era a responsável pela contabilidade da empresa Nacional Mercantil. Nela Claudia Alves Sol manifesta insatisfação na condução e execução dos trabalhos contábeis e fiscais da Nacional Mercantil. Na correspondência textualmente afirma e questiona: *a) que os documentos enviados não contém informações necessárias para a devida contabilização como; por exemplo: vem cópia de cheque, mas não vem o documento; b) que o extrato bancário, quando solicitado, é enviado via mensagem eletrônica impressa, e não condiz com a realidade da documentação enviada, pois se existem 50 cheques no extrato, temos 05 cópias de cheques, então, todos os lançamentos tem que ser feitos para p Caixa; c) que até hoje a documentação da Nacional não vem separada da Informática Nacional: e) que as contas da Informática*

na sua maioria são pagas pela Nacional e não temos o controle de valores entre as empresas: d) a intenção da existência da Informática não era ser totalmente desvinculada da Nacional? Essa correspondência corrobora que a Nacional Mercantil e a Informática Nacional eram tidas pelos seus proprietários e demais envolvidos como sendo um único negócio.

Pelos documentos apreendidos no Escritório Juvenil Alves (Av. Professor Mário Werneck, 2.590, Buritis, Belo Horizonte) constatou-se que a *offshore* Phyneas, bem como outras entidades uruguaias (*offshores*), foram criadas pelas empresas sediadas em Montevidéu CHT Auditores y Consultores e UTT United Traders Trust a pedido do Grupo Juvenil Alves para atender clientes desse escritório interessados em blindagem patrimonial.

Há diversos documentos das empresas uruguaias CHT Auditores y Consultores e UTT United Traders Trust dirigidos ao Escritório Juvenil Alves tratando de acertos ou cobranças de mensalidades, fechamento de balanços e outros assuntos das *offshores* por elas administradas, entre elas a Phyneas Corporation, que comprovam de forma inequívoca o envolvimento do Escritório Juvenil Alves na blindagem patrimonial do 'Grupo Nacional', bem como de outros grupos econômicos.

Há documentos de Carlos Eduardo e Zulma Soares (ambos do Escritório Juvenil Alves) dirigidos ao doleiro Jader Kalid relativos aos pagamentos das mensalidades de manutenção das *offshores* utilizadas na blindagem patrimonial de clientes do referido escritório. Desses documentos constam, entre outras informações, os bancos intermediários e os receptores, os beneficiários, os valores referentes às mensalidades, a fechamento de balanços das *offshores* e os meses de referências, conforme tabela constante do termo de verificação.

Em mensagem eletrônica, impressa, Zulma pede ao Carlos Eduardo para informá-la do dia e dos valores que ela deverá repassar para o Uruguai, e também envia uma relação das empresas que ainda não efetuaram o pagamento das mensalidades referentes a dezembro que irão vencer em 15/01/2004. Entre as empresas devedoras está relacionada a Vitória Participações Ltda.

Em planilhas relacionando diversas empresas e os valores das mensalidades pagos nos anos de 2003 a 2006, consta que a Vitória Participações (proprietária da Nacional Mercantil) pagou mensalidades de manutenção da *offshore* Phyneas em dezembro/2003, janeiro a novembro/2004, março e junho/2005 e em outubro/2006. Em dezembro/2003 foi pago o valor de R\$ 888,00 e nos demais meses o valor médio pago foi de R\$ 915,81.

Também foram apreendidos documentos (planilhas e um rascunho manuscrito) vinculando a Phyneas à Nacional e com a seguinte observação: 'baixar-combinar honorários e receber os atrasados'. De acordo com essas planilhas, elaboradas para identificar os clientes em atraso com as mensalidades de manutenção das respectivas *offshores*, conforme solicitado pelo Carlos Eduardo em mensagem eletrônica impressa, a Vitória Participações, encontrava-se inadimplente.

Encontrou-se uma planilha datada de outubro de 2003 que faz vinculações das empresas brasileiras com suas respectivas *offshores* e destas com suas subsidiárias brasileiras. Indica também os escritórios uruguaios responsáveis pelos controles das *offshores*, os valores das mensalidades de manutenção, endereços para remessas dos boletos de cobranças das despesas de manutenção, bem como a identificação da pessoa responsável e telefone de contato. Nessa planilha, a Nacional Mercantil (Multimídia) identificada como cliente, está vinculada à *offshore* Phyneas, com valor de mensalidade de 300 dólares, endereço para remessa rua da Bahia, 1700, bairro Lourdes, e tem como contato o gerente administrativo financeiro Aguiar. Trata-se de Aguiar Amaral de Mendonça, que, segundo o CNIS, trabalha para o 'Grupo Nacional' desde 1998. Atualmente trabalha na Informática Nacional.

Em 12/07/2005 a Nacional Mercantil nomeou o referido Aguiar seu procurador, com poderes amplos e gerais, para gerir e administrar os seus negócios e interesses. E, em 08/03/2006, o mesmo Aguiar juntamente com Jairo Leonardo Siqueira, filho do

contador Djalma, foram nomeados procuradores pela Nacional Mercantil para, em conjunto, representá-la perante o Banco do Brasil para efetuar movimentação financeira, com validade de 2 anos.

Em outras planilhas, referentes a mensalidades faturadas em janeiro, fevereiro e setembro de 2004, a Vitória Participações Ltda consta como subsidiária da Phyneas, ligada ao escritório uruguaio TBTRUST CORP., com mensalidade de 230 dólares americanos.

Em faturas da UTT - United Traders Trust e respectivos recibos, que indicam como cliente Juvenil Alves & Advogados Associados (Av. Professor Mário Werneck, 2.590, BH) e que se referem aos serviços de consultoria nos anos de 2003, 2004 e 2005 para 16 *offshores*, entre estas aparece a Phyneas Corporation. Para cada uma das *offshores* foi cobrado o valor de 180 dólares americanos.

Informe enviado pela UTT relata que: o capital autorizado da Phyneas é de US\$ 1.000.000; o capital integralizado é de US\$ 100.000; o capital integralizado é insuficiente, pois já foram investidos US\$198.920 na compra das quotas da Vitória Participações; a aquisição das quotas da Vitória foi realizada por dois envios de dinheiro diretamente aos sócios vendedores, em 08/01/2003 foram enviados US\$ 49.460 para Mara Lúcia e Marcos Aurélio, cada um; e em 17/01/2003 outro envio de US\$100.000 para Marcos Aurélio; a Phyneas encontra-se irregular, pois investiu mais capital do que possuía; não tem origem para os US\$ 100.000 enviados ao Brasil para a aquisição das quotas de Marcos Aurélio.

Conforme se pode verificar por esse informe, a suposta venda para a *offshore* Phyneas das quotas da Vitória Participações (proprietária da Nacional Mercantil), pelos seus proprietários Marcos Aurélio e Mara Lúcia, não passou de estratégia para desvincular-se das obrigações tributárias decorrentes das atividades da Nacional Mercantil. Quanto ao envio dos valores para pagamento a Marcos Aurélio das quotas da Vitória, os valores enviados não têm origem, porque, na realidade, se trata de retorno ao Brasil, por meio de contratos de câmbio, de remessa ao exterior de numerário 'via cabo' para dar aparência de efetividade a venda da Vitória Participações.

No balanço analítico da Phyneas do período de 01/07/2001 a 31/05/2003 não constam os registros dos valores supostamente enviados em 2003 a Marcos Aurélio, para pagamento pela aquisição das quotas da Vitória pela Phyneas, corroborando que os valores não saíram do caixa da Phyneas.

Apesar de os proprietários do 'Grupo Nacional', Marcos Aurélio e sua esposa Mara Lúcia, terem simulado a venda da Nacional Mercantil, na tentativa de desvincular-se das obrigações tributárias decorrentes de suas atividades, a continuidade dos negócios dessa empresa pela Informática Nacional é inequívoca e está caracterizada pelo prosseguimento das atividades, sem interrupção, nos mesmos endereços comerciais, usando os mesmos nomes fantasia (Max Computadores, Info 2 e Multimídia), os mesmos empregados e também os mesmos estoques de mercadorias.

Da mesma forma que a Nacional Mercantil deu continuidade aos negócios sociais do 'Grupo Nacional', após a transferência da Teleinformática para sócios 'laranjas', a Informática Nacional, por sua vez, também deu continuidade aos negócios do grupo com a transferência da Nacional Mercantil para empresas com sócios "laranjas" e após ter suas inscrições estaduais bloqueadas em decorrência de irregularidades apuradas em ação fiscal.

Não deixa dúvidas quanto à sucessão da Nacional Mercantil pela Informática Nacional o fato de o principal estabelecimento dessas empresas, nos meses de abril e maio de 2007, sob duas versões diferentes no CNPJ (filial 13 da Nacional Mercantil e filial 12 da Informática Nacional), terem ambos desenvolvido suas atividades no mesmo endereço comercial (Rua da Bahia, 1.700, loja 01), usando o mesmo nome fantasia (Multimídia), e compartilhando as mesmas instalações, empregados e estoques.

A continuidade das atividades da Nacional Mercantil pela Informática Nacional, já caracterizada pela sucessão de estabelecimentos e no próprio faturamento declarado, além das transferências de estoques de mercadorias, também está evidenciada pela transferência da mão-de-obra necessária à sucessão.

De acordo com os dados extraídos do CNIS, os trabalhadores que a Nacional Mercantil empregava em suas atividades passaram a ter vínculo com a Informática Nacional, em mero prosseguimento aos negócios que Marcos Aurélio e sua esposa Mara Lúcia exploram há vários anos.

Para demonstrar a sucessão mediante a manutenção dos empregados, elaboraram-se as tabelas constantes do termo de verificação fiscal a partir de dados extraídos do CNIS e da GFIP com as informações prestadas nos anos de 2007 e 2008 pelas filiais da Nacional Mercantil e Informática Nacional, localizadas nos mesmos endereços comerciais e usando os mesmos nomes fantasia.

A filial 13 da Nacional Mercantil teve sua inscrição estadual bloqueada em 16/05/2007 e declarou o último faturamento à SEF/MG em maio/2007. Apesar disso, informou manter empregados até agosto de 2009. Por outro lado, a filial 12 da Informática Nacional, usando o mesmo nome fantasia Multimídia e também localizada no mesmo endereço comercial, se inscreveu na SEF/MG em 05/01/2007, declarando o primeiro faturamento em abril/2007 no valor de R\$ 4.855.270,49. Em conformidade com os dados da GFIP, representados na tabela acima, a filial 12 da Informática Nacional informou no mês de abril de 2007 não ter empregados, portanto, mão-de-obra incompatível com o faturamento declarado em abril de 2007. Portanto, os empregados informados pela filial 13 da Nacional Mercantil, na realidade, trabalham ou trabalharam para filial 12 da Informática Nacional.

Além disso, constatou-se que 43 empregados informados pela Nacional Mercantil no ano de 2008 foram transferidos para a Informática Nacional.

De acordo com dados do CNIS e da GFIP, as filiais 2, 3, 5, 7, 8, 15 da Nacional Mercantil (localizadas nos mesmos endereços e mesmos nomes fantasia das filiais 4, 5, 6, 7, 8, 13 e 14 da Informática Nacional) informaram empregados somente até o ano de 2004 e 2005, não obstante terem declarado faturamento nos meses de janeiro a abril de 2007. Por outro lado, as filiais da Informática Nacional, localizadas nos mesmos endereços, apesar de possuírem empregados desde janeiro de 2007, declararam o primeiro faturamento somente em abril de 2007. Portanto, infere-se que os valores de faturamento declarados pelas filiais da Nacional Mercantil (sem empregados) foram auferidos pelas filiais da Informática Nacional, comprovando de forma irrefutável a sucessão da Nacional Mercantil pela Informática Nacional.”

Constata-se, pois, que o acervo fático-probatório que levou a Autoridade autuante a aplicar a multa qualificada com fundamento no artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/96 é um tanto robusto. A comprovação do *dolo* que, aliás, consubstancia-se na fraude, é patente e, assim, afasta qualquer dúvida razoável quanto à sua existência, de sorte que as condutas da *Informática Nacional S.A.* e dos seus responsáveis tributários *Marcos Aurélio de Guilherme Silva* e *Mara Lúcia Tavares Barbosa Silva* só ganham sentido à luz de uma finalidade ilícita. Em outras palavras, toda a narrativa constante do TVF é por demais completa e, de fato, acaba contemplando diversos aspectos da conduta da *Informática Nacional S.A.* e dos responsáveis que possuem relação com a finalidade ilícita de fraudar e, portanto, só ganham sentido à luz dessa finalidade.

Aliás, é de se reconhecer que a linha defendida pela própria Recorrente no sentido de que a Autoridade não comprovou quaisquer das circunstâncias qualificadoras não tem qualquer amparo no arcabouço fático-jurídico tal qual levantado e devidamente apurado pela própria Autoridade autuante. Além disso, percebe-se que, em momento algum, a Recorrente

formula qualquer argumento na tentativa de demonstrar que sua conduta ganha sentido à luz de uma finalidade lícita, tendo se limitado a aduzir e se valer de argumentos um tanto genéricos.

Conclui-se, portanto, que a venda não comprovada de mercadorias da *Nacional Mercantil* para a *Informática Nacional S.A.* ensejou na contabilização de receita tributável realizada por uma entidade sem qualquer lastro financeiro para honrar seus compromissos ao mesmo tempo em que gerou despesas para a entidade sadia do grupo. Da mesma forma, os pagamentos contabilizados pela *Informática Nacional S.A.* em virtude das respectivas e supostas aquisições de mercadorias que, no caso, foram considerados sem causa ou a beneficiário não identificado, sujeitam-se, também, e não apenas à incidência do IRRF, à imposição da multa qualificada de 150%, a qual, a rigor, deve ser mantida.

Por todas essas razões, entendo que não assiste razão à Recorrente nessa parte, de modo que o Recurso Voluntário também deve ser, aqui, negado.

