



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15521.000001/2012-94
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1302-004.264 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 21 de janeiro de 2020
Recorrentes HSR DE ITAPERUNA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CHARQUES LTDA
E
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008

PAF. NULIDADE. UTILIZAÇÃO DE DADOS APURADOS EM OUTRA AÇÃO FISCAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Pelo que se depreende do Termo de Verificação Fiscal a menção às apurações feitas junto à extinta empresa, que além de já ter operado no mesmo endereço da fiscalizada, tinha como sócios no período objeto de fiscalização os mesmos sócios da recorrente, visaram caracterizar, em especial, a sucessão e continuidade de fato das atividades daquela empresa pela recorrente e reforçar os indícios que vinculariam a empresa fiscalizada com os sujeitos passivos arrolados ao final como responsáveis solidários pelos créditos tributários constituídos nestes autos.

As apurações realizadas junto à terceira empresa e as infrações tributárias constatadas junto à mesma são autônomas e os eventuais efeitos que possam ter sido apontados pela autoridade fiscal como fundamento para o agravamento de penalidades e/ou a responsabilização solidária de terceiros, devem ser analisadas sob o ponto de vista do conjunto de provas trazidas pela autoridade lançadora.

Eventuais afirmações da autoridade fiscal, em face daquela fiscalização, quando não suportadas por outros elementos trazidos aos autos poderão fragilizar o lançamento em seu mérito, reconhecendo-se, eventualmente sua insubsistência, mas não caracterizariam qualquer nulidade, ao ponto, de invalidar todo o trabalho fiscal.

TRIBUTOS NÃO PREVISTOS NO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL ORIGINAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é mero instrumento de controle administrativo da fiscalização e não tem o condão de outorgar e menos ainda de suprimir a competência legal do Auditor-Fiscal da Receita Federal para fiscalizar os tributos federais e realizar o lançamento quando devido. Assim, se o procedimento fiscal foi regularmente instaurado e os lançamentos foram realizados pela autoridade administrativa competente, nos termos do art. 142 do CTN, e, ainda, a recorrente pôde exercer com plenitude o seu direito de

defesa, afasta-se quaisquer alegação de nulidade relacionada à emissão ou alteração do MPF.

NULIDADE. ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INOCORRÊNCIA

Não se vislumbra a nulidade suscitada, quando a discussão proposta pelo impugnante se dirige claramente contra o mérito da imputação de responsabilidade feita, não havendo nenhum indicativo, *à priori*, de erro na identificação do sujeito passivo. As alegações apresentadas poderiam, quando muito levar à conclusão da falta dos elementos necessários para a imputação da responsabilidade. Destarte inexistente a alegada ofensa aos princípios da legalidade, tipicidade, segurança jurídica, ampla defesa e o contraditório.

NULIDADE. ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. IMPRECISÃO NA DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTOS LEGAIS. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Inexistente nulidade por cerceamento ao direito de defesa, quando a autoridade fiscal, aponta claramente quais os fatos que justificariam a imputação e declina os dispositivos que em tese dariam amparo à responsabilização, e tendo a recorrente se defendido largamente e eficazmente dos fatos apontados e da imputação feita. Quanto à alegação de desconhecimento dos fatos relacionados à pessoa jurídica autuada, trata-se de defesa de mérito contra a imputação, mas não pode conduzir à nulidade do procedimento, pois sob esta premissa, mediante a simples apresentação de tal alegação, nenhum sujeito passivo seria alcançado pelo instituto da responsabilização tributária.

NULIDADE. ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. INOCORRÊNCIA.

O procedimento de atribuição de responsabilidade tributária no âmbito da constituição do direito creditório pela Fazenda Pública em face de outros contribuintes prescindem da desconsideração da personalidade jurídica dos envolvidos nos fatos.

A responsabilidade solidária é atribuída exatamente em respeito à personalidade jurídica da empresa autuada e dos supostos responsáveis arrolados, que não obstante passem a responder solidariamente pela dívida tributária constituída em nome do contribuinte de direito, mantém incólumes suas condições jurídicas individuais.

NULIDADE. IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE DE PESSOA JURÍDICA COM BASE NO ART. 135, INC. III DO CTN. INOCORRÊNCIA,

Equívoca a insurgência da impugnante, na medida em que no Termo de Responsabilidade Solidária lavrado contra si, não existe a imputação da responsabilidade com base no art. 135, III do CTN, mas tão somente indica os dispositivos do art. 121, inc. I e 124, II do CTN.

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

Ano-calendário: 2007, 2008

ARBITRAMENTO DE LUCROS. DOCUMENTOS EXTRAVIADOS EM FACE DE EVENTOS FORTUITOS. RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS COMPROBATÓRIOS. VÍCIOS NA ESCRITURAÇÃO. CABIMENTO.

O simples fato de ter comunicado aos órgãos estaduais a perda de documentos e livros contábeis em face das intempéries, e de ter providenciado a reconstituição de sua escrituração contábil não desobriga o contribuinte de demonstrar e comprovar que a escrita reconstituída espelha a sua real movimentação comercial, financeira e patrimonial e cumpre os requisitos para a apuração do lucro real. A mera apresentação de alguns livros e documentos não são suficientes para comprovar o conjunto de operações registradas. Além disso, a autoridade fiscal apontou objetivamente no seu TVF uma série de irregularidades que desqualificam a escrita contábil apresentada para a apuração do lucro Real, evidenciando que a escrituração reconstituída não se apresentava hábil para retratar os resultados e a movimentação financeira da recorrente, sendo impossível à autoridade fiscal proceder a meros ajustes ao resultado apurado pela contribuinte em face das irregularidades constatadas. Assim, restou plenamente caracterizada a necessidade de arbitramento do lucro levada a efeito pela autoridade fiscal.

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE (SIMPLES)

Exercício: 2007

SIMPLES. EXCLUSÃO DO REGIME. AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. ARBITRAMENTO. CABIMENTO.

Confirmada a exclusão do Simples Federal e não tendo a empresa apresentado quaisquer dos livros contábeis e fiscais obrigatórios, revela-se correta a forma de tributação adotada, mediante o arbitramento do lucro.

SIMPLES. EXCLUSÃO. EFEITOS. BASE DE CÁLCULO.

Tendo sido reformado parcialmente o Ato Declaratório de exclusão do Simples, para produzir efeito a partir do mês em que restou caracterizada a conduta reiterada apontada, impõe-se excluir da base de cálculo a receita apurada no mês anterior ao da exclusão.

PIS/COFINS. FORMA DE APURAÇÃO. ARBITRAMENTO DE LUCRO. REGIME CUMULATIVO. OBRIGATORIEDADE.

É incompatível a tributação do PIS e Cofins pelo regime não cumulativo a partir do momento em que a empresa tem seus resultados apurados com base no arbitramento do lucro. As apurações feitas pela contribuinte pelo regime não cumulativo quanto aos períodos que foram abrangidos pelo arbitramento do lucro não produzem efeito, cabendo, tão somente, considerar eventuais recolhimentos que tiverem sido identificados quando da lavratura da exigência pelo regime cumulativo.

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

Exercício: 2007, 2008

IRRF SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS OU SEM CAUSA. EXIGÊNCIA CONJUNTA COM IRPJ. *BIS IN IDEM*. INOCORRÊNCIA.

Não procede a alegação de que a tributação pelo IRRF ora analisada seria incompatível com o a exigência de IRPJ feita com base no arbitramento do lucro, por caracterizar “*bis in idem*”. Trata-se de previsão legal distinta da exigência do IRPJ devido pela própria pessoa jurídica como contribuinte e consiste na cobrança por responsabilidade da fonte pagadora quanto ao recolhimento do imposto que seria devido pelo beneficiário do pagamento, quando não identificado ou sem causa comprovada. Nesta situação o responsável pelo pagamento assume, por determinação legal, a condição de substituto do beneficiário, como se, ao não identificar o beneficiário ou sua causa, assumisse o ônus devido por aquele.

IRRF SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS OU SEM CAUSA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

A mera juntada aos autos de documentos, sem demonstrar o seu vínculo com os fatos discutidos não tem o condão de provar as alegações feitas, mormente quando não é possível inferir de forma direta dos documentos a conclusão buscada pela recorrente. Desta feita, tendo a autoridade fiscal se desincumbido do seu mister de provar que foram efetuados pagamentos pela recorrente cujos beneficiários e/ou causa não estavam identificados em sua escrituração, cabia à recorrente trazer aos autos as provas que pudessem identificar não apenas os beneficiários, como as causas dos recebimentos.

IRRF SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS OU SEM CAUSA. EXIGÊNCIA COM MULTA QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO

Não tendo sido apontados pela autoridade fiscal motivos específicos para a qualificação da multa em face do lançamento do IRRF sobre pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados e considerando que o lançamento decorreu essencialmente da falta de comprovação por parte da fiscalizada dos beneficiários dos pagamentos e de suas causas descabe a qualificação da multa de ofício aplicada.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO CONSTITUTIVA DO FATO GERADOR. CARACTERIZAÇÃO.

Configura a responsabilidade solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador, prevista no art. 124, I do CTN, além daquelas hipóteses tradicionalmente admitidas pela doutrina, quando é possível identificar a confusão patrimonial e/ou financeira entre o sujeito passivo a que se atribuiria formalmente a obrigação tributária e seus sócios ou, ainda, com outras pessoas físicas e jurídicas. Tal situação restou evidenciada no presente caso pela constatação de interposição fraudulenta no quadro societário visando ocultar não apenas a ocorrência do fato gerador ao Fisco como também impedir ou dificultar a realização do crédito tributário quando identificada a infração e realizado o lançamento. Além disso, restou evidenciado que o real proprietário da pessoa jurídica obteve benefícios diretos com tal situação, caracterizados pelo incremento patrimonial, mediante o recebimento de numerários não registrados formalmente pela pessoa jurídica.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO-GERENTE. PRÁTICA DE ATOS CONTRÁRIOS A LEI OU AO ESTATUTO A EMPRESA. FALTA DE INDICAÇÃO DOS ATOS PRATICADOS. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Não tendo a autoridade fiscal trazido aos autos elementos comprobatórios da prática de atos de gerência por parte do responsável arrolado à frente da empresa atuada, embora os fatos apontados pela fiscalização apontem que o mesmo é o real proprietário da empresa atuada, deve ser excluída a responsabilidade sob o fundamento do art. 135, inc. III do CTN.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO APLICADA. CABIMENTO.

O CTN não faz qualquer distinção quanto aos créditos suscetíveis de responsabilização solidária, na medida em que atribui a responsabilidade em face dos “créditos tributários definitivamente constituídos”, não havendo como acolher a pretensão de exclusão da responsabilidade sobre a multa de ofício aplicada no lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. Quanto ao recurso de ofício, acordam, por unanimidade de votos, em dar provimento para restabelecer a responsabilidade da empresa Charque 2000 e em negar provimento quanto ao cancelamento da multa qualificada sobre o lançamento de IRRF. Acordam, ainda, por maioria de votos, em dar provimento parcial para restabelecer a responsabilidade do responsável solidário Aguinaldo Brum, com fundamento no art. 124, inc. I do CTN, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias, que lhe negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregorio, Flávio Machado

Vilhena Dias, Marcelo José Luz de Macedo (suplente convocado) e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente). Ausente o conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira, substituído pelo conselheiro Marcelo José Luz de Macedo.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário e de ofício interpostos em face do Acórdão n.º 12-55.114, proferido pela 6ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro-RJ1, em 19/04/2013, que julgou procedente em parte a impugnação para cancelar a qualificação da multa de ofício aplicada no lançamento do IRRF e excluir a sujeição passiva solidária atribuída ao Sr. Aguinaldo Marcondes Ribeiro Brum e à pessoa jurídica Charque 2000 Indústria, Comércio e Distribuidora de Carnes e Charques LTDA, nos termos sintetizados na seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2008, 2009

LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos do art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto n.º 70.235/1972 e a observância do amplo direito de defesa afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

LANÇAMENTO DE TRIBUTOS NÃO MENCIONADOS NO MPF. INOCORRÊNCIA DE NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O Mandado de Procedimento Fiscal, é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais, não implicando nulidade dos procedimentos fiscais as eventuais falhas na emissão e trâmite desse instrumento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2008, 2009

ARBITRAMENTO DO LUCRO. EXTRAVIO DE DOCUMENTOS. RECEITA CONHECIDA.

A lei autoriza o Fisco a fixar os lucros tributáveis, mediante arbitramento, quando falte a documentação comprobatória da escrita contábil, situação que alcança a hipótese de ela ter sido extraviada ou destruída antes da revisão fiscal.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Exercício: 1998, 1999

PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.

Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pela pessoa jurídica ou o recurso entregue a terceiros, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, ainda que esse pagamento resultar em redução do lucro líquido da empresa. O valor pago será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2008, 2009

**SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIOS-GERENTES E ADMINISTRADORES.
INTERESSE COMUM.**

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. É solidária a pessoa que atua de forma direta, realiza individual ou conjuntamente com outras pessoas atos que resultam na situação que faz surgir o fato gerador, ou que, em comum com outras, esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação. São afastados da responsabilidade solidária os sócios da pessoa jurídica que não exercem funções de gerência na sociedade, visto que tais pessoas, a despeito de possuírem interesse econômico no lucro da empresa, não praticaram atos que os vinculasse diretamente à situação que fez surgir o fato gerador.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PESSOAL QUANDO EVIDENCIADOS
ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO A LEI,
CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS.**

Os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica somente respondem pessoalmente pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Afasta-se a responsabilidade pessoal atribuída a quem não se logrou comprovar o exercício de funções de gerência na sociedade e ou a prática de atos vinculados diretamente à situação que fez surgir o fato gerador.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Exercício: 2007, 2008

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E COFINS EM PERÍODO DE APURAÇÃO
OBJETO DE ARBITRAMENTO DO LUCRO.**

Na determinação das bases de cálculo da contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins deixa-se de aplicar a sistemática da não cumulatividade no período de apuração em que a pessoa jurídica que tenha sido tributada pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado.

PIS. COFINS. CSLL. DECORRÊNCIA.

Sendo decorrente das mesmas infrações tributárias que motivaram a autuação relativa ao IRPJ, aos lançamentos reflexos deverá ser aplicada idêntica solução, em face da estreita relação de causa e efeito que os vincula.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Exercício: 2008, 2009

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

Cabível a multa de 150% sobre a diferença ou totalidade dos tributos apurados de ofício, se comprovado que o contribuinte agiu com evidente intuito de fraude, como deixar reiteradamente de declarar receitas, visando a ocultar a ocorrência do fato gerador. Considera-se atuação de forma deliberada e intencional o fato de as declarações prestadas à Receita Federal terem sido apresentadas completamente zeradas, enquanto as apresentadas ao Fisco Estadual informam valores de compras e vendas compatíveis com os valores escriturados nos livros contábeis.

**IRRF. FALTA DE IDENTIFICAÇÃO DA CAUSA DE PAGAMENTOS.
INAPLICÁVEL A MULTA QUALIFICADA.**

O fato de o contribuinte deixar de justificar a causa ou os beneficiários de pagamentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício.

Em face da decisão que exonerou parcialmente o IRRF lançado e excluiu a responsabilidade dos solidários arrolados, a DRJ-RJ-1 recorreu de ofício a este conselho, nos termos do inc. I do art. 34 do Decreto n.º 70.235/1972.

Para melhor compreensão dos fatos em discussão e por bem retratá-la, transcrevo uma síntese do procedimento extraída do acórdão recorrido:

[...]

2. O procedimento é decorrente de ação fiscal promovida pela Delegacia da Receita Federal em Campos dos Goytacazes, que resultou no seguinte:

2.1. Exclusão do Simples Federal a partir de 1º/01/2007:

A fim de aplicar a legislação tributária para fins de constituição do crédito tributário devido, para a exigência referente ao período de apuração de janeiro a junho de 2007, período de abrangência da legislação do SIMPLES FEDERAL, providenciou-se através do processo administrativo fiscal n.º 15521.000002/201239 a exclusão da interessada do referido regime, pelos motivos elencados nos incisos II, IV e V do art. 14 da lei n.º 9.317/96, exclusão esta que foi efetivada através da publicação do Ato Declaratório Executivo n.º 02/2012, e teve os efeitos da exclusão contados a partir de janeiro de 2007 (inciso V do art. 15 da lei n.º 9.317/96).

2.2. Arbitramento do lucro dos períodos de apuração do 2º, 3º e 4º trimestres do ano-calendário de 2007 e 1º, 2º, 3º e 4º trimestres do ano-calendário de 2008:

A Fiscalização arbitrou o lucro da interessada porque a mesma não apresentou os documentos que respaldaram os lançamentos efetuados na escrituração contábil apresentada, bem como não apresentou a escrituração referente ao período de janeiro a julho do ano de 2007. Além disso, a escrituração fiscal apresentada, além da ausência da totalidade dos documentos que lhe dessem respaldo, fato que ensejaria o arbitramento dos lucros conforme estabelece o inciso I do art. 530 do RIR/99, também não obedece os princípios contábeis geralmente aceitos e as imposições previstas pela legislação comercial e fiscal exigidos para a apuração do lucro contábil e fiscal da empresa, pois revela vícios, erros, deficiências e indícios de fraude que a torna imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, e é incapaz determinar a apuração do lucro real efetivamente apurado pela empresa (inciso II do art. 530 do RIR).

A interessada teria afirmado que os documentos foram extraviados na enchente do rio Muriaé, que a escrituração foi refeita com base nos lançamentos constantes da movimentação bancária e que estava se esforçando junto a terceiros para a obtenção dos documentos e que assim que fosse possível iria apresentá-los, sendo que os únicos documentos referentes aos lançamentos efetuados na escrituração apresentados foram as cópias das notas fiscais de compra de matéria-prima e os extratos bancários das contas bancárias mantida em seu nome. Além disso, na resposta apresentada sugeriu que a Fiscalização poderia apurar o seu lucro real obtendo os documentos junto aos seus clientes e fornecedores, a partir da relação contendo nome e CNPJ que já teria sido fornecida à Fiscalização;

A interessada não comprovou ter cumprido as exigências legais contidas no art. 264 do RIR/99 que lhe permitissem a reconstituição da sua escrita contábil e fiscal, qual seja: "dar minuciosa informação, dentro de quarenta e oito horas, ao órgão competente do registro do Comércio, remetendo cópia da comunicação ao órgão da Secretaria da Receita Federal de sua jurisdição." Além disso, não comprovou ter comunicado o fato à

Secretaria da Receita Federal após quarenta e oito horas do fato ocorrido e também não foi comprovado o caso fortuito, uma vez que nas instalações físicas da empresa há cômodos (salas) que possuem altura muito superior àquela atingida pelas águas da enchente que assolou a cidade de Itaperuna no mês de janeiro de 2009 (conforme fotografias juntadas aos autos), demonstrando que os documentos, em caso de inutilização por conta das águas, teria ocorrido por completa culpa (negligência, imperícia ou imprudência) da interessada, sobretudo quando há a obrigação legal (legislação fiscal) imposta pelo art. 264 do RIR/99 para conservar os livros e documentos da escrituração contábil e fiscal em boa ordem e guarda. Enquadramento legal do arbitramento: art. 530, inciso II, do RIR/99.