5. Da análise do Recurso Voluntário Interposto pelos responsáveis *Marcos Aurélio de Guilherme Silva e Mara Lúcia Tavares Barbosa Silva*

Como visto da leitura do Relatório, o Sr. *Marcos Aurélio de Guilherme Silva* e a Sra. *Mara Lúcia Tavares Barbosa Silva* interpuseram Recurso Voluntário em face da parcela do v. acórdão proferido pela DRJ que manteve o vínculo de responsabilidade tributária dos Recorrentes, com exceção dos itens 1 e 2 do Auto de Infração de IRPJ, do item 1 do Auto de Infração de CSLL, do item 1 do Auto de Infração de COFINS, do item 1 do Auto de Infração de contribuição para o PIS e do auto de infração de IRRF (tributo exigido em relação aos pagamentos considerados a benefício não identificado discriminados na tabela colacionada no referido v. acórdão).

No Recurso Voluntário, as alegações dos Recorrentes são segregadas em dois tópicos, quais sejam: (i) Da alegação de ilegitimidade passiva dos Recorrentes para figurarem no polo passivo da autuação na qualidade de coobrigados; e (ii) Da alegação de ilegalidade na responsabilização dos Recorrentes pelos débitos exigidos – Impossibilidade de aplicação da solidariedade passiva ao caso.

No caso concreto, a autoridade fiscal entendeu por atribuir a responsabilidade tributária aos sócios *Marcos Aurélio de Guilherme Silva* e *Mara Lúcia Tavares Barbosa Silva* com fundamento nos artigos 124, inciso I e 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

Passa-se, então, à análise do Recurso Voluntário interposto pelo Sr. *Marcos Aurélio de Guilherme Silva* e pela Sra. *Mara Lúcia Tavares Barbosa Silva* sob a perspectiva das alegações de fato e de direito exaradas na peça recursal.

5.1. Da alegação de ilegitimidade passiva dos Recorrentes para figurarem no polo passivo da autuação na qualidade de coobrigados

Em síntese, os Recorrentes alegam que a Autoridade Fiscal não teria apresentado provas suficientes para a constituição do vínculo de responsabilidade tributária. No entanto, entende-se que a Autoridade comprovou que eles praticaram diversos fatos e estão envolvidos na utilização de interpostas pessoas que resultaram no cometimento de infrações tributárias.

Com efeito, a Autoridade Fiscal comprovou que os Recorrentes e as pessoas jurídicas por eles fundadas e administradas participaram de atos ilícitos com o propósito de blindar seu patrimônio. Às folhas 117 a 184 do Termo de Verificação Fiscal, é possível extrair a descrição detalhada das condutas perpetradas. Além disso, a partir das folhas 1.834, a Autoridade Fiscal apresentou vasta documentação que comprova a ocorrência dos fatos imputados.

A Autoridade Fiscal apresentou, ainda, provas que de os Recorrentes transferiram a titularidade das pessoas jurídicas apenas de maneira aparente para pessoas interpostas, de modo que permaneceram exercendo atos de administração. Nesse sentido, importante destacar, embora formalmente separadas, as pessoas jurídicas foram geridas como se fosse uma única entidade, compartilhando empregados, nomes fantasia e, inclusive, instalações.

Importante destacar, ainda, que as provas apresentadas pela Autoridade Fiscal comprovam que os Recorrentes, valendo-se de formalidades para inserir interpostos pessoas, em verdade, permaneceram vinculados de maneira oculta às novas pessoas jurídicas exercendo atos de administração de maneira dissimulada.

Veja-se que as provas foram obtidas em diligências realizadas pela Autoridade Fiscal, bem como a partir das investigações realizadas pela Polícia Federal e pelo Ministério Público Federal no contexto da Operação Castelhana. Os documentos são suficientes claros para demonstrar o envolvimento dos Recorrentes na prática dos ilícitos que resultaram na lavratura das autuações fiscais.

Pela clareza da exposição, pede-se vênias para destacar os trechos do v. Acórdão proferido pela Autoridade julgadora de piso que bem descreve todas as provas colacionadas aos autos e que demonstram o envolvimento dos Recorrentes a justificar a imputação da responsabilidade tributária solidária. *In verbis*:

“Os elementos de provas que demonstram a participação dos impugnantes no esquema foram colhidos tanto por diligências conduzidas diretamente pela administração tributária, como também por investigações conduzidas pela Polícia Federal e pelo Ministério Público Federal, sob a supervisão da Justiça Federal, que recebeu o nome de Operação Castelhana. Os documentos fornecidos pela autoridade judicial estão juntados a folhas 1.834 e seguintes dos autos.

[...]

Em escritura lavrada em 18/07/2005, data posterior à venda da Vitória Participações Ltda, sócia majoritária da Nacional Mercantil, para interpostas pessoas, Marcos Aurélio e Mara Lúcia, os seus antigos sócios fundadores e também acionistas majoritários e administradores da autuada, figuram como intervenientes garantidores de um contrato de mútuo de empréstimo rotativo (limite de crédito de R\$ 1.200.000,00), tendo como credor o HSBC Bank Brasil S/A, e como devedor a Nacional Mercantil, representada pelo contador Djalma e, como interveniente hipotecante a empresa Quatre Empreendimentos Participações Ltda, de propriedade do casal. A Hipotecante deu ao credor como garantia o prédio comercial, localizado na Rua Magnólia, 505, bairro Carlos Prates, Belo Horizonte/MG, avaliado em R\$ 900.000,00.

Além de garantidores, Marcos Aurélio e Mara Lúcia compareceram também na condição de devedores solidários, responsabilizando-se ilimitada e solidariamente pelo cumprimento de todas as obrigações, decorrentes do contrato de mútuo. Portanto, esse documento confirma que o casal continua sendo os efetivos proprietários da Nacional Mercantil, comprometendo inclusive o patrimônio pessoal nessa transação.

Durante a "Operação Castelhana", foram apreendidos diversos documentos comprobatórios da simulação de negócio jurídico na suposta venda das empresas do

"Grupo Nacional". As cópias reprográficas fiéis dos respectivos mandados de busca e apreensão, autos de apreensão e termos de deslacreção, exame de documentos, constatação e lacração, encontram-se anexadas aos autos.

Os documentos apreendidos demonstram que a suposta venda das empresas Nacional TeleInformática e da Vitória Participações Ltda, sócia majoritária da Nacional Mercantil, não passaram de simulação de negócio jurídico, objetivando a blindagem patrimonial do "Grupo Nacional".

Digno de nota são documentos emitidos em nome da Intel Corporation datado de abril de 2005 figurando como cliente a Nacional TeleInformática e o endereço como sendo na Rua da Bahia, 1.700, e a assinatura autorizada como de Marcos Aurélio.

Uma correspondência datada de 02/03/2005 dirigida ao Banco do Brasil, assinada por Mara Lúcia, solicita a liberação da ordem de pagamento da verba de publicidade enviada pela Intel no valor de US\$22,576.31 referente ao contrato entre a Intel e a Nacional Teleinformática.

Uma mensagem eletrônica impressa da empresa Intel Corporation foi enviada em 10/05/2005 para Marcos da Nacional Mercantil (trata-se do Marcos Aurélio), e trata de remessa do exterior para o Brasil do valor de US\$ 48.676,38, referente ao pagamento parcial de reembolso do mês de abril/2005, sendo beneficiária a Nacional Teleinformática.

Uma correspondência, datada de 11/05/2005, foi enviada por Marcos Aurélio à Intel, trata do envio de US\$48.676,38 realizado em 09/05/2005 pelo Banco Wachovia para a conta da Nacional Teleinformática no Banco do Brasil. Nessa correspondência solicitasse à Intel autorizar o Banco do Brasil realizar a transferência do referido crédito para a conta corrente nº 135313, AG 33944, do Banco do Brasil de titularidade da Nacional Mercantil Computadores e Suprimentos de Informática Ltda.

Uma correspondência datada de 01/06/2005 para a Intel, assinada, pelo Marcos Aurélio Guilherme Silva e Djalma Leonardo Siqueira, informa que a razão social da empresa Nacional Teleinformática Ltda foi alterada para Nacional Mercantil Computadores e Suprimentos de Informática Ltda por razão de mudanças jurídicas no quadro corporativo da empresa.

Em 25/05/2004 a totalidade das quotas da Nacional Teleinformática foi vendida para Joelmo Lemos Costa e sua mãe Iracema Alves Costa, que aparentam não possuir capacidade econômico-financeira para tais negócios. No entanto, os documentos anteriores comprovam que os seus antigos proprietários continuaram respondendo pelos negócios da empresa. Comprovam também, que a Nacional Mercantil deu continuidade sem interrupção aos negócios da Nacional TeleInformática.

Cópias de extratos de cartão de crédito empresarial (Nacional Mercantil) em nome de Marcos Aurélio referente ao período de 20/08/2006 a 19/09/2006 e com a indicação como unidade de faturamento "a Diretoria" comprovam que mesmo após a "venda" da Vitória Participações, proprietária da Nacional Mercantil, ocorrida em 10/11/2002, o sócio Marcos Aurélio continuou usufruindo os direitos de proprietário da Nacional Mercantil.

A contadora Claudia Alves Sol, CPF 635.709.636-91, também foi denunciada pelo Ministério Público Federal como integrante do esquema para blindagem de empresas engendrado pelo Escritório Juvenil Alves. De acordo com correspondência datada de 01/03/2005, Claudia era a responsável pela contabilidade da empresa Nacional Mercantil. Nela Claudia Alves Sol manifesta insatisfação na condução e execução dos trabalhos contábeis e fiscais da Nacional Mercantil. Na correspondência textualmente afirma e questiona: a) que os documentos enviados não contém informações necessárias para a devida contabilização como; por exemplo: vem cópia de cheque, mas não vem o documento; b) que o extrato bancário, quando solicitado, é enviado via mensagem eletrônica impressa, e não condiz com a realidade da documentação enviada, pois se existem 50 cheques no extrato, temos 05 cópias de cheques, então, todos os lançamentos tem que ser feitos para p Caixa; c) que até hoje a documentação da

Nacional não vem separada da Informática Nacional: e) que as contas da Informática na sua maioria são pagas pela Nacional e não temos o controle de valores entre as empresas: d) a intenção da existência da Informática não era ser totalmente desvinculada da Nacional? Essa correspondência corrobora que a Nacional Mercantil e a Informática Nacional eram tidas pelos seus proprietários e demais envolvidos como sendo um único negócio.

Pelos documentos apreendidos no Escritório Juvenil Alves (Av. Professor Mário Werneck, 2.590, Buritis, Belo Horizonte) constatou-se que a offshore Phyneas, bem como outras entidades uruguaias (offshores), foram criadas pelas empresas sediadas em Montevidéu CHT Auditores y Consultores e UTT United Traders Trust a pedido do Grupo Juvenil Alves para atender clientes desse escritório interessados em blindagem patrimonial.

Há diversos documentos das empresas uruguaias CHT Auditores y Consultores e UTT United Traders Trust dirigidos ao Escritório Juvenil Alves tratando de acertos ou cobranças de mensalidades, fechamento de balanços e outros assuntos das offshores por elas administradas, entre elas a Phyneas Corporation, que comprovam de forma inequívoca o envolvimento do Escritório Juvenil Alves na blindagem patrimonial do "Grupo Nacional", bem como de outros grupos econômicos. Há documentos de Carlos Eduardo e Zulma Soares (ambos do Escritório Juvenil Alves) dirigidos ao doleiro Jader Kalid relativos aos pagamentos das mensalidades de manutenção das offshores utilizadas na blindagem patrimonial de clientes do referido escritório. Desses documentos constam, entre outras informações, os bancos intermediários e os receptores, os beneficiários, os valores referentes às mensalidades, a fechamento de balanços das offshores e os meses de referências, conforme tabela constante do termo de verificação.

Em mensagem eletrônica, impressa, Zulma pede ao Carlos Eduardo para informá-la do dia e dos valores que ela deverá repassar para o Uruguai, e também envia uma relação das empresas que ainda não efetuaram o pagamento das mensalidades referentes a dezembro que irão vencer em 15/01/2004. Entre as empresas devedoras está relacionada a Vitória Participações Ltda.

Em planilhas relacionando diversas empresas e os valores das mensalidades pagos nos anos de 2003 a 2006, consta que a Vitória Participações (proprietária da Nacional Mercantil) pagou mensalidades de manutenção da offshore Phyneas em dezembro/2003, janeiro a novembro/2004, março e junho/2005 e em outubro/2006. Em dezembro/2003 foi pago o valor de R\$ 888,00 e nos demais meses o valor médio pago foi de R\$ 915,81.

Também foram apreendidos documentos (planilhas e um rascunho manuscrito) vinculando a Phyneas à Nacional e com a seguinte observação: "baixar combinar honorários e receber os atrasados". De acordo com essas planilhas, elaboradas para identificar os clientes em atraso com as mensalidades de manutenção das respectivas offshores, conforme solicitado pelo Carlos Eduardo em mensagem eletrônica impressa, a Vitória Participações, encontrava-se inadimplente.

Encontrou-se uma planilha datada de outubro de 2003 que faz vinculações das empresas brasileiras com suas respectivas offshores e destas com suas subsidiárias brasileiras. Indica também os escritórios uruguaios responsáveis pelos controles das offshores, os valores das mensalidades de manutenção, endereços para remessas dos boletos de cobranças das despesas de manutenção, bem como a identificação da pessoa responsável e telefone de contato. Nessa planilha, a Nacional Mercantil (Multimídia) identificada como cliente, está vinculada à offshore Phyneas, com valor de mensalidade de 300 dólares, endereço para remessa rua da Bahia, 1700, bairro Lourdes, e tem como contato o gerente administrativo financeiro Aguiar. Trata-se de Aguiar Amaral de Mendonça, que, segundo o CNIS, trabalha para o "Grupo Nacional" desde 1998. Atualmente trabalha na Informática Nacional.

Em 12/07/2005 a Nacional Mercantil nomeou o referido Aguiar seu procurador, com poderes amplos e gerais, para gerir e administrar os seus negócios e interesses. E, em 08/03/2006, o mesmo Aguiar juntamente com Jairo Leonardo Siqueira, filho do

contador Djalma, foram nomeados procuradores pela Nacional Mercantil para, em conjunto, representa-la perante o Banco do Brasil para efetuar movimentação financeira, com validade de 2 anos.

Em outras planilhas, referentes a mensalidades faturadas em janeiro, fevereiro e setembro de 2004, a Vitória Participações Ltda consta como subsidiária da Phyneas, ligada ao escritório uruguaio TBTRUST CORP., com mensalidade de 230 dólares americanos.

Em faturas da UTT – United Traders Trust e respectivos recibos, que indicam como cliente Juvenil Alves & Advogados Associados (Av. Professor Mário Werneck. 2.590, BH) e que se referem aos serviços de consultoria nos anos de 2003, 2004 e 2005 para 16 offshores, entre estas a aparece a Phyneas Corporation. Para cada uma das offshores foi cobrado o valor de 180 dólares americanos.

Informe enviado pela UTT relata que: o capital autorizado da Phyneas é de US\$ 1.000.000; o capital integralizado é de US\$ 100.000; o capital integralizado é insuficiente, pois já foram investidos US\$198.920 na compra das quotas da Vitória Participações; a aquisição das quotas da Vitória foi realizada por dois envios de dinheiro diretamente aos sócios vendedores, em 08/01/2003 foram enviados US\$ 49.460 para Mara Lúcia e Marcos Aurélio, cada um; e em 17/01/2003 outro envio de US\$100.000 para Marcos Aurélio; a Phyneas encontra-se irregular, pois investiu mais capital do que possuía; não tem origem para os US\$ 100.000 enviados ao Brasil para a aquisição das quotas de Marcos Aurélio.

Conforme se pode verificar por esse informe, a suposta venda para a offshore Phyneas das quotas da Vitória Participações (proprietária da Nacional Mercantil), pelos seus proprietários Marcos Aurélio e Mara Lúcia, não passou de estratégia para desvincularem-se das obrigações tributárias decorrentes das atividades da Nacional Mercantil.

Quanto ao envio dos valores para pagamento a Marcos Aurélio das quotas da Vitória, os valores enviados não têm origem, porque, na realidade, se trata de retorno ao Brasil, por meio de contratos de câmbio, de remessa ao exterior de numerário "via cabo" para dar aparência de efetividade a venda da Vitória Participações.

No balanço analítico da Phyneas do período de 01/07/2001 a 31/05/2003 não constam os registros dos valores supostamente enviados em 2003 a Marcos Aurélio, para pagamento pela aquisição das quotas da Vitória pela Phyneas, corroborando que os valores não saíram do caixa da Phyneas.

Apesar de os proprietários do "Grupo Nacional", Marcos Aurélio e sua esposa Mara Lúcia, terem simulado a venda da Nacional Mercantil, na tentativa de desvincular-se das obrigações tributárias decorrentes de suas atividades, a continuidade dos negócios dessa empresa pela Informática Nacional é inequívoca e está caracterizada pelo prosseguimento das atividades, sem interrupção, nos mesmos endereços comerciais, usando os mesmos nomes fantasia (Max Computadores, Info 2 e Multimídia), os mesmos empregados e também os mesmos estoques de mercadorias.

Da mesma forma que a Nacional Mercantil deu continuidade aos negócios sociais do "Grupo Nacional", após a transferência da Teleinformática para sócios "laranjas", a Informática Nacional, por sua vez, também deu continuidade aos negócios do grupo com a transferência da Nacional Mercantil para empresas com sócios "laranjas" e após ter suas inscrições estaduais bloqueadas em decorrência de irregularidades apuradas em ação fiscal.

Não deixa dúvidas quanto à sucessão da Nacional Mercantil pela Informática Nacional o fato de o principal estabelecimento dessas empresas, nos meses de abril e maio de 2007, sob duas versões diferentes no CNPJ (filial 13 da Nacional Mercantil e filial 12 da Informática Nacional), terem ambos desenvolvido suas atividades no mesmo endereço comercial (Rua da Bahia, 1.700, loja 01), usando o mesmo nome fantasia (Multimídia), e compartilhando as mesmas instalações, empregados e estoques.

A continuidade das atividades da Nacional Mercantil pela Informática Nacional, já caracterizada pela sucessão de estabelecimentos e no próprio faturamento declarado, além das transferências de estoques de mercadorias, também está evidenciada pela transferência da mão-de-obra necessária à sucessão.

[...]

Em face dos fatos e documentos mencionados nos parágrafos precedentes, está demonstrado que Nacional Mercantil e Informática Nacional, apesar de nominalmente serem pessoas jurídicas inteiramente distintas uma da outra, por possuírem sócios e acionistas ostensivos diferentes, em verdade constituam duas empresas umbilicalmente vinculadas. Os verdadeiros proprietários da Nacional Mercantil eram os mesmos acionistas controladores e administradores da autuada. Ficou ainda provado que esse arranjo fraudulento foi perpetrado com o objetivo de transferir para uma entidade insolvente as dívidas tributárias, previdenciárias e trabalhistas da Nacional Mercantil, ao passo que a Informática Nacional continuava a desempenhar as atividades rentáveis do grupo.

[...]

E a blindagem patrimonial é determinante para a possibilidade de inclusão dos impugnantes no pólo passivo do processo, porque ela implica que os verdadeiros proprietários das pessoas jurídicas envolvidas transferiram a sua titularidade para pessoas sem lastro financeiro e patrimonial para arcar com as dívidas acumuladas ou com as obrigações tributárias que viriam a ser geradas subsequentemente, reduzindo na prática a zero a possibilidade de a Fazenda Nacional receber o seu crédito. Assim, a medida adequada no caso é permitir que os verdadeiros proprietários também respondam com o seu patrimônio pessoal pelo crédito tributário constituído. Além disso, no presente caso, a Nacional Mercantil, da qual os impugnantes apenas ostensiva e nominalmente deixaram de ser sócios e administradores, continuou a realizar operações com a Informática Nacional que também se caracterizaram como infrações tributárias.

Com efeito, a venda não comprovada de mercadorias da Nacional Mercantil para a Informática Nacional acarretou a contabilização de receita tributável por uma entidade sem lastro financeiro para honrar seus compromissos, ao mesmo tempo em que gerou custos ou despesa para a entidade sadia do grupo. Os valores respectivos foram glosados pela autuante, e sobre os tributos exigidos em decorrência da glosa deve, justificadamente, incidir a multa qualificada de 150%. Da mesma forma, os pagamentos contabilizados pela autuada em virtude daquelas mesmas aquisições de mercadorias que foram considerados sem causa ou a beneficiário não identificado, não só se sujeitam à incidência do IRRF, como também à imposição da multa qualificada de 150%.

Uma vez que essas duas infrações envolveram a Nacional Mercantil, empresa cujos verdadeiros sócios e administradores foram dissimulados, com o intuito de gerar prejuízo para os cofres públicos e vantagens indevidas para eles (pois, se o esquema funcionasse, manteriam a salvo seu patrimônio pessoal e deixariam de quitar as obrigações trabalhistas, previdenciárias e tributárias), além de indevidamente reduzir a carga tributária na Informática Nacional (pela dedução de custos e despesas não comprovados e pelo pagamento de rendimentos a beneficiários não identificados como se estivesse pagando pela compra de mercadorias), é lícito ao fisco chamar os impugnantes a responder pelo crédito tributário correspondente a essas infrações.”

Assim, no presente caso, existem provas suficientes para a comprovação: (i) dos fatos ilícitos – em síntese, a “blindagem patrimonial” consistente na coordenação da sucessão empresarial de diversas pessoas jurídicas à medida em que aumentavam as dívidas trabalhistas de cada entidade, mediante transferência dos ativos operacionais; (ii) da utilização de pessoas interpostas; e (iii) de que os Recorrentes estavam envolvidos no cometimento dos ilícitos descritos pela Autoridade Fiscal.

Por outro lado, a 3ª Turma da DRJ/BHE entendeu, acertadamente, que não havia sido comprovada nenhuma ligação entre o esquema de “blindagem patrimonial” e as demais infrações imputadas pela Autoridade fiscal, de sorte que, no final, a responsabilidade dos Sr. *Marcos Aurélio de Guilherme Silva* e a Sra. *Mara Lúcia Tavares Barbosa Silva* foram afastadas, conforme se verifica dos trechos abaixo reproduzidos (fls. 2.997/2.998 do Acórdão recorrido):

“Por outro lado, não se acha comprovada nenhuma ligação entre o esquema de blindagem patrimonial e as demais infrações imputadas pelo fisco. Por definição, há blindagem patrimonial quando os verdadeiros proprietários da empresa escondem-se atrás de sócios ou acionistas presta-nomes, sem lastro econômico-financeiro para honrar seus compromissos, especialmente os de natureza tributária. Mas no caso da autuada, os documentos a folhas 2.367 a 2601, que consistem na reprodução dos atos constitutivos da autuada e de alterações subsequentes do seu estatuto, demonstram que os senhores Marcos Aurélio e Mara Lúcia (que também foram intimados como sujeitos passivos solidários do crédito tributário ora em discussão) permanecem à frente da empresa desde a sua fundação. Uma vez que, em relação exclusivamente à Informática Nacional não houve ocultação dos verdadeiros titulares da empresa, não se pode falar em blindagem patrimonial nem, *a priori*, invocando apenas essa circunstância, considerar todas as infrações por ela praticadas como impregnadas de elemento doloso ou intencional. Da mesma forma, não se pode considerar que essas infrações foram cometidas no mesmo contexto da blindagem patrimonial que fornecem o fundamento de fato da sujeição passiva solidária.

Logo, em relação às demais infrações, cumpre exonerar os impugnantes da condição de sujeito passivo solidário. Essas infrações correspondem aos itens 1 e 2 do auto de infração de IRPJ, ao item 1 do auto de infração de CSLL, ao item 1 do auto de infração de Cofins, ao item 1 do auto de infração de contribuição para o PIS, e quanto ao auto de infração de IRRF, o tributo exigido em relação aos pagamentos considerados a beneficiário não identificado e que se acham discriminados na tabela adiante.

[...]

Por outro lado, visto que não ficou comprovado o vínculo entre a blindagem patrimonial e as demais infrações, o crédito tributário correspondente a elas não deve ser objeto da responsabilização passiva tributária discutida nesta subseção, conforme já demonstrado em parágrafos precedentes desta subseção.

Portanto, a impugnação dos sujeitos passivos solidários deve ser julgada parcialmente procedente.”

Dito isto, confira-se que o Recurso Voluntário apresentado pelos responsáveis se limita a reiterar os argumentos que já haviam sido deduzidos em 1ª instância e, portanto, não apresenta provas capazes de infirmar a conclusão que foi adotada tanto pela Autoridade Fiscal quando da lavratura das autuações fiscais, quanto pela própria 3ª Turma da DRJ/BHE. O Recurso Voluntário acaba por transcrever, *ipsis litteris*, os fundamentos de fato e de direito exarados em Impugnação, o que reforça, com ainda mais razão, a higidez das provas que lastreiam o Termo de Sujeição Passiva e, conseqüentemente, a manutenção do vínculo de responsabilidade solidária.

Diversamente do quanto alegado pelos Recorrentes, a responsabilidade solidária não é imputada pelo simples fato de existirem mudanças societárias das empresas do grupo. Em verdade, a responsabilidade solidária tem como fundamento o fato de que ocorreram sucessivas alterações societárias com a participação dos Recorrentes, que tinham como objetivo blindar o patrimônio em relação a débitos das entidades originárias, valendo-se, inclusive, da utilização de pessoas interpostas e sócios “laranjas”.

Portanto, deve ser (i) mantido o Acórdão proferido pela Delegacia Regional de Julgamento nessa parte, negando-se provimento ao recurso de ofício, e, também, (ii) negando-se provimento ao Recurso Voluntário dos responsáveis, mantendo-se incólume o Termo de Sujeição Passiva lavrado em face dos Recorrentes quanto à parcela do crédito tributário mantida pelo Acórdão recorrido proferido pela 3ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Belo Horizonte – MG, conforme passarei a sustentar a seguir.

5.1.1. Da responsabilidade solidária com fundamento no artigo 124, I do CTN

Em sua acepção jurídica, o termo *solidariedade* configura a *consolidação em unidade de um vínculo jurídico* diante da pluralidade de sujeitos ativos ou passivos de uma obrigação, a fim de que somente se possa cumprir por inteiro ou *in solidum*. Por essa razão, a solidariedade vem assinalar o modo de ser de um direito ou de uma obrigação, que não podem ser fracionados e devem ser sempre considerados em sua totalidade⁴⁷.

A origem da disposição do artigo 124 do CTN provém da figura da solidariedade tal qual contida artigo 264 do Código Civil, que prescreve que “*há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda*”. Trata-se da ocorrência de mais de um credor ou mais de um devedor na mesma relação obrigacional em que, cada qual, terá o direito ou será obrigado pela dívida toda.

Falar em *solidariedade* passiva no campo do Direito Tributário equivale, pois, a afirmar que os coobrigados são considerados como um todo homogêneo, o que possibilita ao Fisco a cobrança da totalidade da dívida de qualquer um deles, de alguns ou, ainda, de todos eles, simultânea ou sucessivamente. O credor público, portanto, tem o direito subjetivo de acionar qualquer um dos devedores solidários, escolhendo, se o desejar, o de maior idoneidade financeira. A despeito de se tratar de prerrogativa importante que resguarda os interesses arrecadatórios do Estado, é bem verdade que o artigo 124 do Código Tributário Nacional cuidou de alinhar os requisitos atinentes a tal instituto.

E, aí, para fins de análise do artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional, deve-se dar ênfase à *solidariedade passiva* que, a rigor, ocorre com a presença de *mais de um sujeito passivo na mesma relação tributária de caráter obrigacional*. A premissa que deve ser destacada aí é a de que deve existir “interesse comum” das pessoas que participam da situação fática geradora da obrigação principal e que, por consequência, passam à condição de devedores solidários.