2.3. Apuração de receitas não declaradas:

Foi apurada a falta de declaração de receitas, através do batimento entre as informações obtidas junto a Secretaria de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro (SEFAZ), as informações dos extratos bancários, as cópias das amostras de notas fiscais de venda e, principalmente, pelas notas fiscais de compra entregues pela interessada e pelos fornecedores, bem como pela contabilização na conta “VENDAS DE PRODUTOS” (Conta n.º 611012) do livro Razão. Estes elementos serviram de prova que a interessada efetivamente realizou atividades comerciais de compra e venda de produtos elaborados (Charque ou Jerked Beef), obtendo o faturamento apurado e lucro não contabilizado. A partir do levantamento faturamento, que serviu de base de cálculo para apuração das contribuições do PIS e COFINS na modalidade cumulativa, foi apurado o lucro arbitrado, que serviu de base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2.4. Constatação de pagamentos sem causa:

Da análise dos extratos bancários apresentados, foram identificados diversos pagamentos efetuados pela interessada em valores redondos que ultrapassam R\$10.000,00 (dez mil reais), tanto no ano-calendário de 2007 como de 2008. Os referidos pagamentos foram planilhados, conforme demonstra as planilhas constantes do Termo de Verificação Fiscal, e foram encaminhadas à interessada através da Intimação Fiscal para que a mesma apresentasse no prazo de 20 (vinte) dias contados do seu recebimento os documentos hábeis e idôneos que comprovassem a causa dos pagamentos efetuados e a identificação dos beneficiários pelos referidos pagamentos.

A Fiscalizada solicitou prorrogações do prazo, inicialmente de 20 (vinte) dias e depois por mais 50 (cinquenta) dias, e não os apresentou, ainda que tenha sido concedido 70 (setenta) dias de prazo para apresentação dos mesmos. Alegou que os documentos dependiam de terceiros e que não estava conseguindo obtê-los, além da enchente do Rio Muriaé que assolou o município de Itaperuna no ano de 2009. O ano de 2011 terminou e nenhum documento foi apresentado, e todos os pagamentos permaneceram sem a comprovação da devida operação ou a causa do mesmo.

Desta forma, na forma do art. 61 e §§ da Lei n.º 8.981/95 e art. 674 do RIR/99, foi efetuado o lançamento de ofício para cobrança do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) devido, em face da ausência dos documentos que comprovassem a causa dos pagamentos efetuados.

3. Os lançamentos foram assim fundamentados:

IRPJ: artigos 530, inciso II e 532 do regulamento do imposto de renda aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26/03/1999 (RIR/99).

PIS: artigos 1º e 3º da Lei Complementar n.º 7/1970; artigos 2º, inciso I, 8º, inciso I, alínea “a” e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto n.º 4.524/2002 Cofins: artigos 2º, inciso II, parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto n.º 4.524/2002.

CSLL: art. 2º e §§, e 3º da Lei nº 7.689/88, com as alterações introduzidas pelo art. 17 da Lei nº 11.727/2008; art. 20 da Lei nº 9.249/95; art. 29 da Lei nº 9.430/96; e art. 37 da Lei nº 10.637/2002.

IRRF: art. 674 do RIR/99 e art. 61 e §§ da Lei nº 8.981/95.

4. Da multa de ofício aplicada:

Sobre as diferenças de imposto e contribuições apuradas se fez incidir a multa de ofício no percentual de 150%, conforme determina o § 1º do Art. 44, da Lei nº 9.430/96, em sua nova redação inserida pela Lei nº 11.488/2007. Segundo relato da Fiscalização, no curso da ação fiscal teria se evidenciado de forma cristalina a tentativa dolosa da administração de fato da autuada de impedir ou retardar o conhecimento por parte do Fisco das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o seu crédito tributário dele decorrente.

Os subterfúgios fraudulentos utilizados envolviam a interposição de pessoa na constituição da empresa; a omissão proposital de informações ao fisco, deixando de cumprir suas obrigações acessórias, tais como a prestação de informação através das declarações apresentadas "zeradas", de forma reiterada nos anos-calendário de 2007 e 2008; a tentativa de ludibriar o Fisco apresentando uma escrituração repleta de vícios, que registrou um suposto prejuízo contábil e fiscal em todos os períodos de apuração do lucro real; a falta de apresentação da escrituração relativa ao período de apuração pela sistemática do SIMPLES FEDERAL, nem mesmo o livro caixa; a utilização de contas bancárias mantidas em nome de pessoas jurídicas inexistentes.

5. Da responsabilização tributária atribuída a terceiros:

Foram emitidos Termos de Sujeição Passiva aos responsabilizados tributariamente pelos créditos tributários apurados, o Sr. AGNALDO MARCONDES RIBEIRO BRUM, CPF nº 763.627.527.91, e a pessoa jurídica CHARQUE 2000 INDUSTRIA, COMERCIO E DISTRIBUIDORA DE CARNES E CHARQUES LTDA, CNPJ Nº 08.029.430/000148, tendo em vista que os elementos de prova colhidos durante fiscal, e que serviram de base de convicção do lançamento, também serviram para comprovar que os responsáveis acima, além de possuírem interesse comum com o fato gerador dos tributos lançados, que no caso foram as operações de industrialização e comercialização dos produtos elaborados (charque), também se beneficiaram dos lucros obtidos pela empresa autuada em sua atividade empresarial. Os respectivos Termos de Sujeição Passiva foram elaborados em obediência ao art. 142 do CTN e também em conformidade com o estabelecido no inciso I do art. 124 do CTN também pela subsunção dos fatos praticados com as hipóteses previstas nos art. 135 e 137 do CTN.

A Fiscalização entende que ocorreu a ação dolosa da interessada e das pessoas física e jurídica responsabilizadas, tendente a impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, modificando as suas características essenciais, de modo a evitar o pagamento do montante do imposto devido, quando não assume a verdadeira atividade comercial praticada pela sua empresa CHARQUE 2000 e o seu papel no fato gerador dos tributos exigidos no presente Auto de Infração, como também pelo ajuste doloso estabelecido entre as pessoas envolvidas, sejam as físicas como também as jurídicas, no sentido de livrar a folha de pagamento dos encargos legais previstas para a pessoas jurídicas que não se enquadram como micro e pequenas empresas optante pelo SIMPLES NACIONAL, posto que a mesma se enquadrou irregularmente nesse sistema, visando os efeitos referidos nos artigos 71 (sonegação) e 72 (fraude) da lei nº 4729/64.

Cientificada em 03/05/2013 (AR- fl. 10130), a contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 10135/10155), cujas alegações foram bem sintetizadas no item IV da própria petição recursal, *verbis*:

[...]

IV- Da Conclusão

1- O presente Recurso se insurge contra o Acórdão 12-55.114, da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, na parte que julgou improcedente a Impugnação.

2-A rejeição das preliminares não se sustenta, de vez que resta tisdado o Princípio da Ampla Defesa quando se mantém auto de infração calçado em fatos e apurações relacionados a terceiros, apenas relatados no Termo de Verificação Fiscal sob exame, sem que a interessada, ora Recorrente, tenha tido acesso ao seu inteiro teor.

3- A competência da autoridade para promover o lançamento (art. 142 do CTN) não é absoluta, tanto é que o art. 194 do CTN prevê que a legislação regulará a competência e os poderes em matéria de fiscalização. O MPF é instrumento necessário e indispensável para revestir a autoridade fiscal de competência para realizar determinada ação fiscalizadora, desse modo, o lançamento do IRRF sem amparo do MPF é nulo.

4- De igual modo, a manutenção de tributação do IRRF, a título de pagamento sem causa corrobora bitributação, face aos efeitos do arbitramento de lucros, conjugados com tributação de IRRF sobre mesmos fatos.

5- Por outro lado, nos autos, está perfeitamente demonstrada a causa dos pagamentos efetuados através das TED - ANEXO III da Impugnação - a partir do confronto das Notas Fiscais de compras emitidas por JBS S/A, devidamente escrituradas versus pagamentos a fornecedor também devidamente escriturados e comprovados e do contido no ANEXO XLIII do Processo, que traz identificados os números da Notas Fiscais de Serviço, o destinatário, valor, data de pagamento.

6- A manutenção do arbitramento do lucro se mostra injusta, já que o mesmo se deu em função de ter a empresa tido sua documentação contábil e fiscal totalmente destruída em função de comprovado motivo de caso fortuito, cujos resultados não pode prever ou evitar.

7- A empresa, dentro da hipossuficiência que a calamidade lhe trouxe, atendeu à Fiscalização, apresentando seus Livros Fiscais reconstituídos, Notas Fiscais, Relatórios emitidos pelas instituições bancárias, Lista de Clientes e Fornecedores, Extratos Bancários, tudo enfim que pudesse embasar sua escrituração, fornecendo ao Fisco elementos seguros para a manutenção de sua opção pelo Lucro Real.

8- Assim, a Fiscalização dispunha de elementos fornecidos pela contribuinte, que lhe permitissem verificar o fato gerador impositivo, não sua imposição, pois presente nos autos elementos que afastam a imposição do arbitramento.

9- O exame da escrituração fiscal reconstituída permitiria glosas, não a decretação de sua completa imprestabilidade, não podendo o relator ter mantido o arbitramento já que entendeu que a empresa está entre os contribuintes que sofreram intempéries da natureza, os quais levaram à decretação do estado de emergência, conforme comprovado nos autos.

10- A empresa não deixou de recolher os tributos, mas sim tendo apurado saldo negativo na forma da legislação aplicável aos tributos em questão, a situação é de ausência de base de cálculo e não falta de pagamentos. A escrituração apresentada permite a apuração do lucro na modalidade de lucro real para o IRPJ, bem como a CSLL pode se calculada na forma da Lei 7.689/1988 e as demais Contribuições pelo regime de apuração adotado de não cumulatividade.

11- Quanto à autuação relativa ao período de 01/01/2007 a 30/06/2007 - Opção pelo SIMPLES FEDERAL, forçoso concluir:

11.1- Houve restrição indevida ao direito de opção de se manter no SIMPLES FEDERAL, devendo serem afastados: os fatos trazidos aos autos e definitivamente pertinentes a períodos já decaídos (2005 e 2006); fatos associados a terceiros sem nenhuma vinculação com a Recorrente; fatos posteriores ao período de opção (julho/dez/2007 e 2008) que não podem retroagir para fundamentar a exclusão por prática reiterada. Quando muito caberia majoração de alíquotas para o excesso de receita bruta acumulada, jamais arbitramento.

11.2- Deve-se valorar que há apenas um período de opção pelo SIMPLES FEDERAL objeto de exclusão, sendo certo que em tal período, de 01/01/2007 a 30/06/2007, nos três primeiros meses (janeiro, fevereiro, março) não houve atividade operacional e portanto, não há receita bruta auferida e nem declarada, e nos meses de abril, maio e junho, tratando-se de primeiro período de opção e em havendo excesso de receita, cabe majoração de alíquotas apenas, não havendo fundamento e nem estando caracterizado o desenquadramento.

11.3- Também ausente a configuração de prática reiterada à legislação tributária, pois fundamentada em fatos inexistentes e não consonantes com a legislação de regência para o período da ocorrência do fato gerador.

12- Importa compreender que a fiscalizada, vítima de intempéries da natureza, não ficou inerte, adotou todas as providências cabíveis quer dando publicidade ao ocorrido, quer objetivando reconstituir sua escrita contábil/fiscal, entretanto a repercussão dos efeitos do extravio e inutilização dos documentos, não foi valorada a seu favor, sequer para afastar o agravamento da multa aplicada.

13- Em suma, diante do aqui exposto e em tudo mais constante dos autos e demonstrado no decorrer desta peça, tem-se claro que a manutenção do r. Acórdão, na parte em que é desfavorável à interessada é indevida. Está fartamente demonstrado que não se aplica ao caso em exame o arbitramento do lucro imposto pelo autuante e mantido no julgamento, também ausente a prática reiterada de infrações à legislação.

Ao final a recorrente requer:

V - Do Pedido

E, assim sendo, em face do exposto e provado nos autos e ratificando, portanto as razões apresentadas na Impugnação, ROGA a empresa recorrente se digne esse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais de acolher o presente Recurso Voluntário ora apresentado, por seus jurídicos e legais fundamentos, REQUERENDO:

1- que se acate as preliminares suscitadas neste Recurso, com a decretação de nulidade dos lançamentos, desconstituindo-se o crédito tributário deles decorrentes, por força de todos os argumentos perfilados.

2- que alternativamente, também quanto ao mérito seja acatado o presente Recurso em sua totalidade, reformando-se a Decisão de Primeira Instância Administrativa na parte desfavorável à contribuinte autuada, para:

2.1-afastar o arbitramento do lucro e a consequente autuação dele decorrente;

2.2-improcedência do lançamento do IRRF, em face da inexistência de pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

Recurso Voluntário

O recurso voluntário apresentado pela contribuinte é tempestivo e atende aos pressupostos legais e regimentais. Assim, dele conheço.

Os responsáveis solidários arrolados foram integralmente exonerados da imputação pela decisão de primeiro grau, de sorte que suas razões de impugnação serão apreciadas quando do exame do recurso de ofício.

1. Preliminares de nulidade

A recorrente reapresenta em seu recurso as alegações de nulidade trazidas na impugnação.

Sustenta, como primeira preliminar, que o princípio da ampla defesa foi desrespeitado em face do auto de infração ter sido calcado em fatos e apurações relacionados a terceiros que teriam sido apenas relatados no Termo de Verificação Fiscal sob exame, sem que a interessada tenha tido acesso ao seu inteiro teor, *verbis*:

[...]

Ao contrário do entendimento do julgador, os fatos apurados em fiscalização levada a efeito junto a outra empresa mesmo que não servindo de base para o lançamento, foram utilizados para atribuir conduta dolosa e evidente intuito de fraude à interessada e não se restringiu conforme entendimento expresso às fls. 44, item 14.3.2 do Acórdão, a apenas identificar "empresas que funcionam (ou funcionavam) no mesmo ramo da interessada...".

O que aqui se questiona é o grave fato de ilegalmente querer imputar à interessada, conduta ensejadora da multa exacerbada com base em fiscalização de terceiros de cujas peças processuais não tem conhecimento e está impedida legalmente de ter acesso, caracterizando o flagrante impedimento à atuada de exercer sua defesa em relação às conclusões subjetivas da Fiscalização.

O próprio atuante afirma no Termo de Verificação Fiscal que suas conclusões subjetivas, têm por base fiscalização levada a efeito em outra empresa, o que reforça o fato de que sua presunção baseou-se em fiscalização de terceiros.

Pretendeu o atuante imputar à contribuinte interesse nos pretensos fatos apurados na Distribuidora JM, o que configura cerceamento do direito de defesa e atuação em desacordo com o Princípio da Legalidade e do Devido Processo Legal, haja vista a hipossuficiência da interessada em adentrar e entender o extenso volume denominado Documento 49, composto pelo Termo de Verificação Fiscal e o Auto de Infração lavrado contra a empresa Distribuidora JM, no ano de 2010 conforme consignado no Termo de Verificação Fiscal, fls. 7, não disponibilizando para a interessada o acesso por inteiro a aqueles autos.

Entende-se que tal acesso não poderia ser disponibilizado para terceiros, estando o autuante impedido por dever legal de quebrar o sigilo fiscal da contribuinte Distribuidora JM, não podendo nem mesmo ter disponibilizado o Documento 49, sem nenhuma valia para o exercício do direito de defesa desta Recorrente.

No caso presente, inegavelmente houve prejuízo ao sujeito passivo que teve usurpado um direito assegurado constitucionalmente, ao se valer o autuante de elementos extraídos de outra fiscalização para reforçar sua tese de conduta dolosa em contraposição à simples omissão de receitas que, por si só, não é fato relevante para a caracterização do conceito de evidente intuito de fraude, que não pode ser presumido.

O método usado pela Fiscalização para caracterizar o ajuste doloso entre a fiscalizada e a Distribuidora JM merece repúdio, ferindo seu direito de defesa quanto às graves consequências do mesmo, tornando nulo o lançamento.

Em que pese o veemente protesto da recorrente quanto ao fato de a autoridade fiscal ter trazido para o contexto das verificações efetuadas apurações realizadas junto a terceiros, não vislumbro em tal fato circunstância suficiente para macular o lançamento realizado.

Pelo que se depreende do Termo de Verificação Fiscal a menção às apurações feitas junto à extinta empresa denominada Distribuidora JM de Alimentos Progresso que, além de já ter operado no mesmo endereço da fiscalizada teve como titulares os mesmos sócios da recorrente, visaram caracterizar, em especial, a sucessão e continuidade de fato das atividades daquela empresa pela recorrente e reforçar os indícios que vinculariam a empresa HSR de Itaperuna com a empresa Charque 2000 e seu sócio Agnaldo Marcondes Ribeiro Brum, arrolados ao final como responsáveis solidários pelos créditos tributários constituídos nestes autos.

As apurações realizadas junto à empresa Distribuidora JM e as infrações tributárias constatadas junto àquela empresa são autônomas e os eventuais efeitos que possam ter sido apontados pela autoridade fiscal como fundamento para o agravamento de penalidades e/ou a responsabilização solidária de terceiros devem ser analisadas sob o ponto de vista do conjunto de provas trazidas pela autoridade lançadora.

Eventuais afirmações da autoridade fiscal em face daquela fiscalização, quando não suportadas por outros elementos trazidos aos autos poderão fragilizar o lançamento em seu mérito, reconhecendo-se, eventualmente sua insubsistência, mas não caracterizaram, *a priori*, qualquer nulidade ao ponto de inviabilizar todo o trabalho fiscal.

Destarte, entendo que tal análise deva se dar quando do exame das questões meritórias trazidas nos recursos.

A recorrente suscita ainda a nulidade do lançamento do IRRF, tendo em vista que não teria sido emitido o competente Mandado de Procedimento Fiscal – MPF que autorizaria a realização do lançamento daquela exação.

Alega que a competência da autoridade para promover o lançamento (art. 142 do CTN) não é absoluta, tanto é que o art. 194 do CTN prevê que a legislação regulará a competência e os poderes em matéria de fiscalização. O MPF é instrumento necessário e indispensável para revestir a autoridade fiscal de competência para realizar determinada ação fiscalizadora, desse modo, o lançamento do IRRF sem amparo do MPF é nulo.

O argumento não procede. Não há que se cogitar de nulidade de lançamentos decorrentes de procedimentos regularmente instaurados.

O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento de controle administrativo da fiscalização e não tem o condão de outorgar e menos ainda de suprimir a competência legal do Auditor-Fiscal da Receita Federal, estabelecida no art. 6º da Lei nº 10.593, de 08 de dezembro de 2002, com a redação dada pela Lei nº 11.457/2007, para fiscalizar os tributos federais e realizar o lançamento quando devido¹.

Os poderes e as competências da autoridade fiscal, no âmbito federal, a que se refere o art. 194 do CTN, apontado pela recorrente, foram devidamente disciplinados na legislação acima citada, sendo que as normas infralegais de cunho administrativo, como as que regem a emissão do chamado Mandado de Procedimento Fiscal, não tem o condão de restringi-los ou modificar-lhes.

Na condição de autoridade administrativa que detém a competência para realizar o lançamento tributário, o Auditor-Fiscal não possui discricionariedade para não realizá-lo ao se deparar, no curso de procedimento fiscal regularmente instaurado, com infrações, ainda que estas não estejam previstas no escopo original da fiscalização, devendo praticar o ato, sob pena de responsabilidade funcional.

É o que ocorreu no presente caso. Embora a ação fiscal tenha sido instaurada para a realização de verificações relativas ao IRPJ, a autoridade fiscal se deparou, durante o procedimento, com situações que entendeu caracterizadoras de infrações relativas ao IRRF, sendo seu dever legal constituir o crédito tributário respectivo, sob pena de responsabilidade funcional.

¹ Lei nº 10.593/2002, (com a redação dada pela Lei nº 11.457/2007)

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

- a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;
- b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais;
- c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;
- d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal;
- e) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária;
- f) supervisionar as demais atividades de orientação ao contribuinte;

II - em caráter geral, exercer as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

A atividade de realizar o lançamento deriva do art. 142 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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.**

(grifei)

Normas administrativas que regem o procedimento fiscal não têm o condão de modificar a competência do auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil, fixada em lei. Nesse sentido a Portaria RFB n.º 3014/2011, vigente à época do lançamento, “disponha sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil” disciplinando administrativamente a execução dos procedimentos fiscais.

É dentro desse contexto de normas de planejamento do trabalho da fiscalização que está inserido o MPF, cuja característica essencial é dar visibilidade ao sujeito passivo que o procedimento fiscal está sendo instaurado em nome da administração tributária, obedecendo ao princípio da impessoalidade.

O Mandado de Procedimento Fiscal, como instrumento de controle administrativo da fiscalização não tem o condão de ensejar a nulidade do lançamento, especialmente no que diz respeito à competência do agente,.

Não se vislumbra aqui qualquer violação ao estatuto do processo administrativo fiscal.

Os autos lavrados atendem a todos os requisitos fixados no art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, *in verbis*:

Art.10. O auto de infração será lavrado por **servidor competente**, no local da verificação da falta, e **conterá obrigatoriamente**:

I – a qualificação do autuado;

II – o local, a data e a hora da lavratura;

III – a descrição do fato;

IV – a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V – a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;

VI – a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

(grifei)

Assim, não apresenta qualquer vício a ensejar a sua nulidade, conforme previsto no art. 59 do Decreto n.º 70.235/1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos **lavrados por pessoa incompetente**;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou **com preterição do direito de defesa**.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. [\(Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993\)](#)

(grifei)

Este entendimento é corroborado por vários julgados do extinto Conselho de Contribuintes e do próprio CARF, como os abaixo:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). IRREGULARIDADES. VALIDADE DO LANÇAMENTO. O mandado de procedimento fiscal constitui controle administrativo das ações **fiscais prescindível para a validade do ato de lançamento tributário realizado por servidor competente nos termos da lei**. (Acórdão n.º 103-22704, Sessão de 08/11/06 (DOU de 08/01/07, Seção 1, fl.37), 1º CC, 3ª Câmara)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PORTARIA SRF N.º 1.265/99. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE. O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. **A eventual inobservância da norma infralegal não pode gerar nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal**. A Portaria SRF n.º 1.265/99 estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, sendo o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF mero instrumento de controle administrativo da atividade fiscal". (Acórdão n.º 203-08483, de 16/10/02, 2º CC, Terceira Câmara)

PAF. MPF. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) advém de norma administrativa que tem por objetivo o gerenciamento da ação fiscal. Por tal, **eventuais vícios em relação ao mesmo, desde que evidenciado que não houve qualquer afronta aos direitos do administrado, não ensejam a nulidade do lançamento**. (Acórdão n.º 201-77049, de 02/07/2003, 2º CC, 1ª Câmara).

NORMAS PROCESSUAIS. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). IRREGULARIDADE FORMAL. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. NULIDADE INEXISTENTE. **Irregularidade formal em MPF não tem o condão retirar a competência do agente fiscal de proceder ao lançamento, atividade vinculada e obrigatória (art. 142, CTN), se verificados os pressupostos legais**. Ademais, não tendo havido prejuízo à defesa do contribuinte, não há se falar em nulidade do ato (...). (Acórdão n.º 202-14949, de 02/07/2003, 2º CC, 2ª Câmara).

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. ATO DE CONTROLE INTERNO. LANÇAMENTO. VALIDADE.

A emissão do **Mandado de Procedimento Fiscal - MPF** é um ato meramente administrativo, de controle interno da Administração Tributária. **Impropriedades na sua emissão não invalidam o procedimento fiscal e não levam à nulidade de auto de infração regularmente lavrado.** (4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção do CARF, Acórdão n.º 1401-00.399 – 16/2/2010)

O último julgado transcrito, menciona jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 5ª Região no mesmo sentido do entendimento ora exposto. O Acórdão da 3ª turma do TRF/5, que reproduzo abaixo, ressalta a autonomia do lançamento pela autoridade fiscal e entende não haver vinculação do lançamento a qualquer ato de cunho meramente administrativo:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. CSLL. IMPOSSIBILIDADE. TÍTULO DA DÍVIDA ATIVA LÍQUIDO E CERTO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

1. A Apelante alega que o ano de 1999 não poderia ter sido fiscalizado pela autoridade administrativa, por não se encontrar descrito no Mandado de Procedimento Fiscal que impulsionou a fiscalização fazendária;

2. O lançamento tributário é obrigação da autoridade fiscal, ao detectar infração à legislação tributária, pois se trata de atividade administrativa vinculada, sob pena, inclusive, de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142, do CTN;

3. Impossibilidade de se vincular lançamento tributário a outro ato de cunho meramente administrativo;

4. Inexistência de mácula no Procedimento Administrativo Fiscal, que obedeceu plenamente aos Princípios do Contraditório e da Ampla Defesa, e possui todos os demais elementos essenciais de validade. Apelação improvida. (destaquei) (3ª Turma, AC 434330/SE, Rel. Élio Wanderley de Siqueira Filho, Julgamento em 15/05/08, DJ 31/07/08)

Assim, tendo o procedimento fiscal sido regularmente instaurado e os lançamentos realizados pela autoridade administrativa competente, e, ainda, a recorrente pôde exercer com plenitude o seu direito de defesa, voto por rejeitar a alegação de nulidade relacionada à falta de emissão de MPF específico para o lançamento de IRRF.

2. Mérito

A recorrente questiona a realização de arbitramento do lucro por parte da autoridade fiscal.

Nesse sentido, alega que a manutenção do arbitramento do lucro se mostra injusta, já que o mesmo se deu em função de ter a empresa tido sua documentação contábil e fiscal totalmente destruída em função de comprovado motivo de caso fortuito, cujos resultados não podia prever ou evitar.

Sustenta que a empresa, dentro da hipossuficiência que a calamidade lhe trouxe, atendeu à Fiscalização apresentando seus Livros Fiscais reconstituídos, Notas Fiscais, Relatórios emitidos pelas instituições bancárias, Lista de Clientes e Fornecedores, Extratos Bancários, tudo enfim que pudesse embasar sua escrituração, fornecendo ao Fisco elementos seguros para a manutenção de sua opção pelo Lucro Real, de sorte que a Fiscalização dispunha de elementos fornecidos pela contribuinte que lhe permitissem verificar o fato gerador imponível.

Defende que o exame da escrituração fiscal reconstituída permitiria glosas, não a decretação de sua completa imprestabilidade.

Alega que a empresa não deixou de recolher os tributos, mas apenas apurou saldo negativo na forma da legislação aplicável. Haveria ausência de base de cálculo e não falta de pagamentos.

Aduz que a escrituração apresentada permite a apuração do lucro na modalidade de lucro real para o IRPJ, bem como a CSLL pode se calculada na forma da Lei 7.689/1988 e as demais contribuições pelo regime de apuração adotado de não cumulatividade.

Não tem razão a recorrente.

O simples fato de ter comunicado aos órgãos estaduais a perda de documentos e livros contábeis em face das intempéries e de ter providenciado a reconstituição de sua escrituração contábil não o desobriga de demonstrar e comprovar que a escrita reconstituída espelha a sua real movimentação comercial, financeira e patrimonial e cumpre os requisitos para a apuração do lucro real.

A mera apresentação de alguns documentos como os citados Livros Fiscais reconstituídos, Notas Fiscais, Relatórios emitidos pelas instituições bancárias, Lista de Clientes e Fornecedores, Extratos Bancários não são suficientes para comprovar o conjunto de operações registradas.

Além disso, a autoridade fiscal apontou objetivamente no seu TVF uma série de irregularidades que desqualificam a escrita contábil apresentada para a apuração do lucro Real, *verbis*:

- 1) Foi constatado pelos extratos bancários (documento n.º 05) analisados, que a empresa fiscalizada realizou intensa e expressiva movimentação bancária no BANCO DO BRASIL e no banco BRADESCO, onde celebrou contratos de cobrança de boletas bancárias decorrentes do resultado de sua atividade empresarial, apresentou suas declarações ao Fisco Federal (DIPJ, DCTF, DACON) completamente zeradas (documento n.º 08 e 09) e apresentou suas declarações ao Fisco Estadual (documento n.º 04) com os valores de compras e vendas relativamente compatível com os valores escriturados nos livros contábeis (documento n.º 34 e 35).
- 2) Foi constatado que **a empresa fiscalizada utilizou a conta bancária mantida em nome da empresa PERFORMANCE DE ITAPERUNA e não retratou nos lançamentos contábeis os fatos contábeis efetivamente ocorridos (documento n.º 23, n.º 34 e n.º 35), empresa esta que funcionou no mesmo endereço da Fiscalizada, e também teve incluído em seu quadro societário o Sr. ROBSON que atualmente também consta como sócio da Fiscalizada, e que já constou como sócio da DISTRIBUIDORA JM e também da CHARQUE 2000-2.**
- 3) Foi constatado, também, que a conta bancária da empresa DISTRIBUIDORA JM mantida na Caixa Econômica Federal, também foi utilizada para receber os numerários correspondentes às vendas realizada com notas fiscais emitidas pela Fiscalizada (documento n.º 22) e também para quitar compras de matérias-primas efetuadas em nome da Fiscalizada, (documento n.º 23) **porém estas operações também não foram fielmente retratadas nos lançamentos constantes de sua escrituração contábil apresentada à Fiscalização, ao contrário, tentou-se camuflá-las utilizando-se ardilosamente das conhecidas e reprováveis manobras nos lançamentos contábeis**

efetuados na conta caixa (documento n.º 34 e planilhas em anexo) a fim de maquiá-los para uma aparência de regularidade que de fato inexistente.

4) **A escrituração contábil e fiscal apresentada, além de ter sido realizada intempestivamente e sem a devida apresentação da documentação que lhe desse respaldo, apesar de toda prorrogação de prazo solicitada e devidamente concedida pela Fiscalização, também revelou-se imprestável para a apuração do lucro real apurado pela empresa, pois, como será apresentado, estava eivada vícios e com indícios de fraude (documentos n.º 23 e planilhas em anexo), o que ensejou a tributação do seu lucro pela sistemática do lucro arbitrado, posto que omitiu diversos fatos contábeis efetivamente praticados, impossibilitando a identificação da sua efetiva movimentação financeira inclusive bancária.**

5) **Quando reintimada a apresentação dos documentos que resguardassem os lançamentos contábeis, intimação que desde sempre lhe foi informado que a não apresentação dos mesmos acarretaria na apuração do seu lucro pela sistemática do arbitramento, a Fiscalizada alegou que os documentos já estavam de posse da Fiscalização, pois "os livros foram baseados nos extratos bancários e nos documentos obtidos junto a terceiros", e que portanto, já seriam suficientes para a realização da auditoria fiscal do lucro real. [...]**

6) **No ano-calendário de 2007 nos livros contábeis apresentados não há referência aos desembolsos referente à mão-de-obra direta e indireta correspondente aos produtos fabricados e comercializados durante o ano de 2007 até o dia 17 (dezesete) do mês de novembro de 2007 (fis. 478 do livro Razão de 2007 - documento n.º 34), mês que inciou o registro dos serviços supostamente pagos à empresa CHARQUE 2000. Nos livros apresentados pela empresa CHARQUE 2000 também não há registros de gastos com mão-de-obra no período correspondente de janeiro ao dia 17 (dezesete) do mês de novembro de 2007, demonstrando que os referidos gastos foram ocultados nos livros contábeis das duas empresas envolvidas no citado período, pois pela matéria-prima consumida e pelos produtos vendidos nesse período é certo que houve custo com o pessoal da produção que não foram registrados na contabilidade apresentada. - ...**

7) **Da escrituração que foi apresentada pela Fiscalizada, constatamos também pelos lançamentos efetuados na CONTA CAIXA e na CONTA BANCOS uma tênue possibilidade de ocorrência de infrações tributárias de omissão de receita decorrente de saldo credor de caixa que surgiria após a recomposição cabível da CONTA CAIXA; uma vez que o saldo devedor inicial não se sustentou por ausência de comprovação de sua origem e os suprimentos de caixa originados da conta bancos foram desconsiderados pela Fiscalização pelo descompasso existente entre o histórico do lançamento escriturado ("SAQUES", DEPÓSITOS e "ABS DE CAIXA") e o fato contábil constante dos extratos bancários (planilhas em anexo), mas que a documentação subtraída, e os lançamentos contábeis eivados de vícios e não conformados à legislação de regência não dá a certeza, ao fisco, da apuração correta da base tributável, motivo que desqualificou a escrituração apresentada para efeito de apuração do lucro real da empresa.**

8) **Fato semelhante ocorreu na conta FORNECEDORES DIVERSOS, onde há diversos lançamentos a débito dessa conta sem que houvesse o correspondente lançamento a crédito, fato que inviabiliza a apuração do lucro líquido da empresa e conseqüentemente o lucro real. Portanto a ausência de documentos comprobatórios dos lançamentos efetuados, bem como a ausência de comprovação do saldo inicial não permitiu a Fiscalização concluir pela veracidade ou não da existência de obrigações registradas na contabilidade. Relembrando que obrigações cuja exigibilidade não são comprovadas representam omissão de receita conforme estabelecido pelo art. 281 do RIR/99. A ausência de comprovação dos fatos escriturados conforme exposto acima, também fortalece a constatação de que a escrituração contábil e fiscal apresentada está imprestável para apuração do**

lucro real e por mais esse motivo foi desclassificada pela Fiscalizada conforme será detalhado adiante ainda no presente Termo.

9) **A Fiscalizada não mantinha controle permanente de estoque, e não registrou no livro de registro de inventário, os estoques existentes no final de cada período de apuração conforme estabelecido na legislação fiscal, não registrou os estoques de matérias-primas, de produtos em elaboração, e dos subprodutos. No referido livro só foram registrados os estoques de produtos acabados, e ainda somente no último período de apuração do exercício, (art. 261 e 292 do RIR/99). A avaliação do estoque registrado não obedeceu ao artigos 289 do RIR/99. Portanto a apuração do lucro real por parte da Fiscalização foi impossibilitada em decorrência da auditoria dos estoques também ter sido impossibilitada pelo fato de não haver inventário periódico do estoque, a Fiscalizada não apresentar as notas fiscais de vendas e no livro de registro de inventário apresentado não constar a contabilização dos estoques existentes (matéria-prima, produtos em elaboração, produtos acabados e subprodutos) no final de cada período de apuração trimestral.**

10) O livro de registro de inventário além de não ter sido regularmente escriturado, também não foi legalizado conforme estabelece o § 2º do art. 160 do RIR/99.

11) Convém ressaltar que na migração do SIMPLES para o lucro real, o § 1º do art. 15 da lei nº 9.317/96 estabeleceu o seguinte: "§ 1º A pessoa jurídica que, por qualquer razão, for excluída do SIMPLES deverá apurar o estoque de produtos, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem existente no último dia do último mês em que houver apurado o IPI ou o ICMS de conformidade com aquele sistema e determinar, a partir da respectiva documentação de aquisição, o montante dos créditos que serão passíveis de aproveitamento nos períodos de apuração subsequentes." Esse procedimento não foi realizado pela Fiscalizada.

12) **O livro Diário e o livro Razão(documento nº 34 e 35) foram escriturados sem que os lançamentos fossem individualizados,** conforme estabelece o art. 258 e 259 do RIR/99 (documento nº 34 e 35).

13) Pelas informações de compra e venda prestada pela Fiscalizada ao Fisco Estadual, pelos preços constantes das notas fiscais de compras de matéria-prima e os preços praticados nas notas fiscais de venda que foram obtidas pela Fiscalização em procedimento de circularização, **foi possível constatar que os lançamentos efetuados na escrituração da empresa no tocante aos estoques de matérias-primas, produtos acabados, subprodutos e os registros no livro de inventário, não merecem fé por não guardarem relação de razoabilidade e proporcionalidade,** conforme será demonstrado adiante ainda no presente Termo.

14) Quando intimada a prestar esclarecimentos sobre o fato do recebimento das vendas da empresa fiscalizada ter sido efetuada em boleta bancária da Caixa Econômica Federal mantida em nome da pessoa jurídica DISTRIBUIDORA JM (documento nº 22), a Fiscalizada apresentou respostas falaciosas que não correspondiam à verdade dos fatos efetivamente ocorridos, conforme descrição contida no presente Termo e devidamente comprovado com os elementos de convicção juntados aos autos, principalmente pela expressiva quantidade de boletos (documento nº 22) bancários utilizados para recebimento das diversas vendas realizadas pela Fiscalizada em contraposição à expressiva quantidade de pagamentos das compras realizadas(documento nº 23),- utilizando-se transferência bancárias de conta mantida em nome da citada pessoa jurídica supostamente "credora" segundo a resposta apresentada.

15) Conforme será demonstrado ainda no presente Termo, pelos lançamentos efetuados nos livros contábeis apresentados, **houve nos trimestres analisados, uma diferença gritante entre os valores de matérias-primas consumidas e os valores correspondentes aos produtos acabados vendidos(planilhas em anexo), levando em**

consideração a minúscula diferença entre o estoque inicial (sic) e final de produtos acabados e a inexistente informação de estoque de matéria-prima e produtos em elaboração, evidenciando a tênue indicação da existência de omissão de vendas pelos motivos acima expostos, mas que a não apresentação dos documentos comprobatórios da escrituração não permitiu a Fiscalização constatar o fato com a devida precisão.