Confira-se, então, o que dispõe o artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional:

“Lei nº 5.172/66

Seção II – Solidariedade

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

⁴⁷ DE PLÁCIDO E SILVA. Vocabulário jurídico. v. 4. Rio de Janeiro: Forense, p. 265-266.

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

Note-se que expressão *interesse comum* adotada pelo legislador não é suficientemente adequada para revelar com precisão e segurança a exata medida da condição em que figuram os participantes da concretização do fato gerador, já que existem hipóteses nas quais pessoas com interesse comum estão presentes e contribuem para a ocorrência do fato jurídico tributário, mas apenas uma delas será considerada como sujeito passivo da obrigação. A dúvida central que o presente comando jurídico desperta pode ser fixada na seguinte pergunta: qual é o conteúdo semântico que deve ser atribuído à locução *interesse comum*?

Ao associar a locução *interesse comum* à expressão *situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*, o legislador deixou claro que não é qualquer interesse comum que pode ser considerado como suficiente para a aplicação da regra da responsabilidade solidária, sendo necessário que se trate de interesse jurídico no fato ou na relação jurídica que constitui o antecedente e o conseqüente da regra-matriz de incidência tributária. O *interesse comum* cuja presença cria a solidariedade não é um interesse meramente de fato, mas, sim, um interesse jurídico, que é aquele que decorre de uma situação jurídica⁴⁸.

O mero interesse social, moral ou econômico, enquanto pressuposto fático do tributo, não autoriza, portanto, a aplicação do artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional. O *interesse comum* ali prescrito equivale ao interesse jurídico comum, que é aquele que surge a partir da existência de direitos e deveres idênticos entre pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica de direito privado tomada pelo legislador como suporte factual da incidência do tributo ou, ainda, quando mais de uma pessoa realiza o verbo eleito como critério material do tributo.

Em outras palavras, o *interesse comum* a que alude o artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional não se confunde com o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal. Trata-se de interesse jurídico que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador do tributo, devendo ser considerada solidária, portanto, a pessoa que realiza conjuntamente com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária.

Essa linha de raciocínio encontra respaldo na doutrina mais abalizada.

De acordo com Renato Lopes Becho⁴⁹, o *interesse comum* prescrito no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional equivale à hipótese em que há mais de uma pessoa ocupando o mesmo polo de uma relação jurídica:

“(…) Que é ter interesse comum no fato gerador? Parece-nos ser quando há mais de uma pessoa ocupando o mesmo pólo de uma relação jurídica (agora não de natureza tributária). Especifiquemos melhor. Há situações econômicas em que mais de uma pessoa ocupa uma mesma posição em relação a outras. É o que ocorre na copropriedade. Quando houver mais de um proprietário (contribuinte), haverá solidariedade entre eles.

[...].

⁴⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional: Artigos 96 a 138.. vol. 2. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 460-461.

⁴⁹ BECHO, Renato Lopes. A responsabilidade tributária dos sócios tem fundamento legal? In Revista Dialética de Direito Tributário nº 182, nov./2010, p. 114-115.

Observemos que, se as múltiplas pessoas não ocuparem o mesmo polo da relação jurídica de Direito privado, não haverá *interesse comum*.”

Nas palavras de Ramon Tomazela Santos⁵⁰,

“O artigo 124 do CTN prevê, ainda, que são solidariamente responsáveis (i) as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; e (ii) as pessoas expressamente designadas por lei.

O item (i) acima trata das pessoas que têm *interesse comum* na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. O interesse comum, hábil a justificar a imposição de responsabilidade tributária solidária, deve ser interpretado no seu sentido jurídico, pois, como consta expressamente do inciso I do artigo 124 do CTN, o interesse deve ser comum “na situação que constitua o fato gerador”. Assim, o interesse comum restará caracterizado, por exemplo, nas hipóteses em que duas ou mais pessoas figurarem no mesmo polo da relação jurídica descrita em lei como fato gerador, tal como ocorre com os coproprietários de um imóvel em relação ao IPTU incidente sobre a respectiva propriedade. Neste caso, como ambos os contribuintes estão enquadrados na condição de proprietários do imóvel, realizando a situação definida como fato gerador, é justificável a atribuição de responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto devido.

[...]

O *interesse comum* na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal caracteriza-se pela existência de direitos e deveres compartilhados por pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica de direito privado escolhida pelo legislador como suporte fático para a incidência tributária. Assim, as partes partilham de um interesse comum em sentido técnico-jurídico, que não se confunde com o mero interesse econômico, social ou moral, que pode existir nas relações entre sociedades (...).”

A responsabilidade solidária prevista no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional deve atribuída apenas quando estivermos diante de participantes do fato jurídico tributário, sendo que essa participação no fato gerador não equivale a um simples elemento factual que, no caso, não é dado satisfatório para reconhecer a responsabilidade.

É nesse sentido que Fábio Pallaretti Calcini⁵¹ tem sustentado:

“Ao se interpretar o art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, é possível notar que seu núcleo é o interesse comum.

Trata-se de conceito jurídico indeterminado (ou plurissignificativo), cuja característica não tem o condão de possibilitar o emprego desta expressão para toda e qualquer situação, principalmente, quando estamos a tratar de responsabilidade tributária, considerada, inclusive, de natureza sancionatória.

Assim, é possível delimitar seu núcleo de significação a fim de que não se imponha responsabilidade tributária (sanção) às pessoas indiscriminadamente, caracterizando verdadeira arbitrariedade, em um caso onde se exige, em verdade, ato administrativo vinculado, nem mesmo discricionário.

[...]

⁵⁰ SANTOS, Ramon Tomazela. Responsabilidade tributária e grupo econômico. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 238, jul./2015, p. 108, 120-121.

⁵¹ CALCINI, Fábio Pallaretti. Responsabilidade tributária e solidariedade. Algumas considerações ao art. 124 do Código Tributário Nacional. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 167, ago./09, p. 43-45.

Percebe-se, portanto, desde o início, que somente se pode impor responsabilidade tributária solidária, nos moldes do art. 124, I, do Código Tributário Nacional por “interesse comum” se estivermos diante de participantes do fato jurídico tributário. Equivale dizer: impossível se torna a solidariedade para uma pessoa que não tenha participado do fato gerador.

Apesar disso, é preciso esclarecer que a “participação no fato gerador” não é um simples elemento factual, pois isto não seria dado satisfatório para se reconhecer a solidariedade.

[...]

Possível verificar, portanto, que a responsabilidade tributária, em virtude do “interesse comum” na ocorrência do fato gerador da obrigação principal, demanda basicamente um interesse jurídico e não meramente fático, econômico, social, além de necessitar que as pessoas partícipes do fato jurídico tributário não estejam em situação oposta no ato, fato ou relação negocial, ou contrário, que se quedem em situação de comunhão, como, por exemplo, no caso de co-proprietários e a incidência do IPTU ou na incidência de Imposto sobre a Renda e sua relação com os cônjuges.” (grifei).

Portanto, a aplicação da responsabilidade passiva prevista no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional exige a presença do *interesse jurídico comum* que, a rigor, corresponde à hipótese em que as pessoas são sujeitos da relação que deu azo à ocorrência do fato gerador, o que, tecnicamente, não se confunde com o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal. Além do mais, registre-se que, para que a fiscalização possa atribuir a responsabilidade solidária a alguém, deverá comprovar que o suposto responsável solidário praticou atos que se subsumiram ao critério material da regra matriz de incidência do tributo que se analisa.

No caso concreto, observe-se que a Autoridade fiscal foi um tanto exitosa ao reunir evidências de que os responsáveis tributários *Marcos Aurélio de Guilherme Silva e Mara Lúcia Tavares Barbosa Silva* fizeram uso de diversas pessoas jurídicas, enquanto sociedades de “fachada”, ou seja, enquanto interpostas pessoas, com o intuito de eximirem-se do pagamento dos tributos devidos, o que significa dizer, portanto, que a responsabilidade solidária prevista no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional não foi atribuída em decorrência de quaisquer interesses econômicos.

Ora, quando a pessoa jurídica é utilizada como sociedade de “fachada” para encobrir ou mascarar atos praticados por terceiros, decerto que ela não tem finalidade própria e, aí, tal como uma espécie de “casca”, já que nada faz, acaba sendo usada por terceiro(s) que age(m) efetivamente em seu nome, do que restará configurada a interposição fraudulenta de pessoas. Constatada a fraude, a Autoridade fiscal tem o dever de atingir o(s) real(is) sujeito(s) passivo(s), sendo que, para fazê-lo, desprezará o negócio aparente por se tratar de negócio simulado e atingirá diretamente aquele(s).

Em casos tais, frise-se que os responsabilizados não apenas ostentam a condição de sócios de fato da sociedade jurídica que é constituída apenas de “fachada”, administrando-a em nome das interpostas pessoas integradas ao quadro social sociedade jurídica, como, também, destinam o patrimônio da sociedade de acordo com seus interesses particulares, sem contar que, não raras as vezes, acabam estabelecendo uma espécie de autuação negocial conjunta entre a sociedade de “fachada” e as outras empresas que são de suas titularidades, caracterizando, portanto, o interesse comum jurídico na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, nos termos do que prescreve o artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional.

A jurisprudência deste Tribunal tem encampado essa mesma linha de entendimento, conforme se verifica dos precedentes a seguir citados:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003, 2004

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, INCISO I, DO CTN. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS NO QUADRO SOCIAL. INTERESSE COMUM. CABIMENTO.

Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação tributária quando demonstrado que o responsabilizado ostentava a condição de sócio de fato da autuada, administrando-a em nome das interpostas pessoas integradas ao quadro social da pessoa jurídica, e inclusive destinando seu patrimônio segundo seus interesses particulares.

[...]

(Processo nº 13961.720342/2015-18. Acórdão nº 9101-004.522. Sessão de 07/11/2019. Acórdão publicado em 03/12/2019).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005

SOCIEDADE QUE SE COMPORTA COMO SOCIEDADE DE FATO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA E ILIMITADA PARA OS SÓCIOS DE FATO.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (CTN, art. 124, I). Em condições normais, o sistema jurídico prevê apartação patrimonial entre a pessoa jurídica e as pessoas que compõem o seu quadro societário (sócios de direito). Mas a utilização fraudulenta de pessoa jurídica afasta essa apartação patrimonial, e os sócios de fato respondem solidária e ilimitadamente pelas obrigações surgidas de sua empresa (negócio/ empreendimento). A sonegação de tributo perpetrada via utilização fraudulenta da pessoa jurídica, mediante interposição de pessoas, faz com que a pessoa jurídica seja tratada de modo semelhante a uma sociedade de fato (porque se comporta como tal), situação em que as pessoas envolvidas, por se encontrarem na mesma posição jurídica em relação ao fato gerador, respondem solidária e ilimitadamente pelos débitos surgidos do negócio.

[...]

(Processo nº 19515.001263/2009-19. Acórdão nº 9101-002.954. Sessão de 03/07/2017. Acórdão publicado em 21/08/2017)”.

Com base em tais argumentos, entendo por manter a responsabilidade solidária de *Marcos Aurélio de Guilherme Silva e Mara Lúcia Tavares Barbosa Silva* com fundamento no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional.

5.1.2. Da responsabilidade tributária com fundamento no artigo 135, III do CTN

Além de analisar a controvérsia sob a perspectiva do artigo 124, inciso I do CTN, faz-se necessário realizar o cotejo com o fundamento adicional utilizado pela Autoridade Fiscal, qual seja, o artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Com efeito, o artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional faz referência à responsabilidade por créditos decorrentes de obrigações tributárias, o que significa dizer, de plano, que a responsabilidade aí é, por assim dizer, superior àquela limitada aos tributos, pois, aqui, os terceiros indicados como responsáveis passam a ter responsabilidade não apenas no que diz com os tributos, mas, também, em relação às penalidades porventura aplicáveis.

Para que possamos bem compreender o alcance da responsabilidade atribuída a terceiros prevista no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional, é importante verificar quais são as causas que ensejam esse tipo de responsabilidade. E diferentemente do que afirmam por aí, a responsabilidade restará configurada não apenas em razão do exercício do cargo de diretor, gerente ou administrador que o terceiro desempenha e ocupa dentro dos quadros da sociedade de direito privado. Evidentemente que os terceiros ali discriminados somente podem responder pelos créditos tributários que tenham sido gerados em decorrência dos seus próprios atos, os quais, a rigor, não de ser praticados com excesso de poderes, infração à lei ou contrato social ou estatuto⁵², sem contar que caberá à autoridade fiscal, ainda, comprovar, em cada caso, os fatos sem os quais não poderá atribuir a responsabilidade àquelas pessoas.

Daí que a visualização da figura do responsável tributário não se faz possível apenas a partir do fato gerador, posto que tal fato não lhe diz respeito e não lhe impõe qualquer obrigação. O instituto da responsabilidade tributária é alicerçado, por assim dizer, em pressupostos de fatos próprios. Em outras palavras, a responsabilidade desenhada no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional apresenta, a par do fato gerador, outros pressupostos ou suportes fáticos específicos que são, à toda evidência, próprios da responsabilidade.

Confira-se, pois, o que dispõe o artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional:

“Lei nº 5.172/66

Seção III - Responsabilidade de Terceiros

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

[...]

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

Como se pode observar, o legislador fez referência *aos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*, o que significa dizer que a responsabilidade tributária de terceiros diz respeito apenas aos créditos tributários que se originam a partir dos respectivos atos abusivos. Com efeito, se o diretor, o gerente ou o administrador da pessoa jurídica pratica atos que, segundo o contrato ou o estatuto, não poderia praticá-lo, e se, além disso, o ato ilegal ou abusivo resultar no surgimento de obrigações

⁵² MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional: Artigos 96 a 138.. vol. 2. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 585.

tributárias, aí o autor do ato deve assumir pessoalmente a responsabilidade pelos créditos tributários correlatos.

De toda sorte, note-se que a interpretação do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional deve ser realizada por partes.