16) Pela análise dos registros efetuados nos livros contábeis e fiscais, **constata-se que o prejuízo contábil apurado pela Fiscalizada demonstra ter sido obtido de forma proposital e intencional para ludibriar o Fisco, a fim de não apurar base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois o resultado negativo já começa surgir quando dos registros das compras das matéria-prima efetuadas pela empresa para elaboração do produto a ser comercializado, lembrando que no caso das empresas comerciais, o custo das mercadorias vendidas (CMV) obedece a equação $CMV = EI + COMPRAS - EF$, o que também ocorre nas empresas industriais com os ajustes previstos no art. 289 do RIR/99.** Ora, qual empresário, cuja razão principal de existir é a incessante busca pela lucratividade de seus negócios empresariais, irá empreender em uma atividade que a própria matéria-prima para industrialização já lhe retira todas as possibilidades de lucratividade na venda do produto industrializado? No caso da Fiscalizada, segundo a contabilidade apresentada, a matéria-prima é totalmente consumida, não há geração de estoques de produtos acabados na proporção da matéria-prima consumida, sinalizando que os produtos elaborados foram vendidos, mas na outra ponta as vendas registradas são inferiores ao consumo de matéria-prima registrado. Ora, prejuízos na atividade empresarial com certeza ocorrem, mas não diante de uma realidade como a relatada acima no tocante a atividade da Fiscalizada. Portanto, por mais esses motivos expostos, não merece fé a apuração do lucro líquido e do lucro real consignados nos livros contábeis e fiscais apresentados pela Fiscalizada, mormente quando a variação patrimonial dos beneficiários do empreendimento apresentou acréscimos injustificados sem a documentação hábil e idônea que lhe desse lastro.

17) **No período em que a Fiscalizada estava enquadrada como SIMPLES FEDERAL, a Fiscalizada obteve faturamento, que é a base de cálculo SIMPLES, e para esse período, nenhum livro obrigatório foi apresentado, e nenhuma base de cálculo do tributo devido, no caso o SIMPLES FEDERAL foi apresentado pela Fiscalizada,** ainda que sob intimação fiscal, porém os livros do período em que a empresa apurou seu lucro pela sistemática do lucro real, e onde de acordo com a citada escrituração não se apurou base para tributação, seja do IRPJ, da CSLL, do PIS e também do COFINS, os livros contábeis e fiscais foram apresentados, ainda que eivados de vícios, sendo que a empresa CHARQUE 2000 que também se enquadrou como optante pelo SIMPLES NACIONAL de 2007 a 2008 apresentou o livro Diário e o Livro Razão, embora a mesma estivesse obrigada por lei a manter em ordem e em dia apenas o Livro Caixa e o Livro de Registro de Inventário, porém no caso dessa pessoa jurídica (CHARUQE 2000), a base de cálculo do tributo devido, no caso o SIMPLES NACIONAL era reduzida e foi declarada ao Fisco.

18) A base de cálculo utilizada foi extraída das informações obtidas junto a Secretaria de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro (SEFAZ), (conforme relatório enviado e planilhas elaboradas pela Fiscalização para consolidação dos valores informados - documentos nº 04 e 05), obtidas pela SEFAZ que as obteve através das próprias informações prestadas pela Fiscalizada através do preenchimento e envio da GIA-ICMS, combinado também com as informações dos extratos bancários e com as cópias das amostras de notas fiscais de vendas colhidas pela Fiscalização e, principalmente pelas notas fiscais de compra entregues pela Fiscalizada, e que serviram de base documental para formar a convicção da fiscalização de que a empresa atuada efetivamente realizou atividades comerciais, de compra e venda de produtos elaborados (Charque ou Jerked Beef), obtendo faturamento e lucro, fato gerador dos tributos apurados IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, também sendo suficiente para quantificar o valor envolvido na referida atividade. Os valores das vendas constante da GIA-ICMS

fornecidas pela Fiscalização Estadual, coincidem com os valores das vendas escrituradas pelo contribuinte no Livro Razão apresentado, com exceção do mês de dezembro de 2008, cuja faturamento foi retirado das informações contidas na contabilidade.

19) **Pela ausência dos documentos que apoiaram os lançamentos contábeis, pela desclassificação da escrituração efetuada, pela impossibilidade de determinar o lucro real e a efetiva movimentação bancária na escrituração a que estava obrigada, o lucro tributável da empresa fiscalizada foi arbitrado** para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS conforme estabelece os incisos I, II, III e VI do art. 530 do RIR/99.

Pelo que se extrai das razões expostas no TVF. A escrituração reconstituída não se apresentava hábil para retratar os resultados e a movimentação financeira da recorrente, sendo impossível à autoridade fiscal proceder a meros ajustes ao resultado apurado pela contribuinte, em face das irregularidades constatadas.

Desta feita, entendo que restou plenamente caracterizada a necessidade de arbitramento do lucro levada a efeito pela autoridade fiscal.

Com relação à autuação relativa ao período de 01/01/2007 a 30/06/2007, período que era optante pelo Simples Federal, a recorrente alega que houve restrição indevida ao direito de opção de se manter no Simples Federal, devendo ser afastados: os fatos trazidos aos autos pertinentes a períodos já decaídos (2005 e 2006); fatos associados a terceiros sem nenhuma vinculação com a Recorrente; fatos posteriores ao período de opção (julho/dez/2007 e 2008) que não podem retroagir para fundamentar a exclusão por prática reiterada e que, quando muito caberia majoração de alíquotas para o excesso de receita bruta acumulada, jamais arbitramento.

Ressalta que há apenas um período de opção pelo Simples Federal objeto de exclusão, pois relativamente a tal período (01/01/2007 a 30/06/2007), nos três primeiros meses (janeiro, fevereiro, março) não houve atividade operacional e portanto, não há receita bruta auferida e nem declarada, e nos meses de abril, maio e junho, tratando-se de primeiro período de opção e em havendo excesso de receita, cabe majoração de alíquotas apenas, não havendo fundamento e nem estando caracterizado o desenquadramento.

Refuta também a configuração de prática reiterada à legislação tributária, pois fundamentada em fatos inexistentes e não consonantes com a legislação de regência para o período da ocorrência do fato gerador.

Os argumentos relacionados a este período estão diretamente ligados à exclusão da empresa do regime simplificado federal. Esta questão foi objeto de discussão em processo próprio (PAF n.º 15521.000002/2012-39), também julgado nesta mesma sessão, tendo o colegiado acolhido parcialmente o recurso do contribuinte, para manter a exclusão do Simples Federal apenas a partir do 1º dia do mês maio de 2007, conforme se extrai do voto condutor do acórdão naquele processo, *verbis*:

[...]

A recorrente alega, preliminarmente, a nulidade do Ato de Exclusão do Simples, tendo em vista que teria se fundamentado em elementos e apurações obtidas em outros processos relativos a outros sujeitos passivos aos quais não teria tido acesso, cerceando o seu direito de defesa.

O acórdão recorrido afastou a alegação sob o seguinte fundamento:

[...]

7.2. Não assiste razão à interessada quanto à nulidade suscitada, pois a exclusão ora analisada não se baseou em qualquer fato apurado em outra fiscalização. A Representação Fiscal faz referência a outras empresas, entre elas a Distribuidora J M de Alimentos Progresso Ltda, mas não para identificar fatos atribuídos à interessada. Apenas identifica empresas que funcionam (ou funcionavam) no mesmo ramo da interessada e que em anos anteriores ao que é objeto de ação fiscal, no caso 2005, foram autuadas por infrações à legislação tributária. Os fatos relatados no Termo de Verificação e relacionados a outras ações fiscais desenvolvidas (sic) em outros contribuintes que não a interessada, e não guardam qualquer relação direta com os fatos ora mencionados.

7.3. Toda a fundamentação da exclusão do Simples se deu em virtude das operações realizadas pela própria interessada. Pelo exposto, entendo que deve ser rejeitada a preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa.

A alegação da recorrente está relacionada aos fatos apontados pela autoridade fiscal que evidenciariam a existência de interposição de pessoas no quadro social da pessoa jurídica autuada e que é um dos fundamentos apontados para a exclusão do Simples com base no inciso IV do art. 14 da Lei nº 9.317/96.

Em que pese tenha rejeitado a alegação de nulidade apontada, a decisão de primeiro grau afastou o fundamento de interposição de pessoas no quadro social para a exclusão do Simples, de sorte que sua análise se torna despicienda nesta etapa processual, pois eventual reconhecimento de nulidade parcial do ADE em nada alteraria o feito nesta parte.

Destarte considero prejudicada a alegação.

No tocante ao mérito da exclusão, a decisão de primeiro grau afastou dois dos três fundamentos indicados pela autoridade fiscal para justificar a exclusão do Simples, concernente à já mencionada hipótese de interposição de pessoas no quadro social da pessoa jurídica (inc. IV, art. 14 da Lei nº 9.317/1996) e de embaraço à fiscalização, que teria sido caracterizada pela não exibição de livros e documentos à fiscalização (inc. II do art. 14 da Lei nº 9.317/1996).

Subsistiu após a decisão de primeiro grau, portanto, apenas a imputação de prática reiterada de infração à legislação tributária (inc. V do art. 14 da Lei nº 9.317/1996), mantida pelos seguintes fundamentos:

[...]

8.3. Da prática reiterada de infração à legislação tributária:

8.3.1. Resta analisar o último dos fundamentos para a exclusão da interessada do Simples no período de 01/01/2007 a 30/06/2007, que é a prática reiterada de infração à legislação tributária, hipótese de exclusão prevista no inciso V do art. 14 da Lei nº 9.317/96.

8.3.2. A apuração dos fatos que levaram a fiscalização a entender que a interessada incorreu em prática reiterada de infrações à legislação tributária se deu durante a auditoria fiscal de que trata o Mandado de Procedimento Fiscal nº 07104.002010.005753, resultando no lançamento de ofício de que trata o processo administrativo (sic) nº 15521.000001/2012-94.

Os fatos estão relatados na Representação Fiscal de fls. 03/17, sendo que alguns dos elementos de prova encontram-se nos autos do processo administrativo (sic) nº 15521.000001/2012-94 e serão também mencionados no presente voto.

8.3.3. Os fatos descritos e as provas juntadas demonstram de forma inequívoca que a interessada, somente no decorrer dos anos de 2007 e 2008 cometeu infrações de naturezas diversas e algumas de forma continuada, que são suficientes para caracterizar a prática

reiterada de infrações à legislação tributária, sujeitando a interessada a ser excluída do Simples. A configuração de prática reiterada das infrações, como será visto, se dá sem que seja necessário considerar os anos de 2005 e 2006, como a interessada alega na manifestação de inconformidade.

8.3.4. Dentre as infrações praticadas, destaco as seguintes:

8.3.4.1. As declarações à Receita Federal foram apresentadas completamente zeradas ou com valor muito inferior da receita bruta efetivamente auferida enquanto as apresentadas ao Fisco Estadual informavam valores de compras e vendas relativamente compatíveis com os valores escriturados nos livros contábeis:

Relativamente aos fatos geradores ocorridos em 2007, a interessada apresentou para o primeiro semestre a Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica – Simples (PJSI 2008 – Simples), cuja cópia consta às fls.3056/3067 do processo administrativo nº 15521.000001/2012-94, na qual informa que nada auferiu de receita bruta em janeiro, fevereiro e março, enquanto em abril, maio e junho a receita bruta foi informada nos valores de, respectivamente, R\$46.478,51, R\$39.446,00 e R\$50.200,00. Relativamente ao segundo semestre de 2007, a interessada apresentou a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica do exercício de 2008, ano-calendário 2007 – DIPJ/2008, com cópia juntada às fls. 3079/3100 do processo administrativo nº 15521.000001/2012-94, já com tributação do IRPJ e da CSLL pelo lucro real trimestral, que foi informada completamente zerada para o 3º e 4º trimestres. Quanto ao ano-calendário de 2008, a interessada apurou o lucro real trimestral e apresentou a DIPJ/2009, cuja cópia consta às fls. 3102/3149 do processo administrativo nº 15521.000001/2012-94, completamente zerada.

Entretanto, os documentos constantes do Anexo IV fls. 2616/2671 do processo administrativo nº 15521.000001/2012-94 dão conta que a interessada prestou informações através da Guia de Informação e Apuração de ICMS – GIA/ICMS à Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro, declarando a receita bruta do período em valor muito superior à informada à Receita Federal e compatível com os valores constantes de sua escrituração. A consolidação dos valores informados à Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro segue na tabela abaixo:

MÊS	2007 (GIA-ICMS e RAZÃO)	2008 (GIA-ICMS)	2008 (LIVRO RAZÃO)
JAN		R\$ 3.472.529,50	R\$ 3.389.732,50
FEV		R\$ 3.004.129,80	R\$ 3.049.131,80
MAR		R\$ 3.353.798,66	R\$ 4.485.927,02
ABR	R\$ 633.052,50	R\$ 4.083.222,00	R\$ 6.409.950,57
MAI	R\$ 3.853.886,50	R\$ 4.705.811,00	R\$ 5.670.827,76
JUN	R\$ 3.027.928,50	R\$ 3.922.060,00	R\$ 3.922.060,00
JUL	R\$ 4.005.403,00	R\$ 4.684.860,65	R\$ 4.682.760,65
AGO	R\$ 3.373.932,00	R\$ 4.209.974,90	R\$ 4.209.974,90
SET	R\$ 3.295.886,65	R\$ 5.339.371,30	R\$ 5.347.321,30
OUT	R\$ 3.799.906,00	R\$ 5.735.995,70	R\$ 5.735.995,70
NOV	R\$ 3.869.259,00	R\$ 4.665.378,00	R\$ 4.645.620,00
DEZ	R\$ 2.571.823,00	NÃO INFORMADO	R\$ 4.312.467,50

8.3.4.2. A interessada transferiu de sua conta o valor total de R\$200.000,00 (duzentos mil reais) para pagar um imóvel rural adquirido pelo Sr. AGUINALDO, enquanto na sua contabilidade esses valores foram contabilizados como sendo pagamento a "fornecedores", conforme contabilização efetuado nas fls. 041, 120,199 e 233 do Livro Diário de 2008 nº 03, às fls. 705/708;

8.3.4.3. A interessada utilizou a conta bancária mantida em nome da empresa PERFORMANCE DE ITAPERUNA e não retratou nos lançamentos contábeis os fatos efetivamente ocorridos (documento nº 23 e 23A);

8.3.4.4. A conta bancária da empresa DISTRIBUIDORA JM mantida na Caixa Econômica Federal também foi utilizada para receber os numerários correspondentes às vendas realizada com notas fiscais emitidas pela interessada, conforme documento nº 22, às fls. 542/575, e também para quitar compras de matérias-primas efetuadas em nome da interessada, conforme documento nº 23 e 23A, juntados às fls. 594/623;

8.3.4.5. As operações de compras de matérias-primas acima mencionadas não foram fielmente retratadas nos lançamentos constantes de sua escrituração contábil, pois tentou-se camuflá-las utilizando-se de lançamentos contábeis efetuados na conta “caixa”, conforme documento nº 23A, juntados às fls. 625/633.

[...]

A recorrente alega que, considerando que a acusação fiscal se refere à prática reiterada de infração à legislação tributária com vistas à exclusão do Simples Federal, os fatos devem reportar-se ao momento em que a empresa estava enquadrada naquele regime, não podendo alcançar fatos ocorridos posteriormente à sua saída do mesmo, o que ocorreu após julho de 2007.

Entendo que está correta a recorrente neste aspecto. A prática reiterada de infração à legislação tributária deve ser aferida em relação aos períodos em que a empresa se encontrava submetida ao regime diferenciado de tributação pelo Simples Federal.

Os fatos descritos nos subitens 8.3.4.2 a 8.3.4.5 da decisão recorrida, acima transcritos, referem-se em sua grande maioria a períodos posteriores àqueles em que a empresa esteve enquadrada no regime simplificado federal, não podendo ser utilizados como parâmetro para aferir a conduta tipificada no inc. V do art. 14 da Lei nº 9.317/1996.

Demais disso, as constatações ali descritas, por si só, sequer se prestam a caracterizar infração à legislação tributária, tanto que não foram consideradas pela autoridade fiscal para a apuração dos valores devidos e que foram objeto de lançamento. Estes fatos foram descritos pela autoridade fiscal na Representação Fiscal para a exclusão do Simples com o evidente intuito de caracterizar a interposição de pessoas no quadro social da empresa, o que foi objeto de outro enquadramento afastado pela própria autoridade julgadora de primeiro grau.

Da mesma maneira, não se pode utilizar como parâmetro para a prática reiterada de infração à legislação, para fins de exclusão do Simples, o fato da contribuinte ter apresentado declarações pelo lucro real relativas aos períodos de julho a dezembro de 2007 e de 2008 com valores zerados.

Ora, a suposta conduta reiterada apontada teria ocorrido após o próprio contribuinte, espontaneamente, ter deixado o regime simplificado de apuração, não fazendo sentido utilizar tal conduta para retroagir seus efeitos com vistas à exclusão do Simples,

Mesmo porque, a hipótese prevista na lei somente se aperfeiçoa com a reiteração da conduta infratora e seus efeitos somente se iniciam a partir do mês subsequente àquele em que for incorrida a situação excludente. No caso em apreço, quando da conduta apontada como reiterada, a contribuinte já estava excluída do Simples Federal e não havia optado pela inclusão no Simples Nacional.

Assim resta analisar se os fatos relacionados à omissão de receitas apurada em relação ao segundo trimestre de 2007 são suficientes para caracterizar a prática reiterada de infração à legislação tributária.

A decisão recorrida destaca que a recorrente a interessada apresentou para o primeiro semestre a Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica – Simples (PJSI 2008 – Simples), na qual informa que nada auferiu de receita bruta em janeiro, fevereiro e março, enquanto em abril, maio e junho a receita bruta foi informada nos valores de, respectivamente, R\$ 46.478,51, R\$ 39.446,00 e R\$ 50.200,00. Por outro lado, informou em suas GIA/ICMS dos mesmo períodos, faturamento zerado para os três primeiros meses de 2007 e de R\$ 633.052,50 em abril, de R\$ 3.853.886,50 em maio e de R\$ 3.027.928,50 no mês de junho.

A recorrente alega que as diferenças apuradas caracterizariam meras insuficiências de recolhimento de tributos naqueles meses, de sorte que a única possibilidade de exclusão

seria decorrente do excesso de receitas apuradas no período, conforme previsto no inc. II, a do art. 13 da Lei nº 9.317/1996 o que, no entanto, não fundamentou o ato de exclusão.

Com a devida vênia, entendo que a discrepância de valores na magnitude acima apontada não pode ser considerada como mera insuficiência de recolhimento de imposto ou declaração de receitas à menor. No caso resta plenamente configurada a omissão deliberada de receitas com vistas a ocultar do Fisco a real dimensão do montante de receitas sujeito à tributação.

A Lei nº 9.317/1996, não definiu o conceito de prática reiterada para fins de exclusão.

Não obstante a Lei Complementar nº 123/2006, que instituiu o Simples Nacional e revogou a Lei nº 9.317/1996, que estabeleceu a mesma hipótese de exclusão, trouxe em seu art. 29, § 9º uma definição do conceito de prática reiterada, verbis:

Art. 29. A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando:

[...]

V - tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto nesta Lei Complementar;

[...]

§ 9º **Considera-se prática reiterada**, para fins do disposto nos incisos V, XI e XII do caput:

I - a ocorrência, em 2 (dois) ou mais períodos de apuração, consecutivos ou alternados, de idênticas infrações, inclusive de natureza acessória, verificada em relação aos últimos 5 (cinco) anos-calendário, formalizadas por intermédio de auto de infração ou notificação de lançamento; ou

II - a segunda ocorrência de idênticas infrações, caso seja constatada a utilização de artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento que induza ou mantenha a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo.

Assim, à míngua de definição na própria Lei nº 9.317/1996, entendo que o conceito dado pela LC. 123/2009 se adequa perfeitamente ao caso, mesmo porque se trata de lei complementar e traz dispositivo de caráter expressamente interpretativo do dispositivo, embora se refira ao texto dela própria. Senão como norma interpretativa, entendo aplicável a disposição por analogia, nos termos do art. 108 do CTN.

Destarte, ainda que a infração tenha sido constatada no lapso de apenas 3 meses no ano de 2007, tal conduta restou configurada no mês de abril/2007 e reiterada (em magnitude ainda maior) no mês de maio/2007, configurando a conduta descrita no inc. V do art. 14 da Lei nº 9.317/1996.

Pelo que se extrai do art. 15, inc. V da Lei nº 9.317/1996, os efeitos da exclusão deve se dar a partir do mês em que se constatar a ocorrência do fato que autoriza a exclusão, ou seja, da prática reiterada de infração à legislação tributária.

Se o fato ensejador da exclusão é a prática reiterada de infração à legislação tributária, esta deve se repetir ao menos em mais de um período de apuração para que possa ser caracterizada.

Desta feita, entendo que, no presente caso, a exclusão do Simples Federal deve produzir efeitos a partir de 1º de maio de 2007, nos termos do art. 15, inc. V da Lei nº 9.317/1996.

Por fim, com relação à alegação da recorrente de necessidade de decisão definitiva do processo que aponte o cometimento de infração tributária, para que a exclusão do Simples possa produzir efeitos, não lhe assiste razão.

A lei prevê que a exclusão se dê inclusive a partir do mês da caracterização da hipótese nela prevista e não condiciona nem o lançamento de eventuais diferenças devidas, nem a hipótese de exclusão ao encerramento da discussão administrativa, tão somente assegurando o direito de defesa em ambos os processos, nos termos da lei que rege o processo administrativo fiscal.

Em discussão similar, este conselho já consolidou na Súmula CARF n.º 77 o entendimento no sentido de que:

A possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer que os efeitos do ato declaratório de exclusão do Simples se deem a partir de 01/05/2007.

No que concerne ao arbitramento do lucro para este período tem-se a informação da fiscalização de que a empresa não apresentou quaisquer dos livros contábeis e fiscais obrigatórios para este período, sendo correta a forma de tributação adotada, uma vez que a empresa havia sido excluída do Simples.

Isto posto e, na esteira da decisão exarada no PAF n.º 15521.000002/2012-39, cumpre dar provimento parcial ao recurso voluntário nesta parte, para excluir da base tributável apurada em relação ao segundo trimestre de 2007, o valor da receita bruta apurado no mês de abril de 2007, no montante de R\$ 633.052,50.

A recorrente questiona ainda a desconsideração de sua apuração relacionada às contribuições ao PIS/Cofins pelo regime não cumulativo, em face do arbitramento levado a efeito pela autoridade fiscal, alegando que a mesma não fez qualquer juízo de desconsideração aos cálculos informados nas DACON's, sendo certo que o que ali foi registrado representaria a real apuração daquelas contribuições.

A decisão recorrida bem analisou estas alegações, *verbis*:

17. Da consequência do arbitramento do lucro na apuração da contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins:

17.1. Também merece esclarecimento à interessada que a tributação sob a sistemática do arbitramento gera consequências na apuração da Cofins e da Contribuição para o Pis/Pasep, já que na impugnação a mesma se insurge quanto ao fato de a fiscalização ter desconsiderado os créditos por ela utilizados na apuração das contribuições sob a sistemática da não cumulatividade.

17.2. Deve-se ter em conta, entretanto, que a legislação específica de cada uma das contribuições determina que não se aplica a sistemática da não cumulatividade às pessoas jurídicas que tenham sido tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado. Tal determinação está expressa no inciso II do art. 8º da Lei n.º 10.637/2002, relativamente à contribuição para o Pis/Pasep, e no inciso II do art. 10 da Lei n.º 10.833/2003, em se tratando da Cofins.

17.3. Portanto, tendo sido submetida ao lucro arbitrado nos anos-calendário de 2007 e 2008, a pessoa jurídica deve permanecer sob a sistemática da cumulatividade, justificando o procedimento adotado pela fiscalização.

17.4. Pelo exposto, entendo como procedentes os lançamentos da contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins

De fato, é incompatível a tributação do PIS e Cofins pelo regime não cumulativo a partir do momento em que a empresa tem seus resultados apurados com base no arbitramento do lucro.

Não havia qualquer necessidade da autoridade fiscal tecer qualquer consideração acerca das apurações feitas pela contribuinte pelo regime não cumulativo quanto aos períodos que foram abrangidos pelo arbitramento do lucro, cabendo-lhe, tão somente, considerar eventuais recolhimentos que fossem identificados quando da lavratura da exigência pelo regime cumulativo.

No presente caso, impõe-se apenas excluir a tributação do PIS e da Cofins relativas ao período de abril de 2007, tendo em vista a decisão, acima referida, que determinou a exclusão do regime do Simples Federal apenas a partir do mês de maio de 2007.

Assim, voto por dar provimento parcial ao recurso, nesta parte, para excluir a exigência do PIS e da Cofins relativa ao período de abril de 2007.

A recorrente questiona também a exigência do IRRF sobre pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados, conjuntamente com a exigência de IRPJ realizada por meio do arbitramento do lucro, alegando a existência de “*bis in idem*”, vedada pelo ordenamento pátrio.

Aponta também que foram apresentados diversos elementos nos autos que apontam o destinatário e sua respectiva causa, mas que foram desconsiderados ou não valorados pelo colegiado recorrido. Transcrevo abaixo excertos do recurso abordando os referidos documentos:

[...]

A causa ou motivação de tais pagamentos decorre da atividade produtiva da empresa e encontra-se escriturada, não se enquadrando pois na definição de pagamento sem causa feita pelo julgador, qual seja:

Vê-se que o pagamento sem causa ou a beneficiários não identificados busca alcançar aqueles gastos que pairam sem identificação clara de sua natureza. Praticamente cria uma presunção de ocorrência de uma transferência de renda entre pessoas, quando não comprovada a natureza e a causa do pagamento a que se refere, (não negrito no original às fls. 55, item 18.4 do Acórdão).

Quanto aos fatos, alega que há causa lícita e legal para os pagamentos em questão, juntando, às fls. 1004/1033, declarações emitidas pelo Banco do Brasil S/A, em atendimento à sua solicitação, referentes aos TED relacionadas nas páginas 83/86 do Termo de Verificação Fiscal como pagamentos sem causa. Segundo a interessada, foram individualizados cada um dos TED, com informações precisas do remetente, no caso HSR, e do favorecido, no caso JBS S/A, CNPJ 02.916.265/0001-60. Ainda são informados origem do documento, data, hora, valor e finalidade da operação, (não negrito no original às fls. 54, item 18.2 do Acórdão).

Do exposto pelo julgador, vê-se que:

1. as expressões beneficiários não identificados e não comprovada a natureza e a causa do pagamento a que se refere, não se aplicam à interessada, haja vista ter a empresa, apesar de sua situação especial que, por caso fortuito, teve sua escrituração e documentação extraviada e ou inutilizada, atendeu à Fiscalização no tocante à pagamentos efetuados, justificando a maioria dos mesmos.
2. A expressão segundo a interessada é imprópria, a uma, haja vista que não foi a interessada que informou e sim o Banco do Brasil. A duas, porque a interessada forneceu ao julgador elementos precisos de análise, emitidos por instituição bancária. A três, porque sua convicção pode ser formada, em favor da autuada, como já poderia ter sido formada a convicção do autuante.
3. A pessoa jurídica beneficiária dos pagamento é a JBS S/A, o maior frigorífico no setor de carne bovina do mundo, líder no mercado de carne no Brasil. Portanto, torna-se absolutamente descabida a exigência da comprovação da causa do pagamento, conforme mantida pelo julgador.
4. Claro está que a empresa HSR, que usa a carne como matéria prima essencial, ao fazer pagamento através de TED em favor da JBS S/A, teve como causa a compra do produto também essencial de venda da líder mundial.
5. Juntou-se à Impugnação, o ANEXO III, que se compõe de Declarações emitidas pelo Banco do Brasil S/A, em atendimento à solicitação da impugnante, referentes as TED relacionadas nas páginas 84/86 do TVF como pagamentos sem causa.
6. Nas Declarações do Banco do Brasil S/A, encontram-se individualizadas cada TED, com informações precisas do remetente, no caso HSR e do favorecido, no caso JBS S/A, CNPJ 02.916.265/0001-60. Ainda são informados origem do documento, data, hora, valor e finalidade da operação.
7. Pelo documentos constantes no referido ANEXO III desta impugnação, verifica-se que são efetivamente comprovados R\$ 2.648.000,00 que correspondem à base reajustada de R\$ 4.073.683,20.
8. Nas Notas Fiscais de Entrada apresentadas à Fiscalização e devidamente escrituradas nos Livros apresentados, o Frigorífico JBS S/A, mesmo com sua razão social anterior, Friboi, é o emitente de grande maioria delas, fazendo jus portanto a pagamentos, não sem causa, mas pagamentos compatíveis com a atividade da interessada.

Outros pagamentos também enquadrados no artigo 674 do RIR/1999, com a justificativa de que não foram devidamente comprovados, merecem repúdio, haja vista que as provas do efetivo pagamento podem ser extraídas de elementos constantes dos autos e que estiveram todo o tempo à disposição da Fiscalização. Assim é o ANEXO XLIII, chamado pelo autuante de Documento XLIII, composto de três volumes, que contém cópias dos Livros Razão e Diário da empresa prestadora dos serviços terceirizados, CHARQUE 2000.

O confronto entre a escrituração da autuada e a escrituração da empresa prestadora dos serviços terceirizados não deixa margem à dúvidas quanto à efetividade dos pagamentos.

No ANEXO XLIII estão perfeitamente identificados os números das Notas Fiscais de Serviço, o destinatário, valor, data de pagamento. Também é oportuno, ressaltar que a escrituração da CHARQUE 2000 não foi desclassificada, logo não pode ser considerada inidônea, havendo portanto comprovação hábil e idônea das despesas sob exame, assim

como afastada a impossibilidade da verificação, por parte do autuante, do regime de competência dos pagamentos efetuados pela empresa fiscalizada.

Diante dos fatos, todos de poder da Fiscalização e hoje integrantes dos autos, resta demonstrado que a interessada não é destinatária do artigo 674 do RIR/1999, cuja matriz legal é o artigo 61, da Lei 8.981/1995, do qual se socorreu o julgador para justificar a procedência da hipótese, transcrevendo-o para seu Acórdão.

[...]

A alegação da recorrente de que a tributação pelo IRRF ora analisada seria incompatível com o a exigência de IRPJ feita com base no arbitramento do lucro, por caracterizar “*bis in idem*”, não procede.

Trata-se de previsão legal distinta da exigência do IRPJ devido pela própria pessoa jurídica como contribuinte e consiste na cobrança por responsabilidade da fonte pagadora quanto ao recolhimento do imposto que seria devido pelo beneficiário do pagamento, quando não identificado ou sem causa comprovada. Nesta situação o responsável pelo pagamento assume, por determinação legal, a condição de substituto do beneficiário, ao não identificar o beneficiário ou sua causa, assumindo o ônus devido por aquele.

No mesmo sentido quanto a aplicabilidade do dispositivo, colhe-se a ementa do Acórdão nº 1101-000.825, que sintetiza o voto vencedor da d. Conselheira Edeli Pereira Bessa, quando aborda a exigência do IRRF em conjunto com a exigência de IRPJ apurada em face da glosa de despesas, *verbis*:

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. GLOSA DE DESPESA NA APURAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL. INCIDÊNCIA DE IRPJ. COMPATIBILIDADE. O art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, impõe conseqüências à fonte pagadora de rendimentos que não se desincumbe de seu dever de identificar o beneficiário e a causa do pagamento, de modo a permitir a confirmação da regular tributação de eventual rendimento auferido por aquele beneficiário. Nada impede que este mesmo pagamento, quando contabilizado como despesa, seja também glosado na apuração do lucro tributável e resulte na exigência de imposto da mesma pessoa jurídica, mas na condição de contribuinte.

Assim, rejeito a primeira alegação da recorrente, por entender que o lançamento realizado encontra suporte legal no art. 61 da Lei nº 8.981/1995, não se caracterizando o alegado “*bis in idem*”.

No tocante ao exame dos elementos probatórios apresentados pela recorrente no momento da impugnação, relacionados aos pagamentos que teriam sido efetuados em favor da empresa FRIBOI/JBS, comprovadamente fornecedora da recorrente conforme notas fiscais juntadas no Anexo XXIV dos autos (fls. 5403/5472), verifico que, de fato, a recorrente trouxe aos autos, no anexo III da impugnação (fls. 1002/1033), um conjunto de documentos emitidos pelo Banco do Brasil nos quais se identifica a remessa de diversas TED's no período de 05/05/2008 a 31/12/2008.

Ocorre que a recorrente não traz nenhuma demonstração do vínculo entre tais pagamentos e as respectivas notas emitidas, limitando-se a juntá-las e consolidá-las em uma planilha de forma resumida (fls. 1003):

Relação TED remetidos por HSR de Itaperuna Indústria e
Comércio de Charques Ltda para o fornecedor JBS S/A
Emitida pelo Banco do Brasil

DATA	VALOR
05/05/2008	R\$ 100.000,00
06/05/2008	R\$ 90.000,00
07/05/2008	R\$ 70.000,00
14/05/2008	R\$ 105.000,00
21/05/2008	R\$ 90.000,00
21/05/2008	R\$ 90.000,00
23/05/2008	R\$ 95.000,00
28/05/2008	R\$ 80.000,00
05/06/2008	R\$ 50.000,00
25/06/2008	R\$ 100.000,00
03/07/2008	R\$ 100.000,00
08/07/2008	R\$ 35.000,00
09/07/2008	R\$ 50.000,00
02/10/2008	R\$ 130.000,00
03/10/2008	R\$ 100.000,00
08/10/2008	R\$ 20.000,00
31/10/2008	R\$ 100.000,00
05/11/2008	R\$ 100.000,00
11/11/2008	R\$ 90.000,00
18/11/2008	R\$ 60.000,00
19/11/2008	R\$ 110.000,00
19/11/2008	R\$ 100.000,00
25/11/2008	R\$ 120.000,00
27/11/2008	R\$ 70.000,00
01/12/2008	R\$ 110.000,00
01/12/2008	R\$ 115.000,00
03/12/2008	R\$ 105.000,00
09/12/2008	R\$ 63.000,00
30/12/2008	R\$ 110.000,00
30/12/2008	R\$ 90.000,00

Os valores registrados nas referidas TED's não coincidem com os informados nas notas fiscais não havendo como, a partir destes elementos, identificar que tais pagamentos se referem precisamente àquelas operações indicadas nas notas fiscais.

Note-se que todas as notas fiscais trazem valores que incluem números fracionados, até mesmo centavos (vide p. ex: NF. 81.390, emitida em 28/04/2008, com vencimento para 06/05/2008, no valor de R\$ 92.657,20, e NF. 081598, emitida em 02/05/2008, com vencimento para 12/05/2008, no valor de R\$ 94.943,01), enquanto que todas as transferências eletrônicas eram feitas em números redondos (p. ex: 05/05/2008 – R\$ 100.000,00; 06/05.2008 – R\$ 90.000,00).

Observa-se que todas as notas fiscais possuem datas de vencimentos específicas, no entanto os pagamentos apresentados não guardam quaisquer vínculos com elas, seja em data, seja em valor.

É certo que poderia haver algum descasamento entre as notas fiscais e os valores depositados, mas caberia a recorrente fazer a vinculação entre as notas fiscais e os pagamentos realizados, demonstrando eventuais acertos periódicos de saldos devedores.

O mesmo se aplica aos pagamentos que teriam sido realizados em favor da empresa Charque 2000 pela prestação de serviços.

A recorrente aponta que no ANEXO XLIII estão perfeitamente identificados os números das Notas Fiscais de Serviço, o destinatário, valor, data de pagamento e que a escrituração da CHARQUE 2000 não foi desclassificada e não pode ser considerada inidônea.

Ocorre que os valores registrados na escrituração da empresa Charque 2000 são quase todos inferiores a mil reais e em números bastante quebrados, enquanto que os valores considerados como pagamentos não identificados ou sem causa pela autoridade fiscal são todos em dezenas de milhares de reais.

Também desta feita, a recorrente não apresenta qualquer vínculo entre os pagamentos e os serviços que teriam sido prestados.

Com efeito, a mera juntada aos autos de documentos, sem demonstrar o seu vínculo com os fatos discutidos não tem o condão de provar as alegações feitas, mormente quando não é possível inferir de forma direta dos documentos a conclusão buscada pela recorrente.

Desta feita, tendo a autoridade fiscal se desincumbido do seu mister de provar que foram efetuados pagamentos pela recorrente cujos beneficiários e/ou causa não estavam identificados em sua escrituração, cabia à recorrente trazer aos autos as provas que pudessem identificar não apenas os beneficiários, como as causas dos recebimentos.

À míngua de apresentação de novos elementos e esclarecimentos pela recorrente, deve ser prestigiada a decisão de primeiro grau que manteve a exigência do IRRF.

Assim, voto por negar provimento neste ponto.

Por fim, a recorrente alega que a qualificação da multa de ofício deve ser afastada, na medida em que não restou comprovado o intuito de ocultar a ocorrência do fato gerador e que a mera divergência entre os valores declarados e aqueles registrados na escrituração podem caracterizar, quando muito, indícios de omissão de receitas que não poderia justificar o agravamento da multa.

Alega que o art. 44 da Lei nº 9.430/1996, exige a comprovação do evidente intuito de fraude o que não se verifica no presente caso.

Sustenta que inclusive reconstituiu sua escrituração contábil e fiscal na qual recompôs sua movimentação financeira e seu faturamento, *verbis*:

[...]

No caso da interessada é necessário estabelecer o conceito de conduta reiterada, haja vista tratar-se de empresa que reconstituiu todo seu acervo, restando demonstrado até mesmo e sobretudo pelo seu faturamento que não se trata de tarefa fácil e imediata, tendo ela sofrido as intempéries da natureza em 2009 e tendo sido lavrado Termo de Início de Fiscalização em 2010.