A primeira questão diz respeito à compressão dos atos praticados com excesso de poderes ou infração ou à lei ou contrato social ou estatutos por parte dos *diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado*. A dúvida, aqui, pode ser lançada nos seguintes termos: o sócio que não detém poderes de gestão pode ser pessoalmente responsabilizado com fundamento no artigo 135, III do CTN? E a resposta, de logo, é de todo negativa.

Veja-se que a referência aos *diretores, gerentes e representantes* é realizada pelo legislador sem qualquer distinção, já que tais categorias são equiparadas com o único objetivo de, igualmente, que sejam responsabilizadas pessoalmente pelos débitos tributários da pessoa jurídica. Mas, decerto que essa equiparação tem apoio em um ponto em comum que existe entre essas três figuras. E qual é a semelhança que existe entre elas? É que elas agem em nome da pessoa jurídica e, ao fazê-lo, podem agir com excesso de poderes. Ora, a locução *excesso de poderes* se refere, exclusivamente, àquele que age além do que lhe seria dado fazer.

Um dos pressupostos de fato da norma de responsabilidade estatuída no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional é a prática de atos, por parte de quem detém os poderes de gestão da sociedade, com excesso de poder ou a infração à lei, contrato social ou estatutos e que, no final, implique, senão o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias. Apenas quem está na administração executiva, é diretor ou gerente ou representante de direito privado pode ser responsabilizado, o que significa dizer, portanto, que a responsabilidade pessoal, no caso, decorre de atos praticados ilicitamente por conta e risco do gestor, de modo que a mera condição de sócio é insuficiente para a caracterização da responsabilidade em evidência.

É justamente nesse sentido que a doutrina especializada tem se manifestado.

Segundo Leandro Paulsen⁵³, a mera condição de sócio é insuficiente para a caracterização pessoal da responsabilidade prevista no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional:

“Conforme se vê das notas específicas adiante, entende-se que a responsabilização exige que as pessoas indicadas tenham praticado diretamente ou tolerado a prática do ato abusivo e ilegal quando em posição de influir para a sua não ocorrência. A mera condição de sócio é insuficiente, pois a condução da sociedade é que é relevante. Também por isso, não é possível responsabilizar pessoalmente o diretor ou o gerente por atos praticados em período anterior ou posterior a sua gestão.”

Em *Parecer* sobre a responsabilidade tributária do conselho de administração que não praticara atos de gestão – equipara-se, aqui, à figura do mero sócio –, Ives Gandra da Silva Marins⁵⁴ afirma que a interpretação do artigo 135, III do Código Tributário Nacional deve levar

⁵³ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado.

⁵⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Responsabilidade Tributária - Conselho de Administração que não praticou Atos de Gestão - Inaplicabilidade do Artigo 135 à Hipótese - Outras Questões Processuais. RDDT 27, dez/1997, p. 143/147.

em conta apenas a quem está na administração executiva, é diretor ou gerente ou representante de direito privado e, assim, pratica atos de gestão. É ver-se:

“Ora, o artigo 135 faz clara menção a “atos praticados com excesso de poderes ou em infração à lei, ao contrato social ou estatutos”, isto é, deixa livre de dúvidas o fato de que só a prática do ato é gerador da responsabilidade. Em outros termos, apenas quem está na administração executiva, é diretor ou gerente ou representante de direito privado, pode ser responsabilizado. Não os conselheiros que, como o próprio nome indica, podem dar Conselhos administrativos, mas não exercem a administração da empresa, esta exercida pelos diretores, gerentes ou procuradores.

[...]

O que fica claro nas duas dicções é que a responsabilidade tributária é regida pelo artigo 135 do CTN e não pelo artigo 158 da lei das sociedades por ações, valendo aquele para o campo específico ao direito tributário e este para o direito mercantil.

Quem é conselheiro de administração e não pratica atos lesivos ao interesse do Erário, não pode ser responsabilizado com base no artigo 135 do CTN, por não ser gerente, diretor ou procurador e por não ter praticado atos de gestão.

[...]

Tenho para mim, portanto, que a interpretação do artigo 135 do CTN deve se conformar exclusivamente a seu discurso, vedada a incursão por normas próprias de outros ramos do direito para, por integração analógica, que é interditada pelo artigo 108 § 1º do CTN, aplicar-se princípio que no caso é de direito comercial, ao direito tributário.

Neste campo, portanto, somente diretores, gerentes ou procuradores que tenham praticado atos lesivos ao Erário, por excesso de poderes ou infringência à lei, contrato social ou estatutos, podem ser responsabilizados tributariamente.

[...]

Tenho para mim, de resto, à luz da jurisprudência do Pretório Excelso, que quem não praticou ato de gestão não é diretor, gerente ou procurador, também não é responsável nem pessoal, nem solidário por delitos de empresa (...).” (grifei).

Portanto, apenas aqueles que detém a condição de administradores ou gestores executivos da empresa é que podem ser pessoalmente responsabilizados e, ainda assim, apenas nas hipóteses em que praticam atos com excessos de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos, o que significa afirmar, por óbvio, que a mera condição de sócio é insuficiente para a caracterização da responsabilidade prevista no artigo 135, III do Código Tributário Nacional.

A título de informação, registre-se que a jurisprudência deste Tribunal tem encampado essa linha de entendimento, conforme se verifica dos precedentes citados a seguir:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

[...]

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ARTIGO 135 DO CTN. SÓCIO NÃO GERENTE. AUSÊNCIA DE DOLO. INAPLICABILIDADE.

A responsabilidade tributária tipificada pelo CTN como pessoal, prevista no artigo 135, tem como requisitos básicos a necessidade de que o sujeito que pratique atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos haja com dolo e seja ou uma das pessoas elencadas no artigo 134 (inciso I), ou que atue como mandatário, preposto ou empregado (inciso II), ou, ainda, que seja diretor, gerente ou representante de pessoas jurídicas de direito privado (inciso III). Não sendo comprovados nenhum destes requisitos, não pode incidir a responsabilização tributária. Tampouco podem

servir de motivo para a aplicação de tal responsabilidade fatores como o parentesco entre o suposto responsável e outro responsabilizado ou a capacidade econômica do suposto responsável.

(Processo nº 10803.720109/2012-17. Acórdão nº 1402-002.733. Sessão de 16/08/2017. Publicado em 06/11/2017).

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

[...]

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO. ART. 135 DO CTN. MOTIVAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA. IMPROCEDÊNCIA.

A simples qualificação de sócio, por si só, é insuficiente para a aplicação do artigo 135 do CTN. Inexistindo motivação ou prova de que a pessoa praticou conduta dolosa que caracterize excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos, não há que se falar em responsabilidade tributária pessoal.

[...]

(Processo nº 13971.724408/2014-49. Acórdão nº 1201-001.925. Sessão de 19/10/2017. Publicado em 24/11/2017).”

Continuando com a análise interpretativa do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional, chegamos no segundo ponto que merece atenção.

É que os *diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado* somente devem ser considerados pessoalmente responsáveis pelos créditos resultantes dos atos praticados fora da esfera de atuação da própria pessoa jurídica. Os atos devem ser estranhos aos objetivos da sociedade ou, melhor, alheios aos seus interesses. Se o administrador, manifestamente, e visando seus próprios interesses, pratica atos que excedem os limites da sua função e que não estão abrangidos dentre as finalidades da empresa, aí, sim, responderá pessoalmente pelo crédito tributário na condição de substituto tributário. Agora, se o ato tiver sido praticado no interesse da empresa, a substituição não será levada a cabo, porque, do contrário, abrir-se-ia margem para autuação de má-fé por parte das empresas que se esquivariam de assumir responsabilidades por obrigações tributárias resultantes de operações realizadas no seu interesse, sob o argumento de que seus representantes teriam agido irregularmente⁵⁵.

Por mais óbvio que seja, é um tanto relevante consignar que as pessoas jurídicas têm existência distinta da existência dos seus membros, o que significa dizer que as sociedades possuem deveres jurídicos diferentes dos deveres jurídicos dos seus administradores e gestores⁵⁶. Juridicamente, as sociedades de direito privado são tão reais quanto as pessoas físicas. Expressam-se por órgãos e são capazes de todos os direitos, exceto aqueles que resultam de fatos jurídicos em cujo suporte fático há elemento que elas não podem satisfazer (e.g., ser parente para suceder legitimamente ou ter pretensão a alimentos).

Daí que não é relevante saber se houve *infração à lei* tributária, porque, como sabido, não se pode pretender que a pessoa jurídica apenas venha a praticar atos lícitos. Se o ato

⁵⁵ SOUZA, Hamilton Dias/ FUNARO, Hugo. A desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade tributária dos sócios e administradores. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 137, fev./2007, p. 56.

⁵⁶ Cf. Lei nº 10.406/2002. Art. 49-A. A pessoa jurídica não se confunde com os seus sócios, associados, instituidores ou administradores. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

é praticado pela pessoa jurídica através de algum órgão seu, a responsabilidade será da própria pessoa jurídica, e não da pessoa física que validamente exerce ali a função de gestão ou de administração. Ao revés, se a pessoa que compõe a administração atua fora dos limites da sua competência, o ato não será de responsabilidade da pessoa jurídica.

Isso significa que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado somente podem ser responsabilizados com fundamento no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional nas hipóteses em que atuam fora dos limites de sua competência. Essa atuação, obviamente, é aquela que se dá com infração às normas que limitam essa competência, ou seja, a lei societária, o contrato social ou o estatuto. Com efeito, a *lei* que o legislador faz referência não é qualquer lei e muito menos a lei tributária, mas, sim, a lei que é societária que, a rigor, é, por assim dizer, análoga ao contrato social.

A violação à lei societária pode ocorrer em dois momentos distintos. O primeiro momento ocorre quando o fato gerador é praticado pelo diretor ou sócio-gerente fora de suas funções, extrapolando os limites impostos pelos atos constitutivos ou pela lei societária. É o caso, por exemplo, do sócio-gerente que realiza operação mercantil vedada pelo contrato social. O segundo momento se dá quando, embora o fato gerador tenha sido realizado pela pessoa jurídica, a dívida tributária não é adimplida porque o ato praticado pelo diretor é contrário à lei societária, tal como ocorre nos casos de liquidação irregular da sociedade ou nos casos de desvios de recursos da sociedade para pessoa natural ou, ainda, em quaisquer outros casos que, embora tenham sido praticados em nome da pessoa jurídica, revelam-se contrários aos seus interesses.

É importante observar que não existe uma infração à lei para fins de responsabilidade tributária e, paralelamente, outra infração que enseja a responsabilidade civil ou outra infração de cunho comercial ou trabalhista. A *infração à lei* capaz de responsabilizar os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado é uma só e, portanto, corresponde àquela que configura a violação às disposições de direito comercial que regem o exercício da função do órgão que corporificam.

O outro pressuposto fático de aplicação do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional não é, pois, a violação à norma tributária impositiva, mas, sim, às outras leis, contratos sociais ou estatutos, sendo que a violação aí não é posterior ao surgimento da obrigação, mas prévia ou concomitante. Logo, é de se reconhecer que a responsabilidade pessoal do dirigente ocorre, então, em decorrência da infração à norma comercial ou civil e não em razão da suposta infração à norma tributária.

No entendimento de Misabel Abreu Machado Derzi⁵⁷,

“(...) o ilícito é, assim, prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação tributária (mas exterior à norma tributária) e não posterior, como seria o caso do não pagamento do tributo. A lei que se infringe é a lei comercial ou civil, não a lei tributária, agindo o terceiro contra os interesses do contribuinte. Daí se explica que, no pólo passivo, se mantenha apenas a figura do responsável, não mais a do contribuinte, que viu, em seu nome, surgir dívida não autorizada, quer pela lei, quer pelo contrato social ou estatuto.”

É também como Renato Lopes Becho⁵⁸ tem sustentado ao dispor que

⁵⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed., Forense, 1999, p. 756.

“Se entendermos que a referência à *lei* do art. 135 do CTN significa, para o administrador de empresa, *qualquer lei*, inclusive a tributária, ou a de trânsito, ou a dos títulos de crédito, o efeito será o fim da separação entre pessoa jurídica e pessoa física de seus sócios ou administradores.

[...]

E infração de lei? É qualquer conduta contrária a qualquer norma? Queremos crer que não. É infração à legislação societária, na mesma linha dos outros elementos do artigo. Um caso sempre lembrado de infração de lei é o da dissolução irregular da sociedade, ou o funcionamento de sociedade de fato (não registrada nos órgãos competentes). Um tipo de infringência à lei (CTN, art. 135) pode estar, por exemplo, na não observância das determinações da Lei n. 5.764/71 (Lei das Cooperativas), ou aquelas presentes no Código Civil, art. 1.093.”

A mera infração à lei tributária não é causa jurídica suficiente para responsabilizar pessoalmente os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, porque, do contrário, qualquer infração à lei tributária seria capaz de ensejar a responsabilidade do administrador, do que resultaria o fim da própria personalidade jurídica da empresa. Essa linha de pensamento é de todo superficial e, como visto, não se sustenta diante de uma análise mais técnica e apurada.

De modo não menos importante, atente-se, ainda, para um último ponto que merece atenção. É que a demonstração e a comprovação da ocorrência dos *atos praticados com excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto* constitui elemento essencial para a caracterização da responsabilidade nos moldes do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional. Ora, se é certo que a responsabilidade depende da prática dos respectivos atos que a caracterizam, também é certo que a autoridade lançadora é quem deve comprovar a apuração de tais atos, nos termos do que dispõe artigo 142 do Código Tributário Nacional.

A jurisprudência deste Tribunal é uníssona no sentido de considerar que cabe à Autoridade fiscal comprovar que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado praticaram atos com excesso de poderes e infração à lei, contrato social ou estatutos, conforme se verifica dos precedente listados adiante:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2008

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. PODERES DE GESTÃO/ADMINISTRAÇÃO.

I - O art. 135 do CTN, ao dispor no *caput*, sobre os atos praticados, diz respeito aos atos de gestão para o adequado funcionamento da sociedade, exercidos por aquele que tem poderes de administração sobre a pessoa jurídica. A plena subsunção à norma que trata da sujeição passiva indireta demanda constatar se as obrigações tributárias, cujo surgimento ensejaram o lançamento de ofício e originaram o crédito tributário, foram resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Fala-se em conduta, acepção objetiva (de fazer), não basta apenas o atendimento de ordem subjetiva (quem ocupa o cargo). Ou seja, não recai sobre todos aqueles que ocupam os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas apenas sobre aqueles que incorreram em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

⁵⁸ BECHO, Renato Lopes. Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 106-108.

II - O fundamento da responsabilização tributária do art. 135 do CTN repousa sobre quem pratica atos de gerência, podendo o sujeito passivo indireto ser tanto de um “sócio-gerente”, quanto um diretor contratado, ou ainda uma pessoa que não ocupa formalmente os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas que seja o sócio de fato da empresa. Não basta a pessoa integrar o quadro societário, deve restar demonstrado que possui poderes de gestão, seja mediante atos de constituição da sociedade empresária (contratos sociais, estatutos, por exemplo), ou, quando se tratar de sócio de fato, em provas demonstrando a efetiva atuação em nome da empresa.

III - A caracterização de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos demandam a demonstração de ilícito específico, que evidencie o ocorrência de uma construção artificial para se amoldar a uma hipótese de incidência tributária. Provado que os diretores da pessoa jurídica praticaram atos de gestão amparados no que lhes conferia o contrato da sociedade para criação de despesas fictícias mediante constituição de sociedade inexistente de fato para prestação de serviços, deve ser restabelecida a responsabilidade tributária que lhes foi imputada.

[...]

(Processo nº 10530.723584/2013-83. Acórdão nº 9101-004.755. Sessão de 03/11/2021. Acórdão publicado em 04/10/2021).”

Por todo o exposto, note-se que a responsabilidade de terceiro com fundamento no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional pressupõe, portanto, a caracterização do seguintes elementos: (i) que o terceiro – no caso, o sócio – detenha poderes de gestão tal qual acontece com os diretores, gerentes e administradores, por exemplo; (ii) que os diretores, gerentes ou administradores tenham praticado *atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto*; e, além disso, (iii) que a prática dos atos ilegais ou abusivos resultem, senão o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias. No final, frise-se que todos esses elementos precisam ser demonstrados e, sobretudo, comprovados por parte da Autoridade fiscal.

No caso concreto, observe-se que a Autoridade fiscal apurou que os responsáveis tributários *Marcos Aurélio de Guilherme Silva e Mara Lúcia Tavares Barbosa Silva* fizeram uso de diversas pessoas jurídicas enquanto sociedades de “fachada”, ou seja, enquanto interpostas pessoas, com o intuito de eximirem-se do pagamento dos tributos devidos, configurando aí a interposição fraudulenta de pessoas apta a ensejar a responsabilidade pessoal com fundamento no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

A rigor, observe-se que a jurisprudência deste Tribunal tem sustentado que o uso fraudulento de pessoas jurídicas mediante interposição de pessoas leva à responsabilização com fundamento no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional. Confira-se:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2003, 2004

[...]

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. ADMINISTRADOR DE FATO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOAS. CABIMENTO. Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados ostentavam a condição de administradores de fato da autuada, bem como que houve interposição fraudulenta de pessoa em seu quadro societário.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO CONCORRENTE DOS ARTS. 124, I, E 135, III, DO CTN. POSSIBILIDADE. Não se vislumbra qualquer óbice à imputação de responsabilidade tributária aplicando-se, de forma concorrente os arts. 124, I, e 135, III, do CTN.

[...]

(Processo nº 10680.015517/2008-19. Acórdão nº 9101-002.349. Sessão de 14/06/2016. Acórdão publicado em 01/07/2016)”.
[...]

Por todo o exposto, entendo que a responsabilidade tributária prevista no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional deve ser mantida em relação ao sócio *Marcos Aurélio de Guilherme Silva* e à sócia *Mara Lúcia Tavares Barbosa Silva*.

6. Da análise do Recurso de Ofício

Conforme visto quando da leitura do Relatório, a 3ª Turma da DRJ/BHE reconheceu o erro na apuração da CSLL exigida no 1º e 3º trimestres de 2007, tendo em vista a não consideração, por ocasião do lançamento, do saldo negativo apurado, sem contar, ainda, que a sujeição passiva solidário dos responsáveis foi mantida apenas parcialmente, tendo sido afastada, portanto, em relação ao crédito tributário decorrente das infrações correspondentes aos itens 1 e 2 do Auto de infração de IRPJ, ao item 1 do Auto de infração de CSLL, ao item 1 do auto de infração de Cofins, ao item 1 do Auto de infração de contribuição para o PIS, e, quanto ao Auto de infração de IRRF, o tributo exigido em relação aos pagamentos considerados como feitos a beneficiário não identificados, de acordo com a tabela ali discriminada. Confira-se:

“Conclusão

À vista do exposto, voto por julgar parcialmente procedentes as impugnações, para:

- INDEFERIR os pedidos de produção posterior de prova documental pericial;
- REJEITAR as arguições de nulidade;
- MANTER PARCIALMENTE os termos de sujeição passiva solidária, para excluir a responsabilidade dos sujeitos passivos solidários em relação ao crédito tributário decorrente das infrações correspondentes aos itens 1 e 2 do auto de infração de IRPJ, ao item 1 do auto de infração de CSLL, ao item 1 do auto de infração de Cofins, ao item 1 do auto de infração de contribuição para o PIS, e, quanto ao auto de infração de IRRF, o tributo exigido em relação aos pagamentos considerados como feitos a beneficiário não identificado e que se acham discriminados na tabela adiante; mas MANTER INTEGRALMENTE a responsabilidade dos sujeitos passivos em relação ao crédito tributário correspondente às demais infrações indicadas nos autos de infração de IRPJ, CSLL e IRRF;

IRRF SOBRE PAGAMENTOS EM RELAÇÃO AOS QUAIS SE EXCLUI A RESPONSABILIDADE PASSIVA SOLIDÁRIA				
DATA	VALOR ORIGINAL	VALOR AJUSTADO	VALOR DO IRRF DE 35%	MULTA NO PERCENTUAL DE 75%
31/01/2009	5.087.250,25	7.826.538,85	2.739.288,60	2.054.466,45
27/02/2009	3.168.730,38	4.874.969,82	1.706.239,44	1.279.679,58

31/05/2009	1.342.564,38	2.065.483,66	722.919,28	542.189,46
------------	--------------	--------------	------------	------------

MANTER PARCIALMENTE o crédito tributário constituído, para:

1. quanto ao lançamento de IRPJ, MANTER INTEGRALMENTE o montante do tributo exigido em relação ao primeiro, ao segundo e ao quarto trimestre do ano-calendário de 2007, assim como o montante da multa de ofício e dos juros de mora respectivos; e quanto ao crédito tributário relativo aos anos-calendários de 2008 e 2009, MANTER INTEGRALMENTE o montante do principal e dos juros de mora respectivos, mas REDUZIR o percentual da multa de ofício de 150% para 75%;
2. quanto ao lançamento de CSLL, REDUZIR o montante do tributo exigido com relação ao primeiro trimestre de 2007 de R\$ 531.709,33 para R\$ 510.265,66, assim como na mesma proporção a multa de ofício e os juros de mora respectivos, preservando-se, porém, os mesmos percentuais; EXONERAR INTEIRAMENTE o sujeito passivo do montante do tributo exigido em relação ao 3º trimestre do ano-calendário de 2007, assim como da multa de ofício e dos juros de mora respectivos; MANTER INTEGRALMENTE o montante do tributo exigido em relação ao segundo e ao quarto trimestre do ano-calendário de 2007, assim como o montante da multa de ofício e dos juros de mora respectivos, preservando-se, inclusive, os seus percentuais; e quanto ao crédito tributário relativo aos anos-calendários de 2008 e 2009, MANTER INTEGRALMENTE o montante do principal e dos juros de mora respectivos, mas REDUZIR o percentual da multa de ofício de 150% para 75%;
3. quanto ao lançamento de contribuição para o PIS, MANTER INTEGRALMENTE o montante do principal e dos juros de mora respectivos, mas REDUZIR o percentual de da multa de ofício de 150% para 75%.
4. quanto ao lançamento de Cofins, MANTER INTEGRALMENTE o montante do principal e dos juros de mora respectivos, mas REDUZIR o percentual de da multa de ofício de 150% para 75%;
5. quanto ao lançamento de IRRF, MANTER INTEGRALMENTE o montante do principal e da multa de ofício e dos juros de mora respectivos em relação a todos os valores e fatos geradores, com exceção dos valores e fatos geradores indicados na tabela adiante, em relação aos quais se decide MANTER INTEGRALMENTE o montante do tributo e dos juros de mora respectivos, mas REDUZIR o percentual da multa de ofício de 150% para 75%.

IRRF SOBRE PAGAMENTOS EM RELAÇÃO AOS QUAIS SE EXCLUI A RESPONSABILIDADE PASSIVA SOLIDÁRIA				
DATA	VALOR ORIGINAL	VALOR AJUSTADO	VALOR DO IRRF DE 35%	MULTA NO PERCENTUAL DE 75%
31/01/2009	5.087.250,25	7.826.538,85	2.739.288,60	2.054.466,45
27/02/2009	3.168.730,38	4.874.969,82	1.706.239,44	1.279.679,58
31/05/2009	1.342.564,38	2.065.483,66	722.919,28	542.189,46

Como se verifica, a matéria devolvida a esta Autoridade julgadora revisora em sede de Reexame Necessário pode ser assim delimitada: (i) exclusão da responsabilidade dos sujeitos passivos solidários em relação ao crédito tributário decorrente das infrações correspondentes aos itens 1 e 2 do Auto de infração de IRPJ, ao item 1 do Auto de infração de CSLL, ao item 1 do Auto de infração de Cofins, ao item 1 do Auto de infração de contribuição para o PIS, e, quanto ao Auto de infração de IRRF, o tributo exigido em relação aos pagamentos considerados como feitos a beneficiário não identificado e que se acham discriminados na tabela

adiante; (ii) redução da CSLL exigida com relação ao primeiro trimestre de 2007 de R\$ 531.709,33 para R\$ 510.265,66, assim como na mesma proporção a multa de ofício e os juros de mora respectivos; e, por fim, (iii) redução da multa de ofício do percentual de 150% ao percentual de 75%.

Para que as informações acima sejam mais facilmente compreendidas, entende-se por bem colacionar as planilhas abaixo:

DECISÃO DA DRJ – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA				
Auto de Infração de IRPJ	Auto de Infração de CSLL	Auto de Infração de COFINS	Auto de Infração de PIS	Auto de Infração IRRF
Excluir a responsabilidade das infrações 1 e 2	Excluir a responsabilidade da Infração 1	Excluir a responsabilidade	Excluir a responsabilidade	Afastar a responsabilidade em relação aos fatos geradores relativos aos pagamentos feitos a beneficiários não identificados em relação aos seguintes períodos 31/01/2009 27/02/2009 31/05/2009
Manter a responsabilidade da Infração 03 – Despesas Operacionais – Comprovação Inidônea das Despesas (2007)	Manter a Infração 02 – Custos Despesas – Não comprovados (2007)			Manter no resto

DECISÃO DA DRJ – TRIBUTOS				
Auto de Infração de IRPJ	Auto de Infração de CSLL	Auto de Infração de COFINS	Auto de Infração de PIS	Auto de Infração IRRF
Manter INTEGRALMENTE 1º, 2º e 4º trimestres do 2007 + juros + multa de 150% Manter INTEGRALMENTE IR de 2008 e 2009 + JUROS, <u>mas reduzir</u>	Reduzir o montante do tributo do 1º trimestre de 2007 + juros + multa de 150% Exonerar em relação ao 3º trimestre de 2007 Manter integralmente o tributo do 2º e 4º trimestre de 2007 + juros + multa de	Manter integralmente o tributo, <u>mas reduzir a multa para 75%</u>	Manter integralmente o tributo, <u>mas reduzir a multa para 75%</u>	Manter o tributo + os juros + multa de 150% em relação a todos os fatos geradores, Exceção: <u>Fatos geradores:</u> 31/01/2009 – manter o tributo + juros, <u>mas reduzir a multa para 75%</u>

<u>a multa para 75%</u>	150% Manter o crédito de 2008 e 2009, <u>mas reduzir a multa para 75%</u>			27/02/2009 - manter o tributo + juros, <u>mas reduzir a multa para 75%</u> 31/05/2009 - manter o tributo + juros, <u>mas reduzir a multa para 75%</u>
-------------------------	--	--	--	--

Vejamos, portanto, cada uma das matérias que foram objeto do Recurso de Ofício de maneira apartada.

6.1. Da Exclusão da responsabilidade tributária do Sr. Marcos Aurélio de Guilherme Silva e da Sra. Mara Lúcia Tavares Barbosa Silva

A 3ª Turma da DRJ/BHE entendeu, acertadamente, por afastar a responsabilidade do Sr. *Marcos Aurélio de Guilherme e Silva* e da Sra. *Mara Lúcia Tavares Barbosa Silva* em relação aos fatos e às respectivas infrações em que não havia sido comprovada nenhuma ligação entre o esquema de “blindagem patrimonial” e que, portanto, não envolveram a empresa *Nacional Mercantil*, cujos verdadeiros sócios e administradores foram dissimulados com o intuito de ocasionar prejuízos aos cofres públicos, conforme se verifica dos trechos abaixo reproduzidos (fls. 2.996/2.997 do Acórdão recorrido):

“E a blindagem patrimonial é determinante para a possibilidade de inclusão dos impugnantes no pólo passivo do processo, porque ela implica que os verdadeiros proprietários das pessoas jurídicas envolvidas transferiram a sua titularidade para pessoas sem lastro financeiro e patrimonial para arcar com as dívidas acumuladas ou com as obrigações tributárias que viriam a ser geradas subsequentemente, reduzindo na prática a zero a possibilidade de a Fazenda Nacional receber o seu crédito. Assim, a medida adequada no caso é permitir que os verdadeiros proprietários também respondam com o seu patrimônio pessoal pelo crédito tributário constituído. Além disso, no presente caso, a Nacional Mercantil, da qual os impugnantes apenas ostensiva e nominalmente deixaram de ser sócios e administradores, continuou a realizar operações com a Informática Nacional que também se caracterizaram como infrações tributárias.