O elemento tipificador para a manutenção do agravamento da multa foi caracterizado pelo julgador como "ausência de informações sobre suas atividades", conforme exposto às fls. 57, item 19.2 do Acórdão, que se traduz como receita não escriturada.

Não está configurado porém, no presente procedimento, que houve receitas não escrituradas. O caso de receita escriturada mas não declarada, não tipifica omissão de receita, quando muito, inexistência da Declaração de Rendimentos.

As prováveis falhas na Escrituração Fiscal tiveram seus motivos exaustivamente justificados, sendo o esforço da interessada em reconstituir sua escrita, visível,

sobretudo pelo volume de seus negócios. Eventuais falhas não são passíveis de agravamento de penalidade e sim de glosa. A imprestabilidade de sua escrita não ficou patente, haja vista que seus negócios estão todos ligados à instituições bancárias, através das diversas Carteiras, cujos relatórios foram expostos. Nada se ocultou.

[...]

No Termo de Verificação Fiscal a autoridade lançadora descreve as condutas que considera caracterizadoras do intuito doloso de ocultar do Fisco a ocorrência dos fatos geradores identificados no curso da ação fiscal, restando sintetizada ao final do tópico denominado “Da intenção Dolosa dos Agentes Responsáveis pela Fiscalizada, *verbis*:

[...]

Portanto, pelos fatos acima expostos, ficou evidenciado de forma cristalina a tentativa dolosa da verdadeira administração de fato da autuada de impedir ou retardar o conhecimento por parte do Fisco das condições pessoais do contribuinte suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o seu crédito tributário dele decorrente, através da comprovada interposição de outra pessoa na constituição da empresa e também pela omissão proposital de informações ao fisco, deixando de cumprir suas obrigações acessórias tais como a prestação de informação ao Fisco através das declarações apresentadas "zeradas" como a DIPJ e a DCTF de forma reiterada nos anos-calendário de 2007 e 2008 e ainda por ter tentado ludibriar o Fisco apresentado uma escrituração repleta de vícios que registrou um suposto prejuízo contábil e fiscal em todos os períodos de apuração do lucro real, e durante o período de apuração pelo SIMPLES FEDERAL, não apresentou nenhuma escrituração, nem mesmo o livro caixa, e pela utilização de contas bancárias mantidas em nome de pessoas jurídicas inexistentes. Também pela sua ação dolosa tendente a impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, modificando as suas características essenciais, de modo a evitar o pagamento do montante do imposto devido, quando não assume a verdadeira atividade comercial praticada pela sua empresa CHARQUE 2000 e o seu papel no fato gerador dos tributos exigidos no presente Auto de Infração, como também pelo ajuste doloso estabelecido entre as pessoas envolvidas, seja as físicas, como também as jurídicas, no sentido de livrar a folha de pagamento dos encargos legais previstas para a pessoas jurídicas que não se enquadram como micro e pequenas empresas optante pelo SIMPLES NACIONAL, posto que a mesma se enquadrou irregularmente nesse sistema, visando os efeitos referidos nos artigos 71 (sonegação) e 72(fraude) da lei n.º 4729/64.

[...]

A autoridade fiscal enumera uma série de circunstâncias que no seu modo de ver caracterizariam o intuito de sonegação da empresa fiscalizada.

Entre eles aponta a interposição de pessoas no quadro societário da fiscalizada, que seria parte de um esquema envolvendo a empresa Charque 2000 e seu sócio Agnaldo Marcondes Ribeiro Brum, que seria o real proprietário da empresa autuada.

Segundo a acusação fiscal, a empresa Charque 2000 e seu sócio Agnaldo seriam os reais detentores do negócio e dos meios de produção, utilizando-se da pessoa jurídica HSR apenas para formalizar a venda dos produtos sem o recolhimento de impostos, enquanto que a empresa Charque 2000 registra uma receita diminuta e é tributada pelo Simples.

Esta acusação, que será melhor analisada quando do exame da atribuição da responsabilidade, objeto do recurso de ofício, não me parece ser a mais adequada a justificar a imposição da multa qualificada, não pelos seus aspectos meritórios que analisarei mais adiante,

mas pelo fato de que o lançamento foi realizado apenas em face da empresa HSR, não tendo sido desconsiderada a personalidade jurídica de nenhuma das duas empresas para fins de atribuir a uma delas a responsabilidade pelo conjunto da operação de ambas.

Desta feita, ao meu ver, ainda que seja reconhecida a interposição de pessoa no quadro social da recorrente tal fato conduziria ao reconhecimento do acerto da atribuição da responsabilidade dos verdadeiros sócios pelos tributos devidos em face do faturamento experimentado pela recorrente, mas não seria um fundamento adequado para a qualificação da multa, uma vez que os fatos geradores foram realizados independentemente da circunstância apontada e atribuídos à empresa HSR.

Assim, no caso de inadimplemento da dívida pela fiscalizada os responsáveis seriam acionados para satisfazer as obrigações constituídas em nome daquela.

Dito de outro modo, os fatos geradores foram considerados como ocorridos em nome da fiscalizada, independentemente da acusação de interposição fraudulenta no seu quadro social, não contribuindo, por este aspecto, para revelar a intenção dolosa da fiscalizada de sonegar os tributos devidos.

É verdade que a suposta conduta pode indicar a disposição da empresa, por orientação do seu verdadeiro titular, de não satisfazer o pagamento dos tributos, posto que, em tese, não seria alcançado pelo Fisco para cumprir tal obrigação, restando uma dívida impagável em nome de sócios formais (interpostas pessoas), sem capacidade patrimonial para honrá-la.

A autoridade fiscal traz à baila a existência da empresa Distribuidora JM, que funcionou no mesmo local, com a mesma atividade e teve como sócios os mesmos da recorrente, e que foi transferida para outras pessoas com notória incapacidade financeira e patrimonial, antes de ser criada a empresa HSR para exercer a mesma atividade no mesmo local da antecessora. Esta empresa teria sido extinta e deixado de funcionar no ano de 2007, deixando dívidas tributárias constituídas de ofício pelo Fisco em outro processo.

Em que pesem tais fatos, entendo que a intenção de sonegar da recorrente é revelada pela prática reiterada de prestar informações falsas em suas declarações de rendimentos, omitindo suas reais receitas e movimentação financeiras, seja apresentando faturamentos muito inferiores aos reais em sua DIPJ/DCTF, seja apresentando tais declarações com valores zerados.

O fato de a recorrente ter reconstituído sua escrita contábil, depois de sofrer sua destruição pela alegada intempérie não socorre a recorrente, pois tal como foi sobejamente demonstrado e analisado pela autoridade autuante a mesma apresentava vícios que apontam para a apuração deliberada de um resultado negativo, mediante a manipulação de custos de produção, além de haver indícios de omissões de outras receitas não escrituradas e não espelhar a real movimentação operacional da empresa, cujos recursos transitaram em contas de terceiros, inclusive a da já mencionada empresa Distribuidora JM, sem o competente registro na contabilidade.

Ante ao exposto, voto no sentido de manter a multa qualificada sobre os valores lançados.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir as exigências de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins sobre o faturamento do mês de abril de 2007 (R\$ R\$ 633.052,50).

RECURSO DE OFÍCIO

A DRJ interpôs recurso de ofício em face da decisão que exonerou a responsabilidade solidária dos contribuinte arrolados: a pessoa jurídica CHARQUE 2000 e a pessoa física Aguinaldo Marcondes Ribeiro Brum e o cancelamento da multa de ofício do IRRF.

A autoridade fiscal descreveu as condutas e fatos que, no seu entendimento, justificariam a imputação da responsabilidade solidária dos contribuintes arrolados em face do crédito constituído por meio do lançamento objeto destes autos.

De modo geral, a descrição feita nos termos de responsabilidade solidária lavrados pela autoridade fiscal (fls. 774/789) é coincidente, de sorte que transcrevo abaixo os fatos descritos no Termo de Responsabilidade lavrado em face do contribuinte Aguinaldo Marcondes Ribeiro Brum, que é apontado como o liame entre as duas pessoas jurídicas (contribuinte autuada e responsável solidária arrolada), *verbis*:

[...]

Na presente Ação Fiscal, a Fiscalização procedendo conforme estabelece o art. 142 do CTN identificou como sujeito passivo responsável tributário a pessoa jurídica CHARQUE 2000 e a pessoa física AGUINALDO MARCONDES RIBEIRO BRUM, pelos seguintes motivos:

1) **O Sr. AGUINALDO, sócio da empresa CHARQUE 2000 é proprietário de fato do bem imóvel (documento nº16) onde a pessoa jurídica fiscalizada e a empresa CHARQUE 2000 funcionam, e onde as demais pessoas jurídicas citadas no presente relatório já funcionaram um dia, imóvel este que é o estabelecimento industrial existente na rua Antônio Cunha, recebem os números 345 e 347, no Bairro Presidente Kennedy, na cidade de Itaperuna-RJ. Ressalte-se que não foram apresentados contratos de locação do imóvel onde a Fiscalizada funciona, imóvel este que como já foi dito, tem como proprietário de fato, o Sr. AGUINALDO (documento nº 16).**

2) **O Sr. AGUINALDO se beneficiou da atividade empresarial realizada através da pessoa jurídica fiscalizada (HSR) que juntamente com a empresa responsabilizada (CHARQUE 2000), realizou a industrialização e a comercialização de charques da marca "Vitória" ou "Eldorado" obtendo o expressivo faturamento nos anos fiscalizados, conforme ficou comprovado na Ação Fiscal, não apurou, não declarou e nem recolheu os tributos correspondentes. Ressalte-se que um imóvel rural foi adquirido pelo Sr. AGUINALDO utilizando-se de R\$ 200.000,00(duzentos mil reais) transferidos da conta bancária mantida em nome da pessoa jurídica fiscalizada no ano de 2008, e esses valores foram contabilizados pela Fiscalizada como sendo pagamento à "fornecedores" (conforme contabilização efetuado nas fls. 041, 120, 199,233 do Livro Diário nº 03 de 2008 - documento nº 35).**

3) **A empresa fiscalizada funcionava no nº 347 da Rua Antônio Cunha, Bairro Frigorífico, cidade de Itaperuna-RJ, realizava as compras das matérias-primas e as vendas dos produtos elaborados, no caso o charque, que é o fruto da atividade empresarial desenvolvida e mantinha expressiva movimentação bancária, porém sua folha de pagamento só registrava 03(três) beneficiários, a sua DIPIJ, DACON e DCTF foram apresentadas "zeradas" como se a empresa não tivesse obtido resultados**

operacionais. No seu quadro societário consta um funcionário da empresa CHARQUE 2000 (o Sr. ROBSON) e uma irmã do Sr. AGUINALDO (Sr. ACIDÁLIA). A empresa fiscalizada não possui registro no SIF (Sistema de Inspeção Federal), e utiliza do registro da empresa CHARQUE 2000 (documento n.º 18), demonstrando com esses elementos, a estreita ligação entre as referidas pessoas jurídicas comprovadas através das responsabilidades legalmente previstas para o citado registro, que recaem sobre a CHARQUE 2000, ainda que resulte para a mesma, apenas um faturamento diminuto comparado ao faturamento da Fiscalizada.

4) Enquanto a empresa Charque 2000, no ano de 2008 declarou receita bruta de apenas R\$ 791.837,53 consta como optante pelo SIMPLES NACIONAL e praticava suas atividades empresariais sem utilizar-se de contas bancárias, em sua DIRF consta pagamentos a 174 (cento e setenta e quatro) pessoas físicas (funcionários e sócios) e totalizava R\$ 957.857,19 de despesa com esses pagamentos, e como já foi mencionado, a empresa que possui o registro no SIF, registro esse que foi estabelecido pela legislação que dispõe sobre inspeção sanitária e industrial dos produtos de origem animal realizada pelo governo federal nas indústrias de carne que comercializam estes produtos para outros estados da Federação, e prevê uma série de requisitos, sanções e responsabilidades para as pessoas que o obtém, conforme estabelece a lei n.º 7.889/89, a lei n.º 1283/50 e o Decreto n.º 30.691/52 - RIISPOA (Regulamento de Inspeção Industrial e Sanitária dos Produtos de Origem Animal). Possui 16 (dezesesseis) veículos de carga registrados no DETRAN (documento n.º 19) e durante a Fiscalização foram apresentados contratos de arrendamento de veículos para a empresa atuada HSR. Apesar da estreita relação comercial entre as empresas em comento, nenhum contrato comercial escrito foi formalmente celebrado entre as mesmas, somente os contratos de um suposto arrendamento mercantil dos caminhões (documento n.º 23) utilizados pela Fiscalizada. Pelas cópias das notas fiscais de venda da Fiscalizada colhidas pela Fiscalização com alguns clientes, constatou-se que os motoristas dos caminhões "arrendados" fazem parte da folha de pagamento da empresa CHARQUE 2000, ainda que no referido "contrato de arrendamento" conste na cláusula terceira que os referidos caminhões seriam usados por "motoristas da arrendataria (HSR) ou pessoa por ela devidamente credenciada a juízo e sob sua responsabilidade." Portanto conclui-se que os custos dos salários dos referidos motoristas ficava a cargo da empresa CHARQUE 2000, embora os caminhões, segundo o "arrendamento" ficasse sob a responsabilidade da Fiscalizada que os utilizaria para transportar os seus produtos (CHARQUE VITÓRIA ou ELDORADO) para os seus clientes no País.

5) Da cópia dos documentos dos caminhões (documento n.º 19) de propriedade da empresa CHARQUE 2000, é possível constatar pela identificação do nome dos proprietários anteriores que há 03 (três) caminhões que já pertenceram a pessoa jurídica DISTRIBUIDORA JM comprovando por mais esse elemento de prova a estreita ligação entre as referidas pessoas jurídicas.

6) Uma das testemunhas dos "contratos de arrendamento" dos caminhões, o Sr. RONALDO ADRIANO SANTANA, CPF N.º 073.672.357-96, consta da DIRF da empresa CHARQUE 2000, e também já participou, juntamente com o Sr. ROBSON inclusive, do quadro societário de duas das empresas de charque que já funcionaram no mesmo local da Fiscalizada, uma como sócio administrador da empresa COMERCIAL RECICLAGERAL LTDA ME (nome fantasia CHARQUE 2000, aqui tratada de CHARQUE 2000-2), possuidor do CNPJ N.º 02.192.926/0001-51 no período de 27/01/2000 a 30/01/2002 (documento n.º 01) e também como sócio administrador da empresa PERFORMANCE DE ITAPERUNA DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA, possuidora do CNPJ N.º 02.871.935/0001-79, no período de 10/03/2003 a 25/05/2006 (documento n.º 01). O referido contribuinte também assinou por duas vezes como testemunha nas alterações contratuais da empresa DISTRIBUIDORA JM DE ALIMENTOS PROGRESSO, inclusive quando da mudança de endereço para outro endereço fictício, fato também testemunhado pelo Sr. ROBSON, conforme comprova as

cópias dos referidos contratos sociais (documento n.º 01), demonstrando por mais esse elemento de prova, a estreita ligação entre as citadas pessoas jurídicas.

7) **O Sr. ROBSON que consta como sócio administrador da Fiscalizada, também consta como funcionário da CHARQUE 2000, dela recebendo salário nos anos fiscalizados, também já constou do quadro societário de outras empresas de charque identificadas na presente Ação Fiscal, como: PERFOMANCE DE ITAPERUNA DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS, DISTRIBUIDORA JM DE ALIMENTOS PROGRESSO e COMERCIAL RECICLAGERAL (de 10/10/1997 a 27/01/2000) que já foi registrada nos sistemas de controle de cadastro da SRFB com o nome fantasia "CHARQUE 2000" (documento n.º 01), sendo que todas elas também funcionaram no mesmo endereço da empresa fiscalizada e tiveram como objeto social a mesma atividade empresarial (Indústria e Comércio de Charques). As referidas empresas foram transferidas para outros supostos sócios que as transferiram para endereços inexistentes.**

8) **O Sr. AGUINALDO aparece na DIRF da autuada de 2008 recebendo o valor de R\$ 13.800 e R\$ 29.000,03 em 2009, enquanto o próprio "sócio", o Sr. ROBSON, recebe o valor de R\$ 4.910,00 em 2008. Quando questionada, a empresa fiscalizada informou que o Sr. AGUINALDO trabalhou para empresa como "comprador".**

9) **Os bens adquiridos pelo Sr. AGUINALDO até o ano de 2008 foram todos eles doados aos seus filhos, e por isso, a sua declaração de bens nesse ano foi inexpressiva, enquanto a dos seus filhos ocupam quase três páginas só com a relação de seus bens, sendo que a maioria deles foi recebida por doação do seu pai, o Sr. AGUINALDO, que permanece na escritura dos bens imóveis como usufrutuário. Enquanto a declaração de bens do suposto "sócio" Sr. ROBSON e a "sócia" Sra. ACIDÁLIA constante das suas declarações de imposto de renda (DIRPF) (documento n.º 07) não guardam a mesma proporção e muito menos retratam a realidade de uma condição econômica de sócios ou empresários proprietários de uma pessoa jurídica que faturou mais de R\$ 60.000.000,00(sessenta milhões de reais) nos dois anos fiscalizados, fato também confirmado pelas informações extraídas das Declarações de Operações Imobiliárias (DOI) apresentadas à SRFB pelos Cartórios onde as escrituras foram lavradas (documentos n.º 44).**

10) **A fiscalização comprovou que uma das Fazendas adquiridas pelo Sr. AGUINALDO no ano de 2008, foram quitadas com transferências da conta bancária da empresa fiscalizada(HSR) para a conta bancária do vendedor, o Sr. SEBASTIÃO LIPARZI, CPF N.º 014.871.247-91, em 04(quatro) transferências bancárias de R\$ 50.000,00(cinquenta mil reais) somente no ano de 2008, posto que o valor total da compra constante da escritura foi de R\$ 500.000,00(quinzentos mil reais).**

11) **Quando os filhos do Sr. AGUINALDO foram intimados para apresentar os documentos que comprovasse a origem dos recursos utilizados para a compra dos seus bens declarados, o mesmo não os apresentou e informou que a origem dos mesmos "já constava de sua declaração de imposto de renda."**

12) **No ano de 2007 um dos filhos do Sr. AGUINALDO, o Sr. BRUNO, registrou em sua declaração de imposto de renda a aquisição de um veículo caminhonete TOYOTA HILUX, no valor de R\$ 110.000,00(cento e dez mil reais). A empresa que comercializou o veículo foi diligenciada a apresentar os comprovantes dos pagamentos efetuados para a aquisição do referido bem, e a mesma apresentou a relação numérica dos diversos cheques de terceiros que foram utilizados para a quitação dos mesmos.**

13) **Conforme documentos obtidos nas diligências realizadas pela Fiscalização, as empresas HSR e CHARQUE comercializam em conjunto o charque da marca "VITÓRIA" e "ELDORADO".**

14) **Após mais de um ano do procedimento fiscal aberto, e após a Fiscalização obter documentos que comprovava a relação comercial existente entre as duas empresas através de Diligências em um dos clientes da empresa, a fiscalizada admitiu por escrito que celebra com a empresa Charque 2000, um "contrato verbal" de terceirização, onde a CHARQUE 2000 supostamente industrializa a matéria-prima (carne do tipo ponto de agulha) adquirida pela HSR junto a diversos frigoríficos fornecedores, transformando o produto adquirido em charque que então era comercializada pela Fiscalizada.** Como será visto a referida contratação não passou de mais um ardil para desonerar a folha de pagamento da empresa fiscalizada, posto que a CHARQUE 2000 constava como optante pelo SIMPLES NACIONAL, além de colaborar para a sonegação fiscal apontada, uma vez que a terceirização de atividade fim não é admitida pelo ordenamento jurídico brasileiro, o que é corroborado pelo Enunciado n.º 256 e 331 do Tribunal Superior do Trabalho e pelo art. 9º da Consolidação da Leis do Trabalho (CLT).

15) **Um dos AR (Aviso de Recebido) da correspondência postal encaminhando o Termo de Início de Ação Fiscal para o endereço da Fiscalizada foi recebida e assinada pelo Sr. AGUINALDO em 18.02.2010(documento n.º 30).**

16) **04 (quatro) AR endereçados para a Fiscalizada foram recebidos por funcionários da empresa CHARQUE 2000.** (documento n.º 30)

17) **Em dois dos cheques emitidos (documento n.º 26) da conta bancária mantida em nome da empresa fiscalizada (HSR) para efetuar pagamentos a "FORNECEDORES DIVERSOS", cujas cópias foram apresentadas em atendimento a intimação da Fiscalização, constavam escrito a mão em seu verso, o nome "CHARQUE 2000", o seu telefone disponibilizado em sites de busca na internet, o nome "AGUINALDO".**

18) **Há grandes diferença nas assinaturas do Sr. ROBSON em diversos documentos supostamente assinado por ele, tanto em seu nome quanto em nome das pessoas jurídicas cujos quadros societários incluíram seu nome e, curiosamente, há grande semelhança de uma das assinaturas dele com a assinatura do Sr. AGUINALDO, como exemplo citamos a assinatura do Sr. AGUINALDO constante do AR (documento n.º 30), das respostas da CHARQUE 2000 e a assinatura do Sr. ROBSON constante dos livros contábeis e a assinatura constante dos cheques assinados em nome da pessoa jurídica fiscalizada (documento n.º 21 e 26).**

19) **Em pesquisas aos sistemas de controle da SRFB (documento n.º 29) foi constatado que os atuais sócios da pessoa jurídica CHARQUE 2000, o Sr. AGUINALDO e a Sra. NADIR RAMOS DA CUNHA BRUM, CPF N.º 053.275.667/30, durante o ano de 2005 e 2007 receberam rendimentos da pessoa jurídica DISTRIBUIDORA JM.**

20) **Em pesquisas aos sistemas de controle da SRFB (documento n.º 29) foi constatado que as pessoas físicas JORGE DA SILVA, CPF N.º 623.641.547/15 e CINEZIO TAVARES DE REZENDE, CPF N.º 104.155.567/91 no ano-calendário de 2005 receberam rendimentos da pessoa jurídica DISTRIBUIDORA JM e no ano-calendário de 2008 receberam rendimentos da pessoa jurídica CHARQUE 2000 (documento n.º 38), o que demonstra a vinculação existente entre a DISTRIBUIDORA JM e a CHARQUE 2000.**

21) **Em pesquisas aos sistemas de controle da SRFB constata-se (documento n.º 10) que todas as pessoas jurídicas mencionadas na presente Ação Fiscal figura o nome do mesmo contador, o Sr. MÁRCIO ROGÉRIO DA SILVA ROSA, portador do CPF N.º 759.413.767-15 .**

3. **A marca CHARQUE 2000, já vem sendo utilizada como nome fantasia desde a data de abertura (10/10/1997) da pessoa jurídica de razão social COMERCIAL**

RECICLAGERAL LTDA ME, CNPJ Nº02.192.926/0001-51 cujo nome fantasia também era "CHARQUE 2000" e que também já teve o Sr. ROBSON (documento nº 01) como sócio, sendo que a atual CHARQUE 2000, atualmente possui um sítio na INTERNET (documento nº 32) e nele se apresenta como proprietária do charque "Vitória".

A responsabilidade solidária foi atribuída ao sr. Aginaldo Brum, com fundamento nos artigos 121, inc II, 124, inc. I, 135, inc. III e 137 do CTN, e à empresa Charque 2000, com base nos artigos 121, inc II e 124, inc. I, do CTN.

Os responsáveis solidários apresentaram impugnações tempestivas, que foram assim sintetizadas no acórdão recorrido:

[...]

10. O Sr. Aginaldo Marcondes Ribeiro Brum apresenta a impugnação ao Termo de Sujeição Passiva Solidária por meio da petição de fls. 869/911, alegando em síntese o seguinte:

10.1. Preliminar de nulidade do Termo de Sujeição Passiva Solidária e também do auto de infração, por erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, por não se enquadrar em nenhuma das hipóteses dos artigos 121, 134 e 135 do Código Tributário Nacional. A responsabilidade teria sido indevidamente estendida à empresa Charque 2000 Indústria Comércio e Distribuidora de Carnes e Charques Ltda e a um de seus sócios, sendo que tanto a empresa como seu sócio ora impugnante não detêm nenhum poder de gerência na empresa fiscalizada. Os fatos descritos no relatório fiscal não são capazes de caracterizar a responsabilidade pessoal pretendida. Ao enquadrá-lo como pessoalmente responsável nesses termos, a fiscalização não observou os princípios da legalidade, tipicidade, segurança jurídica, bem como desrespeitou a ampla defesa e o contraditório;

10.2. Preliminar de nulidade por cerceamento do seu direito de defesa, vez que a fiscalização, ao enquadrá-lo como pessoalmente responsável nos termos dos artigos 135 e 137 do Código Tributário Nacional e citar também outros dispositivos (artigos 124 e 121 do Código Tributário Nacional), dificultou/impediu sua defesa. Entende que há um relato truncado e confuso de que a empresa fiscalizada seria sucessora de uma outra, que também foi fiscalizada, com relatos de fatos esparsos, devendo ser reconhecida a sua dificuldade de defesa, pois desconhece os fatos que lhe estão sendo imputados. O cerceamento do direito de defesa se dá também em relação ao mérito do lançamento da pessoa jurídica autuada, já que não tem meios legais e nem materiais para se defender quanto a fatos relacionados a uma pessoa jurídica da qual não é sócio, nem de direito e nem de fato, não é gerente, administrador, procurador, etc. Alega que somente tomou conhecimento dos autos de infração e do Termo de Verificação Fiscal, que mesmo assim, não são suficientes para garantir a possibilidade de direito de defesa das tributos e contribuições lançados, pois não é o sujeito passivo daquelas obrigações;

10.3. Preliminar de nulidade da responsabilização tributária, por vício de forma. Entende o Sr. Aginaldo Marcondes Ribeiro Brum que existe a necessidade de pronunciamento judicial para que, no caso concreto, possa ser efetivada a desconsideração da personalidade jurídica. Mesmo os defensores da aplicação da desconsideração no âmbito do direito tributário entendem que esta deve se dar de acordo com os critérios e as condições estabelecidas no artigo 50 do Código Civil Brasileiro, revelando-se a intervenção judicial indispensável, uma vez que expressamente exigida pela lei. Atribuir a Responsabilidade Tributária por meros indícios, ou pela análise superficial das provas colhidas no procedimento fiscal, é desrespeitar as garantias do cidadão;

10.4. Que interposta pessoa só se aplica à sócio fictício, interposto à tal condição para que os verdadeiros detentores do quinhão de capital não apareçam. Sustenta que para se tipificar a condição de interposta pessoa seria necessário, por exemplo, que uma pessoa qualquer, sem nenhum vínculo com a sociedade organizada, às vezes com paradeiro desconhecido, etc, constasse como sócio da empresa X, com participação societária. No presente caso, os sócios da empresa são pessoas conhecidas, com domicílio certo e conhecido, e sempre se dedicaram à atividades correlatas com o objeto da empresa;

10.5. Que para que se dê a eleição do terceiro como responsável com base no artigo 134 do CTN não basta mero vínculo decorrente da relação, mas que o terceiro efetivamente tenha concorrido para o não cumprimento da obrigação tributária, ou mesmo que o patrimônio da empresa tenha se desviado para o terceiro responsabilizado. Hipóteses descartadas para a responsabilidade que lhe é atribuída, pois os autos carecem de prova inequívoca nesse sentido;

10.6. Que não tem interesse comum com os negócios realizados pela empresa autuada e também não se beneficiou com os mesmos. Apenas mantém com a mesma relações comerciais, por ser comprador de matéria-prima para a autuada e para várias empresas de charque estabelecidas na região, sem que isso signifique ato de gerência e/ou interesse comum no fato gerador dos tributos de responsabilidade da autuada. A Responsabilização Solidária não pode prevalecer, já que não há provas suficientes a demonstrar o interesse comum entre ele e a empresa autuada, tampouco sendo comprovado que administrava os bens da autuada e os valores depositados em suas contas correntes, como também nunca exerceu o cargo de gerente ou representante da autuada;

10.7. Que inexistente prova inequívoca de que tenha praticado ato irregular que autorize ser invocado o preceito do artigo 135 do CTN, mesmo porque não é sócio, gerente ou representante da pessoa fiscalizada e autuada, ela sim, sujeito passivo da obrigação. Logo, não poderia incorrer na prática de atos com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social da autuada. Seu relacionamento com a mesma é comercial. Também não aplica a ele o artigo 121 e o 137 do CTN. Para o agente fiscal qualquer empresa vinculada ao ramo charque é de interesse comum com ele para fins tributários. O que se destaca é a simplicidade dos relatos, que não contém provas inequívocas das vinculações que pretendeu imputar, não sendo nenhuma delas caso típico de responsabilidade solidária;

10.8. Que se insurge também quanto ao fato de serem citadas fiscalizações levadas a efeito em outras empresas com as quais também não tem interesse comum com os negócios por elas realizados e também não se beneficiou com os mesmos. O agente fiscal tenta responsabilizá-lo por fiscalizações em terceiras empresas apenas noticiadas no Termo de Sujeição Passiva Solidária, sem que sejam tais fatos de seu conhecimento;

10.9. Que aos terceiros mencionados no artigo 134 do CTN não é aplicável nenhuma penalidade, mesmo tratando-se de situação em que o terceiro interveio por atos ou omissões, o que não ocorreu no caso do processo sob exame. Afigura-se, portanto, completamente injustificada a aplicação da multa, na forma do artigo 44, § 2º da Lei 9.430/96; e mesmo que houvesse a responsabilidade passiva solidária, esta não se estenderia às multas de ofício aplicadas;

10.10. Que a empresa Charque 2000 Indústria Comércio e Distribuidora de Carnes e Charques Ltda, CNPJ 08.029.430/000148, mantém com a empresa fiscalizada relações comerciais amparadas pelo ordenamento jurídico brasileiro e também não praticou nenhuma ilegalidade, não tendo nada a esconder do fisco ou de qualquer outra instituição governamental. Não houve nem há a figura do "dificultar a cobrança dos créditos tributários por parte da Fazenda Nacional". Prova disso, é o Contrato de Comodato (cópia anexa) relativo ao imóvel que sedia a empresa fiscalizada – a HSR – e o Contrato de Terceirização entre a Charque 2000 e a fiscalizada;

10.11. Que também não há provas nos autos de que tenha agido com infração às leis enquanto sócio da Charque 2000 Industria Comercio e Distribuidora de Carnes e Charques Ltda. As operações contratuais, entre as referidas empresas não são ilegais;

10.12. Que o agente fiscal tenta descaracterizar a legalidade do Contrato de Terceirização fazendo menção equivocada de que não há base legal para terceirização de atividade fim se calçando em Súmulas da Justiça Trabalhista. Sustenta que a lei não impõe restrição à terceirização de atividade fim, o que se tem é interpretação apenas para fins trabalhistas. Além disso, os próprios termos "atividades meios" e "atividades fins" não têm seus alcances bem delineados pela lei ou jurisprudência, comportando, ainda hoje, divergências doutrinárias;

10.13. Que o agente fiscal de forma equivocada tenta desabonar pessoas de bem, pelo simples fato de possuírem empresas localizadas em um mesmo bairro no município de Itaperuna PJ, bairro este destinado à empresas que se dedicam a charques, razão pela qual é conhecido como bairro "Frigorífico";

10.14. Que uma vez que o bairro conhecido como "Frigorífico" possui várias empresas instaladas, é comum a movimentação da mão-de-obra dispensada de uma empresa ser contratada por outra, sem que isto configure ilicitude e/ou tipificação de solidariedade passiva para fins tributários;

10.15. Que a fiscalização tumultua os autos quando faz menção à matéria de competência do Ministério do Trabalho e do Ministério da Agricultura sem nenhuma prova de que há conduta ilegal e muito menos delituosa apuradas pelos órgãos de fiscalização daqueles Ministérios;

10.16. Que é desproposital a afirmação de que o filho do ora impugnante comprou um veículo e que este veículo foi pago com vários cheques de terceiros. Questiona em que isto pode servir de prova contra o impugnante, uma vez que seu filho tem renda própria não cometeu nenhuma ilegalidade ao adquirir o referido veículo. Além disso, em outro enfoque traz para a roda operações efetuadas por filho deste impugnante, que também encontra-se em dia com a RFB e que não tem nenhum vínculo com as empresas em questão.

11. A pessoa jurídica Charque 2000 Itaperuna Indústria, Comércio e Distribuição de Charques Ltda impugna alegando o seguinte:

11.1. Que o artigo 135 do Código Tributário Nacional tem como destinatário as pessoas físicas referidas no artigo 134, como também os mandatários, prepostos, empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Assim, é nulo o Termo de Sujeição Passiva, por erro na identificação do sujeito passivo, haja vista não poder a pessoa jurídica ser a destinatária das responsabilidades pessoais atribuídas aos mandatários, prepostos, empregados, diretores e gerentes e por não ser o mesmo instrumento eficaz para sucessão de obrigações entre pessoas jurídicas. A relação ali enumerada em seus incisos I, II e III é exauriente e não exemplificativa, não comportando portanto a adição de outras pessoas e, menos ainda, de pessoas jurídicas. Além disso, também a responsabilidade solidária, segundo legislação, doutrina e jurisprudência, é direcionada a pessoas físicas, representadas pelos sujeitos relacionados nos artigos 135 e 137 do CTN;

11.2. Que o Auditor Fiscal afirmou no Termo de verificação Fiscal que "O Sr. Aguinaldo, sócio da empresa CHARQUE 2000 é proprietário de fato bem imóvel (documento 16) onde a pessoa jurídica fiscalizada e a empresa CHARQUE 2000 funcionam...". Entende a empresa responsabilizada que o Auditor se equivocou ao designar o sócio da Responsabilizada como proprietário de fato do bem imóvel objeto do usufruto, uma vez que o fato constatado é público e notório, haja vista a Escritura Pública ter sido vexada aos autos em atendimento a Termo de Intimação Fiscal. A autoridade fiscal estaria contestando a fé-pública notarial, vez que a declaração

constante na Escritura juntada estabelecendo o usufruto, por ser instrumento público, possui presunção de veracidade, já que o Tabelião é detentor de fé-pública;

11.3. Que o Sr. Agnaldo, seu representante legal, é beneficiário de usufruto de uma área de terra de 5.000 metros quadrados situada na Rua Antonio Cunha, 347, Bairro Presidente Kennedy, no lugar denominado Frigorífico, tendo como benfeitoria uma sala comercial e uma câmara fria. No gozo do direito que tal instituto lhe proporciona, celebrou Contrato de Comodato com a empresa fiscalizada "HSR DE ITAPERUNA DISTRIBUIDORA DE CARNES E CHARQUES LTDA", representada por seu sócio gerente, o Sr. Robson José Alves de Azevedo. Conforme descrito, o objeto do mesmo é o imóvel que tem como comodatária a pessoa jurídica fiscalizada e como comodante o Sr. Agnaldo Marcondes Ribeiro Brum, sócio da empresa Charque 2000. Tal Contrato, firmado em 2006, transformou-se em contrato por prazo indeterminado, segundo as leis reguladoras da matéria, estando pois em plena vigência nos períodos fiscalizados, não se prestando porém para nenhuma outra finalidade se não as declaradas no próprio texto do documento. O Contrato de Comodato firmado satisfaz as exigências dos contratos em geral, reguladas no Código Civil, definido no artigo 579, como empréstimo gratuito de coisas não fungíveis, aperfeiçoado com a tradição do objeto;

11.4. Que a relação dela, Charque 2000, com a HSR, representada pelo Contrato de Comodato, se exaure dentro dos Termos do próprio Contrato, não havendo que se falar em integração de patrimônios societários por meio da agregação do patrimônio de uma sociedade em outra, sobretudo porque o representante da CHARQUE 2000, comodante pessoa física, é mero possuidor do imóvel, através do instituto do usufruto, que não comporta a transferência da propriedade do bem objeto do mesmo;

11.5. Que consta em suas informações cadastrais inseridas nos Sistemas da Receita Federal do Brasil e especialmente no CNPJ que sua sede se localiza na Rua Antonio Cunha, 345 Sala A, Presidente Kennedy – Itaperuna. Assim, não há como ainda persistir dúvida quanto à sua sede ou de que ela funciona no mesmo endereço da Autuada, como faz supor o Auditor Fiscal, ao afirmar que "Os estabelecimentos que ficam no número 345 está pintado nas cores azul e branco e o suposto estabelecimento de número 347 está pintado de verde e branco. Não há nas edificações mencionadas qualquer tipo de placa ou letreiro que possa identificar o nome da empresa ali existente...". Os artifícios usados pelo Auditor, ainda que sejam materiais e de fácil contestação, não podem persistir para reforçar sua pretensão de imputar responsabilidades à CHARQUE 2000;

11.6. Que não pode causar estranheza a presença de caminhões da empresa "azul e branco" nas dependências da empresa "verde e branco", já que quando diligenciada apresentou ao Auditor os vários Contratos de Arrendamento nos quais figura como arrendante de veículos para a HSR. A formalização de tais Contratos não teve nenhuma finalidade de desvirtuar os estritos limites expressos formalmente através dos instrumentos contratuais colocados a disposição do Auditor; e que não se justifica a estranheza apontada pelo mesmo diante do fato de seu empregado ser testemunha do referido Contrato, pois nada na legislação comercial/empresarial restringe a idoneidade da testemunha pelo fato de ser empregada de um dos lados contratantes. Além disso, os documentos comprobatórios da propriedade dos veículos também foram apresentados e nada existe que ultrapasse as relações contratuais expressas. Portanto, foi não somente possível, como também fácil, "constatar que os caminhões utilizados para realizar o frete das mercadorias vendidas pela empresa fiscalizada estão registrados no DETRAN-RJ em nome da empresa CHARQUE 2000";

11.7. Que sobre a ausência de formalização de Contratos de Prestação de Serviços celebrado com a HSR e da suposta terceirização dos serviços da atividade fim da empresa, alega o seguinte:

11.7.1. Que noticiou a terceirização dos serviços de industrialização prestados à empresa autuada através de contrato não formal, o qual se concretiza quando a empresa terceirizada promove a industrialização da matéria prima adquirida pela HSR de

Itaperuna Ind. e Com de Charques Ltda., devolvendo-a na forma em que é comercializada e fazendo a cobrança pelos serviços prestados;

11.7.2. Que a veracidade de tal serviço está comprovada pelo cumprimento das várias exigências para atendimento aos Órgãos de Inspeção do Ministério da Agricultura e do Abastecimento, como provam os Laudos juntados ao anexo I assinados pelo Fiscal Geral Agropecuário, que atesta nas alíneas a/u do item 2 de cada processo o cumprimento do artigo 796 do RIISPOA. Esclarece que junta à impugnação a documentação referente à sua aptidão para o serviço, representada pela documentação relativa ao Registro de Rótulo de Produtos de Origem Animal para os três rótulos dos produtos industrializados por ela como serviços prestados à autuada Anexo I;

11.7.3. Que no Termo de Verificação Fiscal o Auditor Fiscal faz referência a Transferência de Registro e relacionamento entre empresas. Sustenta, entretanto, que não foi vendida ou arrendada para a autuada, não havendo como falar em comprador e arrendatário, e sim prestador e tomador de serviços, como provam os Rótulos constantes do Anexo I, acompanhados de todas as providências tomadas pelo sócio Agnaldo Marcondes Ribeiro Brum para adequá-los às exigências do RIISPOA;

11.7.4. Que não há como contestar a existência das duas empresas, titulares de poderes para firmar contratos, assim como não há que se classificar as duas empresas como estabelecimentos reunidos em grupo e pertencentes à mesma firma, pois tem existência autônoma e distinta da fiscalizada, conforme seus Atos Constitutivos e posteriores Alterações colocados à disposição do Auditor Fiscal. Não veio daí a notícia de que fora vendida ou que é parte de grupo pertencente à mesma firma, como alude o Fiscal. Ainda que a relação não tenha se dado por contrato formal escrito, não há como duvidar que a empresa Charque 2000 Industria e Comercio de Charques Ltda, CNPJ 08.029.430/000148, presta serviços de industrialização à HSR de Itaperuna Indústria e Comércio de Charques Ltda., conforme consta da embalagem de seus produtos comercializados;

11.7.5. Que toda operação está devidamente escriturada nos Livros entregues ao Auditor Fiscal e não há registro de comercialização, pois esta operação não foi por ela efetuada, contestando assim a afirmação exposta na página 19 do Termo de Verificação Fiscal de que "o Sr. Aguinaldo se beneficiou da atividade empresarial realizada através da pessoa jurídica fiscalizada (HSR) que juntamente com a empresa responsabilizada (CHARQUE 2000) realizou a industrialização e comercialização de charques da marca "Vitória" ou "Eldorado" obtendo o expressivo faturamento nos anos fiscalizados";

11.7.6. Que a tentativa do Auditor de provar o afirmado através da DILIGÊNCIA 11 não é válida, já que, conforme relatado na página 43 do Termo de Verificação Fiscal, as notas fiscais das vendas encontradas no Supermercado Padrão da Fonseca foram emitidas no ano de 2010, período não abrangido pela fiscalização em curso, conforme ali literalmente transcrito "venda realizada no ano de 2010 por parte da CHARQUE 2000";

11.7.7. Que apesar de o serviço de terceirização ter sido explicado pela autuada, conforme página 52 do Termo de Verificação Fiscal, o Auditor Fiscal, adentrando na matéria trabalhista, fora de sua competência, classifica o Contrato de Terceirização como "mais um ardil para desonerar a folha de pagamento da empresa fiscalizada posto que a CHARQUE 2000 constava como optante pelo SIMPLES NACIONAL, além de colaborar para a sonegação fiscal apontada, uma vez que a terceirização de atividade fim não é permitida pelo ordenamento jurídico brasileiro, o que é corroborado pelo Enunciado n" 256 e 331 do Tribunal Superior do Trabalho e pelo art. 9º da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) ". Entende a empresa responsabilizada que não há que imputar ilegalidade à terceirização efetivada, uma vez que os Enunciados citados pelo Auditor Fiscal são de cunho trabalhista e orientam os julgadores da matéria na definição dos direitos trabalhistas dos empregados ligados à atividade fim da empresa;

11.7.8. Que o Contrato em discussão não extrapola os limites dos serviços tacitamente contratados, e a ausência de formalização de Contratos de Prestação de Serviços celebrados entre a Fiscalizada e a pessoa jurídica CHARQUE 2000 não tem a força de transformar a efetiva relação entre as duas empresas em tipificação de prática de atos ilícitos, abuso de direito e abuso de forma, além do desvio de finalidade na utilização de pessoas jurídicas. Ademais, a prestação do serviço de industrialização promovido pela Responsabilizada também não caracteriza a confusão patrimonial entre atuada e Responsabilizada;

11.7.9. Que o artigo 50 do Código Civil Brasileiro, transcrito pelo Auditor Fiscal, não se presta para justificar o direcionamento da responsabilidade tributária para a pessoa jurídica impugnante, já que trata de extensão de certas e determinadas relações de obrigações aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica;

11.7.10. Que o Auditor Fiscal pretendeu estabelecer uma sucessão entre as duas empresas, porém devido a fragilidade de seus argumentos criou a figura da responsabilidade através da lavratura do Termo de Sujeição Passiva contra a CHARQUE 2000. O intuito de sucessão tentado pelo Auditor torna-se evidente, quando diz que a empresa fiscalizada funcionava no n.º 347 da Rua Antonio Cunha, fazendo crer que não mais funciona, apesar de ter estado no local e constatado a presença de duas empresas. Entretanto, vendo malgrado seus argumentos, atropela nosso ordenamento jurídico e atribui a responsabilidade prevista nos artigos 135 e 137 do Código Tributário Nacional à pessoa jurídica, como já alegado em PRELIMINAR;

11.7.11. Que o Auditor Fiscal cita em seu Termo de Constatação que um dos fundamentos para estabelecer a responsabilidade tributária foi o fato de "Um dos AR (Aviso de Recebimento) da correspondência postal encaminhando o Termo de Início de Ação Fiscal para o endereço da Fiscalizada foi recebida e assinada pelo Sr. AGUINALDO em 18.02.2010 (documento 30)". Argumenta a impugnante que as duas empresas, atuada e Responsabilizada, são vizinhas, uma ocupante do número 347 e outra do número 345, respectivamente, e que durante todo decorrer da fiscalização outros AR também endereçados para a atuada foram recebidos por funcionários da empresa CHARQUE 2000, sem que isto demonstre confusão entre as pessoas jurídicas, e sim o fato de existir uma portaria comum, o que autoriza o funcionário dos Correios a entregar a correspondência a qualquer pessoa que se encontre no recinto, tendo porém o cuidado de identifica-las, resguardando assim sua responsabilidade. A prova maior de que nenhum indício de confusão existe, é que o recebimento das correspondências por qualquer pessoa, não necessariamente empregados da fiscalizada/Responsabilizada, continuou por todo o tempo da fiscalização/diligência. O fato é que a empresa, mesmo diligenciada, não se preocupou em modificar seu hábito exercido até em nome da boa vizinhança que mantém com a atuada. É de se destacar também que por tratar-se de cidade pequena, de costumes interioranos, há uma visível despreocupação na maneira de agir das pessoas. Assim, o simples fato do representante da Responsabilizada ter recebido uma correspondência cujo teor desconhecia como sendo o Termo de Início da Ação Fiscal, não pode agigantar-se a ponto de fazer dele o proprietário da HSR de Itaperuna Indústria e Comércio de Charques Ltda;

11.7.12. Que nunca negou as relações comerciais mantidas com a atuada, declaradas ao Auditor Fiscal, enquanto Diligenciada, através de resposta a Termos de Intimação, onde noticiou seus Contratos de Arrendamento de Veículos. Sua escrituração, também remetida ao mesmo, retrata as relações de terceirização perfeitamente identificadas. As Planilhas INFORMAÇÕES EXTRAÍDAS DAS GIA-ICMS 2007 E 2008, que acompanham o Termo de Sujeição Passiva, mostram as relações comerciais entre as duas empresas, através da informação de valores pagos por serviços de terceirização. Não é de se estranhar pois, a existência de cheques da atuada em benefício da Responsabilizada. É justa assim a afirmativa de que são indícios de pagamento pela prestação de serviços ou outras relações lícitas mantidas entre elas. Por isso, entende despropositual a afirmação do Auditor Fiscal, para fins de considerar como indício de ato

ilícito ou com desvio de finalidade, de que "Em dois dos cheques emitidos (documento n.º 26) da conta bancária mantida em nome da empresa fiscalizada (HSR) para efetuar pagamentos que foram contabilizados na conta FORNECEDORES DIVERSOS, com o histórico de "PAGAMENTO AO FORNECEDOR ", constavam escrito a mão em seu verso, o nome CHARQUE 2000 ". É de todo fora de propósito atribuir a uma anotação no verso de DOIS CHEQUES, o valor de prova indiciária de tão graves conseqüências, já que existem nos autos provas de relações comerciais lícitas entre as empresas envolvidas;

11.7.13. Que não há como valorar a existência de cheques emitidos em favor da Responsabilizada apenas como indício do ilícito de desvio de finalidade na utilização de pessoas jurídicas cometidos pela atuada, já que tal indício culminou com o envolvimento da CHARQUE 2000 no pólo passivo da obrigação tributária. A escrituração da empresa atuada, conforme se depreende da leitura do Termo de Verificação Fiscal, foi reconstituída, sendo possível que tenha sido escriturada de forma genérica, já que não dispunha de todos documentos para atender aos requisitos de uma escrituração contábil minuciosa. Logo, como em seu ramo de atividade seus maiores custos são na Conta Fornecedores, é normal que ali tenham sido lançados outros custos;

11.7.14. Que ao afirmar que "tanto a pessoa jurídica atuada como a pessoa jurídica responsabilizada pelo crédito tributário lançado possuem o mesmo objeto social" o Auditor Fiscal tenta envolver a pessoa jurídica responsabilizada com todas as outras que tenham o mesmo objeto social dela. Entende que não estaria caracterizado o interesse comum por este fato, como alegado na página 8 do Termo de Sujeição Passiva.

[...]

A DRJ apreciou as alegações trazidas na impugnação e houve por bem exonerar ambos os responsáveis quanto à responsabilidade solidária atribuída, *verbis*:

20. Da responsabilidade solidária:

20.1. Ao proceder ao lançamento a fiscalização arrolou como sujeitos passivos solidários, na forma do inc. I do art. 124 do CTN, o Sr. Aguinaldo e a pessoa jurídica Charque 2000, da qual o Sr. Aguinaldo é sócio. Relativamente a ambos a fiscalização atribuiu responsabilidade solidária em razão do supostamente comprovado interesse comum nos fatos geradores dos tributos exigidos. O enquadramento legal relativo à responsabilização do Sr. Aguinaldo se deu nos termos do inciso II do art. 121, do inciso I do art. 124, inciso III do art. 135 e art. 137 da Lei n.º 5.172 de 1966 (Código Tributário Nacional CTN) ; enquanto relativamente à pessoa jurídica Charque 2000, o enquadramento legal menciona apenas do inciso II do art. 121 e o inciso I do art. 124 do CTN.

20.2. Em síntese, o pormenorizado relato constante do Termo de Constatação e Verificação Final de fls. 590/695 e dos termos de sujeição passiva deixa claro que a fiscalização entendeu que estaria caracterizado o interesse comum dos arrolados na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária.

20.3. Os indícios que levaram a fiscalização a concluir pela solidariedade são relacionados adiante: a) o Sr. Aguinaldo é proprietário do imóvel onde funciona o estabelecimento da interessada; b) o Sr. Aguinaldo teria adquirido um imóvel rural no ano de 2008, e parte do pagamento teria se dado com recursos advindos de uma conta bancária em nome da interessada; c) a pessoa jurídica Charque 2000 tem em seu quadro societário a irmã do Sr. Aguinaldo; d) a interessada não possui registro no SIF (Sistema de Inspeção Federal), e utiliza do registro da empresa Charque 2000; e) a empresa Charque 2000 arrenda caminhões para a interessada, sendo que alguns destes caminhões já pertenceram à empresa Distribuidora JM; f) os bens adquiridos pelo Sr. AGUINALDO até o ano de 2008 foram todos eles doados aos seus filhos; etc.

20.4. Com efeito, diz o artigo 124, inciso I, do CTN, que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Que interesse comum é esse? Pela vagueza do termo, há de se examinar cada situação que constitui o fato gerador, de modo a se averiguar se existe a comunhão de interesses mencionada, acarretando a solidariedade.

20.5. Entendo que o interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação e que, se constatado, cria a solidariedade, não é um interesse meramente de fato, e sim um interesse jurídico. Interesse que decorre de uma situação jurídica. Ou seja, o interesse comum das pessoas não é revelado pelo interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas pelo interesse jurídico, que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador. É solidária a pessoa que atua de forma direta, realiza individual ou conjuntamente com outras pessoas atos que resultam na situação que constitui o fato gerador, ou que, em comum com outras, esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação.

20.6. Neste sentido, estariam afastados da responsabilidade solidária os sócios da pessoa jurídica que não exercem funções de gerência na sociedade, visto que tais pessoas, a despeito de possuírem interesse econômico no lucro da empresa, não praticaram atos que os vinculasse diretamente à situação que fez surgir o fato gerador. Ao contrário, os sócios-gerentes e os administradores, por se vincularem ativamente às situações ocorridas e aos atos praticados durante sua gestão ou administração, revelariam o “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação”, previsto no inciso I do art. 124 do CTN.

20.7. Resumindo: na configuração da solidariedade é relevante que haja a participação comum na realização do lucro, e não a mera participação nos resultados representados pelo lucro. A existência de interesse comum é situação que somente em cada caso pode ser examinada. A solidariedade, em tais casos, independe de previsão legal. É a fiscalização que deve provar que há interesse comum nesta ou naquela situação.

20.8. No caso dos autos, as evidências em que se baseou a fiscalização para imputar a responsabilidade solidária ao Sr. Aguinaldo e à pessoa jurídica Charque 2000, a meu ver, constituem, quando muito, meros indícios de estreita vinculação comercial entre as duas empresas, que possuem em seus quadros societários parentes, carecendo a conclusão fiscal de prova robusta a fim de restar caracterizada a solidariedade a que alude o art. 124, I, do CTN.

20.9. Com efeito, poder-se-ia pelos elementos acostados aos autos, a princípio e de forma indiciária, se perquirir sobre a efetiva vinculação dos responsabilizados com as atividades da empresa fiscalizada. No entanto, a fim de se imputar a este a responsabilidade solidária a que alude o art. 124, I, do CTN, caberia à fiscalização aprofundar as investigações a fim de demonstrar de forma inequívoca a participação direta dos responsabilizados nos negócios da interessada.

20.10. Especificamente quanto ao Sr. Aguinaldo o Termo de Sujeição Passiva ainda cita como fundamento legal da responsabilização o inciso III do art. 135 e o art. 137 do CTN, que versam sobre a responsabilidade pessoal de diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas por atos praticados por excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Portanto, a responsabilidade a que se referem os mencionados artigos somente se aplica às pessoas que, de fato, exerçam a função de diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica. Entretanto, o presente voto já firmou o entendimento de que não restou comprovado que o Sr. Aguinaldo participasse diretamente nos negócios da interessada, que fosse seu representante legal ou que exercia funções de gerência. Assim, também deve ser afastada a responsabilidade tributária do Sr. Aguinaldo fundamentada no inciso III do art. 135 e no art. 137 do CTN.

20.11. Nesse passo, no presente momento não vislumbro nos autos a constatação material necessária a fim de que seja imputada ao Sr. Aguinaldo e à pessoa jurídica Charque 2000 a sujeição passiva solidária. Pelo exposto, entendo que os mesmos devem ser excluídos do pólo passivo da exigência.

Com a devida vênia, divirjo das conclusões trazidas pela decisão recorrida quanto à interpretação dada ao conjunto de fatos apontados pela autoridade fiscal para exonerar a responsabilidade tributária imputada.

Assim, impõe-se apreciar as alegações dos recorrentes trazidas em sua impugnação.

De pronto, revela-se indispensável analisar as alegações de nulidade apresentadas.

O responsável solidário, Agnaldo Brum, apresentou três alegações de nulidade.

Na primeira argui a nulidade do Termo de Sujeição Passiva Solidária e também do auto de infração, por erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, por não se enquadrar em nenhuma das hipóteses dos artigos 121, 134 e 135 do Código Tributário Nacional.

Sustenta que a responsabilidade teria sido indevidamente estendida à empresa Charque 2000 Indústria Comércio e Distribuidora de Carnes e Charques Ltda e a um de seus sócios, sendo que tanto a empresa como seu sócio ora impugnante não detêm nenhum poder de gerência na empresa fiscalizada. Os fatos descritos no relatório fiscal não são capazes de caracterizar a responsabilidade pessoal pretendida. Ao enquadrá-lo como pessoalmente responsável nesses termos, a fiscalização não observou os princípios da legalidade, tipicidade, segurança jurídica, bem como desrespeitou a ampla defesa e o contraditório.

Não vislumbro no presente caso a nulidade apontada, posto que a discussão proposta pelo impugnante se dirige claramente contra o mérito da imputação de responsabilidade feita, de sorte que não há nenhum indicativo, *à priori*, de erro na identificação do sujeito passivo. O que o responsável arrolado, ora recorrido, apresenta poderia, quando muito, levar à conclusão da falta dos elementos necessários para a imputação da responsabilidade.

Destarte inexistente a alegada ofensa aos princípios da legalidade, tipicidade, segurança jurídica, ampla defesa e o contraditório.

Assim, afastado esta primeira alegação de nulidade.

A segunda preliminar de nulidade alegada, consiste no cerceamento do seu direito de defesa, vez que a fiscalização, ao enquadrá-lo como pessoalmente responsável nos termos dos artigos 135 e 137 do Código Tributário Nacional e citar também outros dispositivos (artigos 124 e 121 do Código Tributário Nacional), teria dificultado ou impedido a sua defesa.

Destaca que há um relato truncado e confuso de que a empresa fiscalizada seria sucessora de uma outra que também foi fiscalizada, com relatos de fatos esparsos, devendo ser reconhecida a sua dificuldade de defesa, pois desconhece os fatos que lhe estão sendo imputados.

Aduz que o cerceamento do direito de defesa se dá também em relação ao mérito do lançamento da pessoa jurídica autuada, já que não tem meios legais e nem materiais para se defender quanto a fatos relacionados a uma pessoa jurídica da qual não é sócio, nem de direito e nem de fato, não é gerente, administrador, procurador, etc.

Alega que