Com efeito, a venda não comprovada de mercadorias da Nacional Mercantil para a Informática Nacional acarretou a contabilização de receita tributável por uma entidade sem lastro financeiro para honrar seus compromissos, ao mesmo tempo em que gerou custos ou despesa para a entidade sadia do grupo. Os valores respectivos foram glosados pela atuante, e sobre os tributos exigidos em decorrência da glosa deve, justificadamente, incidir a multa qualificada de 150%. Da mesma forma, os pagamentos contabilizados pela atuada em virtude daquelas mesmas aquisições de mercadorias que foram considerados sem causa ou a beneficiário não identificado, não só se sujeitam à incidência do IRRF, como também à imposição da multa qualificada de 150%.

Uma vez que essas duas infrações envolveram a Nacional Mercantil, empresa cujos verdadeiros sócios e administradores foram dissimulados, com o intuito de gerar prejuízo para os cofres públicos e vantagens indevidas para eles (pois, se o esquema funcionasse, manteriam a salvo seu patrimônio pessoal e deixariam de quitar as obrigações trabalhistas, previdenciárias e tributárias), além de indevidamente reduzir a carga tributária na Informática Nacional (pela dedução de custos e despesas não

comprovados e pelo pagamento de rendimentos a beneficiários não identificados como se estivesse pagando pela compra de mercadorias), é lícito ao fisco chamar os impugnantes a responder pelo crédito tributário correspondente a essas infrações.

Por outro lado, não se acha comprovada nenhuma ligação entre o esquema de blindagem patrimonial e as demais infrações imputadas pelo fisco. Por definição, há blindagem patrimonial quando os verdadeiros proprietários da empresa escondem-se atrás de sócios ou acionistas presta-nomes, sem lastro econômico-financeiro para honrar seus compromissos, especialmente os de natureza tributária. Mas no caso da autuada, os documentos a folhas 2.367 a 2601, que consistem na reprodução dos atos constitutivos da autuada e de alterações subsequentes do seu estatuto, demonstram que os senhores Marcos Aurélio e Mara Lúcia (que também foram intimados como sujeitos passivos solidários do crédito tributário ora em discussão) permanecem à frente da empresa desde a sua fundação. Uma vez que, em relação exclusivamente à Informática Nacional não houve ocultação dos verdadeiros titulares da empresa, não se pode falar em blindagem patrimonial nem, *a priori*, invocando apenas essa circunstância, considerar todas as infrações por ela praticadas como impregnadas de elemento doloso ou intencional. Da mesma forma, não se pode considerar que essas infrações foram cometidas no mesmo contexto da blindagem patrimonial que fornecem o fundamento de fato da sujeição passiva solidária.

[...]

Por outro lado, visto que não ficou comprovado o vínculo entre a blindagem patrimonial e as demais infrações, o crédito tributário correspondente a elas não deve ser objeto da responsabilização passiva tributária discutida nesta subseção, conforme já demonstrado em parágrafos precedentes desta subseção.”

Pelo que se observa, o ponto fulcral e determinante que foi levado em consideração pela Autoridade lançadora para fins de atribuição da responsabilidade tributária aos Srs. *Marcos Aurélio de Guilherme Silva e Mara Lúcia Tavares Barbosa Silva* foi, unicamente, a questão da “blindagem patrimonial”, haja vista que, no entendimento da Autoridade, “*ela implica que os verdadeiros proprietários das pessoas jurídicas envolvidas transferiram a sua titularidade para pessoas sem lastro financeiro e patrimonial para arcar com as dívidas acumuladas ou com as obrigações tributárias que viriam a ser geradas subsequentemente, reduzindo na prática a zero a possibilidade de a Fazenda Nacional receber o seu crédito*”, de modo que “*a medida adequada no caso é permitir que os verdadeiros proprietários também respondam com o seu patrimônio pessoal pelo crédito tributário constituído*”.

Ora, a questão aí diz com a aplicação dos artigos 124, inciso I e 135, inciso III do Código Tributário Nacional, haja vista que, em relação aos fatos e às respectivas infrações que têm a ver com o esquema de “blindagem patrimonial”, houve a demonstração, a partir do conjunto de elementos fático-jurídicos, que os responsabilizados ostentavam a condição de administradores de fato da autuada, bem como houve interposição fraudulenta de pessoas em seu quadro societário. Mas, a partir do momento em que a Autoridade julgadora de piso identificou que nem todos os fatos ou infrações tais quais apuradas tinham a ver com a “blindagem patrimonial”, decerto a responsabilização dos Srs. *Marcos Aurélio de Guilherme Silva e Mara Lúcia Tavares Barbosa Silva* com fundamento nos referidos artigos. 124, I e 135, III do CTN careceria de motivos ou suportes fáticos para tanto. E foi justamente essa linha de entendimento que a 3ª Turma da DRJ/BHE acabou por imprimir, ainda que implicitamente.

De toda sorte, conclui-se que a 3ª Turma da DRJ/BHE concluiu corretamente no sentido de afastar a responsabilidade tributária dos Srs. *Marcos Aurélio de Guilherme Silva e Mara Lúcia Tavares Barbosa Silva* em relação às respectivas infrações em que não havia sido comprovada nenhuma ligação entre o esquema de “blindagem patrimonial” e que, portanto, não

envolveram a empresa *Nacional Mercantil*, já que em relação a tais fatos, não houve a comprovação de que os responsabilizados ostentavam a condição de administradores de fato da autuada ou que houve interposição fraudulenta de pessoas em seu quadro societário que pudessem atrair a incidência dos respectivos artigos 124, inciso I e 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

Por essas razões, entendo por negar provimento ao Recurso de Ofício nessa parte.

6.2. Da redução e do valor exonerado de CSLL em relação ao 3º trimestre de 2007

Em sua Impugnação, a *Informática Nacional S.A.* havia alegado que a Autoridade fiscal não teria observado a forma correta de apurar os tributos diante da simples aplicação das alíquotas do IRPJ e da CSLL sobre as somas das despesas glosadas, sem levar em conta que o resultado tributável se apura subtraindo receitas e despesas e, ainda, a partir de ajustes por meio de adições e exclusões. Aliás, e muito embora a Fiscalização tenha tido o cuidado de efetuar a compensação na apuração do resultado tributável do prejuízo fiscal que o sujeito passivo havia apurado no próprio período de apuração, assim como do saldo de prejuízo fiscal de períodos de apuração anteriores no que diz respeito ao IRPJ, com relação à CSLL isso não foi feito.

A 3ª Turma da DRJ/BHE considerou correta somente a alegação do contribuinte relacionada com a possibilidade dos ajustes por meio das exclusões em razão de compensações de prejuízos realizada. Segundo o voto condutor do Acórdão recorrido, a redução da base de cálculo da CSLL e o valor exonerado em relação ao 3º trimestre de 2007 foi levado a efeito em razão dos seguintes fundamentos:

“O mesmo, entretanto, não se pode dizer, em relação à compensação de base de cálculo negativa da CSLL. Apesar de os saldos compensáveis de base de cálculo negativa da CSLL serem iguais aos seus congêneres de prejuízo fiscal, no presente lançamento de ofício não houve compensação de nenhum valor a título de compensação de base de cálculo negativa de CSLL. Em consequência, cumpre fazer os ajustes necessários. Esses ajustes são feitos neste voto tendo em vista o já decidido no julgamento de primeira instância no processo nº 15504.722697/2011-31, e se acham demonstrados nas tabelas seguintes. Não obstante, ressalve-se que a CSLL tem uma alíquota única e uniforme, de 9%. Assim, a não ser que haja compensação de resultado negativo do próprio período ou compensação de base de cálculo negativa de períodos anteriores, a incidência do CSLL pode ser calculada em parcelas separadas em casos como o presente, em que há sucessivas constituições do crédito sobre um mesmo período (a primeira realizada pelo próprio sujeito passivo, depois pelo primeiro lançamento de ofício e, por fim, pelo presente voto). O cômputo separadamente de cada parcela, desde que feitas as compensações cabíveis de resultados negativos, não altera a tributação total e não causa prejuízo ao sujeito passivo.

RECOMPOSIÇÃO DA COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL		
	1º TRIM 2007	2º TRIM 2007
A- SALDO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA ANTERIOR CONF. AC. 02-44/200	-	(238.266,35)
B- SALDO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA ANTERIOR APURADO CONF. ESTE VOTO	-	-
C- RESULTADO AJUSTADO DO PERÍODO CONF. AC. 02-44/200	(238.266,35)	3.418.446,12
D- DIFERENÇAS TRIBUTÁRIAS APURADAS PELA FISCALIZAÇÃO NESTE PROCESSO	5.907.881,43	26.311.691,80
E- RESULTADO AJUSTADO APÓS COMPENSAÇÃO DO RESULT NEG. DO PRÓPRIO PERÍODO CONF. ESTE VOTO	5.669.615,08	29.730.137,92
F- COMPENSAÇÃO DE BASE DE CALC. NEGATIVA LIMITADA A 30% CONFORME ESTE VOTO	-	-
G- SALDO DE BASE DE CALC. NEGATIVA P/COMPENSAÇÃO subsequente APÓS AJUSTE APURADO NESTE VOTO	-	-
H- RESULTADO TRIBUTÁVEL APÓS A COMPENSAÇÃO APURADO NESTE VOTO	5.669.615,08	29.730.137,92
I- PARCELA DO RESULTADO TRIBUTÁVEL JÁ TRIBUTADA CONF. AC. 02-44/200	-	3.180.179,77
J- PARCELA DO RESULTADO TRIBUTÁVEL TRIBUTADA PELO PRESENTE LANÇAMENTO DE OFÍCIO	5.907.881,43	26.311.691,80
K- PARCELA TRIBUTADA EM EXCESSO PELO PRESENTE LANÇAMENTO DE OFÍCIO (= J - H - I)	238.266,35	-
M- PARCELA AINDA NÃO TRIBUTADA PELO SUJEITO PASSIVO NEM POR LANÇAMENTOS DE OFÍCIO (= H - I - J)	-	238.266,35
N - CSLL EXIGIDA EM EXCESSO PELO PRESENTE LANÇAMENTO (= K x 9%)	21.443,97	-

RECOMPOSIÇÃO DA COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL		
	3º TRIM 2007	4º TRIM 2007
A- SALDO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA ANTERIOR CONF. AC. 02-44/200	-	(550.146,03)
B- SALDO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA ANTERIOR APURADO CONF. ESTE VOTO	-	-
C- RESULTADO AJUSTADO DO PERÍODO CONF. AC. 02-44/200	(692.115,72)	2.141.002,20
D- DIFERENÇAS TRIBUTÁRIAS APURADAS PELA FISCALIZAÇÃO NESTE PROCESSO	141.969,69	210.074,55
E- RESULTADO AJUSTADO APÓS COMPENSAÇÃO DO RESULT NEG. DO PRÓPRIO PERÍODO CONF. ESTE VOTO	(550.146,03)	2.351.076,75
F- COMPENSAÇÃO DE BASE DE CALC. NEGATIVA LIMITADA A 30% CONFORME ESTE VOTO	-	(550.146,03)
G- SALDO DE BASE DE CALC. NEGATIVA P/COMPENSAÇÃO subsequente APÓS AJUSTE APURADO NESTE VOTO	(550.146,03)	-
H- RESULTADO TRIBUTÁVEL APÓS A COMPENSAÇÃO APURADA NESTE VOTO	(550.146,03)	1.800.930,72
I- PARCELA DO RESULTADO TRIBUTÁVEL JÁ TRIBUTADA CONF. AC. 02-44/200	-	1.498.701,54
J- PARCELA DO RESULTADO TRIBUTÁVEL TRIBUTADA PELO PRESENTE LANÇAMENTO DE OFÍCIO	141.969,69	210.074,55
K- PARCELA TRIBUTADA EM EXCESSO PELO PRESENTE LANÇAMENTO DE OFÍCIO (= J - H - I)	141.969,69	-
M- PARCELA AINDA NÃO TRIBUTADA PELO SUJEITO PASSIVO NEM POR LANÇAMENTOS DE OFÍCIO (= H - I - J)	-	92.154,63
N - CSLL EXIGIDA EM EXCESSO PELO PRESENTE LANÇAMENTO (= K x 9%)	12.777,27	-

As tabelas anteriores demonstram o efeito, na demonstração da base de cálculo da CSLL relativa ao ano-calendário de 2007, de serem levadas em conta eventuais compensações de resultados negativos do próprio período e de saldos compensáveis de base de cálculo negativas de períodos anteriores.

Quanto ao primeiro trimestre, observa-se que a autuante deixou de levar em consideração o resultado negativo do próprio período, o qual, após o julgamento em primeira instância da impugnação do primeiro lançamento, havia sido fixado em R\$ 238.266,35. Em consequência, a base de cálculo desse período de apuração foi indevidamente aumentada pelo mesmo valor. Cabe, portanto, reduzir o crédito tributário na mesma proporção, o que significa diminuir em R\$ 21.443,97 o montante da CSLL exigida, e também da multa e dos juros de mora respectivos.

Quanto ao segundo trimestre, ocorreu o inverso. Como o resultado negativo do primeiro trimestre havia sido compensado como base de cálculo negativa de períodos anteriores no trimestre seguinte, essa compensação devia ter sido glosada pelo segundo lançamento ao mesmo tempo em que reconhecia a compensação do resultado negativo no trimestre anterior. Uma vez que a autuante não levou em conta as respectivas compensações, acabou por efetuar o lançamento sobre base de cálculo inferior ao que era devido. Não obstante, uma vez que cada período de apuração é independente dos demais, a única maneira de corrigir a falha seria por meio de lançamento de ofício complementar, o que ainda pode ser feito desde que não tenha ainda ocorrido a decadência.

Quanto ao terceiro trimestre, a diferença tributária apurada pelo presente lançamento de ofício apenas deveria apenas ter implicado a redução do resultado negativo do próprio período. Todavia, a autuante, incorretamente, exigiu a CSLL sobre as diferenças tributárias apuradas por ela no período, no montante de R\$ 12.777,27. Em consequência, cumpre exonerar o sujeito passivo dessa exigência, assim como da multa e dos juros respectivos.

Por outro lado, a redução do resultado negativo do terceiro trimestre tem impacto no quarto trimestre, pois é neste que o saldo da base de cálculo negativa de períodos anteriores é compensado. Em virtude da diferença tributária apurada no presente lançamento, o saldo compensável no quarto trimestre foi reduzido de R\$ 692.115,72 para R\$ 550.146,03. Uma vez que, em virtude do decidido no julgamento em primeira instância da impugnação do primeiro lançamento, foi efetuada uma compensação de base de cálculo negativa de R\$ 6 42.300,66, a autuante devia não só cobrar a CSLL sobre a diferença tributável apurada por ela no quarto trimestre como também sobre o excesso de compensação no quarto trimestre, o qual atingiu R\$ 92.154,63. Não obstante, uma vez que cada período de apuração é independente dos demais, a única maneira de corrigir a falha seria por meio de lançamento de ofício complementar, o que ainda pode ser feito desde que não tenha ainda ocorrido a decadência. Note-se ainda que em virtude do julgamento em primeira instância, fora restabelecido um saldo de base de cálculo negativa da CSLL de R\$ 49.815,06 ao final do quarto trimestre de 2007, para compensação em períodos subseqüentes. Esse saldo, contudo, deve ser reduzido a zero, pois ele foi absorvido pela redução do resultado negativo relativa no terceiro trimestre do ano-calendário de 2007, conforme demonstrado no parágrafo precedente.

Por conseguinte, no tocante à matéria discutida nesta subseção, as arguições da impugnante são parcialmente acatadas, para reduzir o crédito tributário conforme indicado nos parágrafos precedentes.”

Como se verifica, a redução da base de cálculo da CSLL e o valor exonerado de CSLL em relação ao 3º trimestre de 2007 decorreram da necessidade de se ajustar a compensação desta contribuição com compensações de resultados negativos do próprio período e de saldos compensáveis de base de cálculo negativas de períodos anteriores.

E, aí, tendo em vista que a redução da base de cálculo da CSLL do 1º trimestre de 2007 e a exoneração do referido tributo em relação ao 3º trimestre de 2007 foram realizadas de forma correta, deve-se negar provimento ao Recurso de Ofício nessa parte.

6.3. Da redução da multa de ofício ao patamar de 75%

De acordo com Autoridade fiscal, a *Informática Nacional S.A.* teria sido criada dentro de uma estrutura de “blindagem patrimonial”. Segundo consta do Relatório fiscal, foi engendrado um estratagema ilícito e fraudulento adotado pelos seus acionistas controladores e administradores para se esquivar de dívidas trabalhistas, tributárias e cíveis, acumuladas ao longo de anos de operações. Esse estratagema, denominado de “blindagem patrimonial”, envolveu um conjunto de práticas paralelas, sucessivas e coordenadas.

No caso presente, a primeira dessas empresas foi a *Nacional Teleinformática Importadora Ltda.* Esta foi sucedida pela *Nacional Mercantil Computadores e Suprimentos de Informática Ltda.* e, por fim, sobreveio a *Informática Nacional S/A.*

A Autoridade fiscal identificou que, apesar de a *Nacional Mercantil* e a *Informática Nacional S.A.*, nominalmente serem pessoas jurídicas inteiramente distintas uma da outra, por possuírem sócios e acionistas ostensivos diferentes, em verdade constituam duas empresas umbilicalmente vinculadas. Os verdadeiros proprietários da *Nacional Mercantil* eram os mesmos acionistas controladores e administradores da *Informática Nacional S.A.* Isso para transferir para uma entidade insolvente as dívidas tributárias, previdenciárias e trabalhistas da *Nacional Mercantil*, ao passo que a *Informática Nacional S.A.* continuava a desempenhar as atividades rentáveis do grupo.

Quando do julgamento do Acórdão nº 02-45.030, a 3ª Turma da DRJ/BHE manteve todas as multas qualificadas de 150% em relação as infrações relacionadas às operações realizadas entre a *Nacional Mercantil* e a *Informática Nacional S.A.* Todavia, a Autoridade julgadora *a quo* verificou, ainda, que a *Informática Nacional S.A.* também desempenhava atividades outras que nada tinham a ver com a *Nacional Mercantil* e com o esquema de “blindagem patrimonial”.

Nesse contexto, a DRJ concluiu que não haveria nos autos a comprovação de qualquer ligação entre tais atividades e a blindagem, motivo pelo qual não haveria que se falar em dolo, fraude ou conluio em relação a tais operações, o que levou a redução da multa para 75%, conforme se verifica dos trechos abaixo reproduzidos (fls. 2.987/2.988 do Acórdão recorrido):

‘Por outro lado, não se acha comprovada nenhuma ligação entre o esquema de blindagem patrimonial e as demais infrações imputadas pelo fisco. Por definição, há blindagem patrimonial quando os verdadeiros proprietários da empresa escondem-se atrás de sócios ou acionistas prestanomes, sem lastro econômico-financeiro para honrar seus compromissos, especialmente os de natureza tributária. Mas no caso da autuada, os documentos a folhas 2.367 a 2.601, que consistem na reprodução dos atos constitutivos da autuada e de alterações subsequentes do seu estatuto, demonstram que os senhores Marcos Aurélio e Mara Lúcia (que também foram intimados como sujeitos passivos solidários do crédito tributário ora em discussão) permanecem à frente da empresa desde a sua fundação. Uma vez que, em relação exclusivamente à Informática Nacional não houve ocultação dos verdadeiros titulares da empresa, não se pode falar em blindagem patrimonial, nem, *a priori*, invocando apenas essa circunstância, considerar todas as infrações por ela praticadas como impregnadas de elemento doloso ou intencional.

Logo, em relação às demais infrações, cumpre reduzir o percentual da multa de ofício a 75%. Essas infrações correspondem aos itens 1 e 2 do auto de infração de IRPJ, ao item 1 do auto de infração de CSLL, ao item 1 do auto de infração de Cofins, ao item 1 do auto de infração de contribuição para o PIS, e quanto ao auto de infração de IRRF, o tributo exigido em relação aos pagamentos considerados a beneficiário não identificado e que se acham discriminados na tabela adiante.

[...]

Em suma, no tocante à matéria discutida nesta subseção do voto, acolhem-se parcialmente as arguições da impugnante, para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75% incidente sobre os tributos exigidos em decorrências de infrações nas quais não houve o envolvimento direto da Nacional Mercantil. Quanto às demais infrações, mantém-se a multa de ofício no percentual de 150%.”

De fato, é de se reconhecer a decisão proferida pela 3ª Turma da DRJ/BHE nessa parte deve ser considerada correta. Isso porque a qualificação da multa de ofício prevista no artigo 44, inciso I e § 1º da Lei nº 9.430/1996 demanda a comprovação minuciosa do elemento doloso por parte do sujeito passivo, compreendendo-se a ação dolosa, aqui, enquanto a prática do ilícito por alguém que possuía o *animus*, a intenção de realizá-lo e de obter o resultado.

Nos dizeres de João Carlos de Lima Junior⁵⁹,

⁵⁹ IMAR JUNIOR, João Carlos. Interpretação e Aplicação das Multas de Ofício, de Ofício Qualificada, de Ofício Agravada e Isolada. 1. ed. São Paulo: Noeses, p. 169/174.

“Os comportamentos previstos na legislação, capazes de qualificar a multa de ofício, possuem como elemento comum o dolo. Assim, para a caracterização da sonegação, da fraude e do conluio autorizados do aumento de penalidade, é necessária a presença em todos eles de ‘ação ou omissão dolosa’

[...]

Percebe-se que, em todas as teorias, a coincidência reside no elemento volitivo, na vontade consciente de realizar a conduta típica e causar o resultado. Logo, livre do afunilamento da opção teórica, para que exista a qualificação da penalidade tributária, é imprescindível que o sujeito passivo tenha agido intencionalmente no sentido de realizar o previsto nos arts. 71, 72, e 73 da Lei 4.502/64.

[...]

Seja qual for a teoria adotada, o dolo se consubstancia em elementos relativos à vontade e à consciência. Quanto à teoria finalista, em demonstração didática, temos os seguintes elementos: a) consciência da conduta e do resultado; b) consciência da relação causal entre a conduta e o resultado; c) vontade de realizar a conduta e produzir o resultado.

Tratando-se da teoria causalista ou dolo normativo, agrega-se aos anteriores outro elemento de consciência, o da antijuridicidade. Já no dolo axiológico, igualmente aparece novo requisito de consciência, o de desvalor da conduta.

[...]

Logo, impõe-se ao agente a consciência em relação à conduta praticada, é necessário que ele saiba que está realizando o comportamento vedado; da mesma forma o resultado, o sujeito passivo há de conhecer o produto da sua ação; em complemento, exige-se que haja a percepção, por parte de quem age, que a conduta pode ter como consequência o resultado. Finalmente, o dolo requer a vontade de agir e de causar o resultado.”

Pelo que se pode notar, a norma que tipifica a multa qualificada estabelece a necessidade de comprovação da conduta do agente de acordo com os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, combinado com os artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.

No caso concreto, verifica-se que a 3ª Turma da DRJ/BHE apenas identificou o elemento doloso em relação à parte das autuações ora debatidas, conforme se verifica dos trechos abaixo transcritos (fls. 2.897 Acórdão recorrido):

“Em face dos fatos e documentos mencionados nos parágrafos precedentes, está demonstrado que Nacional Mercantil e Informática Nacional, apesar de nominalmente serem pessoas jurídicas inteiramente distintas uma da outra, por possuírem sócios e acionistas ostensivos diferentes, em verdade constituam duas empresas umbilicalmente vinculadas. Os verdadeiros proprietários da Nacional Mercantil eram os mesmos acionistas controladores e administradores da autuada. Ficou ainda provado que esse arranjo fraudulento foi perpetrado com o objetivo de transferir para uma entidade insolvente as dívidas tributárias, previdenciárias e trabalhistas da Nacional Mercantil, ao passo que a Informática Nacional continuava a desempenhar as atividades rentáveis do grupo.

Com isso, acha-se também indubitavelmente comprovado que, quanto às infrações imputadas pela autuante que envolveram operações realizadas entre a Nacional Mercantil e a autuada, está presente o elemento doloso motivador da qualificação da multa.

Conforme já mencionado alhures neste voto, a venda não comprovada de mercadorias da primeira para a segunda implicou a contabilização de receita tributável por uma entidade sem lastro financeiro para honrar seus compromissos ao mesmo tempo em que

gerou custos ou despesa para a entidade sadia do grupo. Os valores respectivos foram glosados pela autuante, e sobre os tributos exigidos em decorrência da glosa deve, justificadamente, incidir a multa qualificada de 150%.

Da mesma forma, os pagamentos contabilizados pela autuada em virtude daquelas mesmas aquisições de mercadorias que foram considerados sem causa ou a beneficiário não identificado, não só se sujeitam à incidência do IRRF, como também à imposição da multa qualificada de 150%.”

Considerando, pois, que a Autoridade lançadora demonstrou e comprovou a existência do elemento doloso tão-somente em relação às infrações que têm a ver com o esquema de “blindagem patrimonial” e que, portanto, envolveram a empresa *Nacional Mercantil*, conclui-se que a 3ª Turma da DRJ/BHE entendeu, corretamente, por reduzir a multa de ofício ao patamar de 75% no que diz respeito aos fatos e infrações em que o elemento doloso não restou comprovado.

Por essas razões, entendo por negar provimento ao Recurso de Ofício em relação a essa matéria.

7. Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço parcialmente do Recurso Voluntário apresentado pela *Informática Nacional S.A.*, já que as alegações lançadas no tópico IV.4.1 – *Análise equivocada da conta ‘clientes a receber’ – Equívoco técnico ignorando conceitos contábeis de ‘partidas dobradas’, ‘débito’ e ‘crédito’* devem ser consideradas como alegações novas e, portanto, representam inovações recursais, de sorte que não devem ser conhecidas. Ademais, entende-se por também não conhecer dos documentos que foram colacionados pela *Informática Nacional S.A.* apenas em sede recursal (fls. 3.158/13.317), de acordo com as razões que sustentei oportunamente.

Por outro lado, entendo por conhecer integralmente do Recurso Voluntário apresentado pelos responsáveis *Marcos Aurélio de Guilherme Silva* e *Mara Lucia Tavares Barbosa Silva*.

Além disso, deve-se conhecer do Recurso de Ofício remetido a esta Turma revisora pela 3ª Turma da DRJ/BHE, uma vez que a 3ª Turma da DRJ/BHE entendeu por exonerar parte do crédito tributário discutido, no montante de R\$ 41.834.505,04, cujo valor ultrapassa o limite de alçada previsto no artigo 1º da Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023.

Após a análise detida das alegações preliminares e meritórias tais quais formuladas pelos Recorrentes e daquelas constantes do Recurso de Ofício, entendo por adotar as seguintes providências:

(i) Em relação ao Recurso Voluntário interposto pela *Informática Nacional S.A.*:

i.1. Rejeitar as preliminares de nulidades tais quais formuladas e a prejudicial de decadência;

i.2. Indeferir o pedido de realização de diligência técnica e/ou perícia; e

i.3. No mérito, negar provimento ao Recurso.

(ii) Negar provimento ao Recurso Voluntário interposto pelos Srs. *Marcos Aurélio de Guilherme Silva* e *Mara Lúcia Tavares Barbosa Silva*; e

(iii) Negar provimento ao Recurso de Ofício.

Essas são as minhas conclusões. É como voto, portanto.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega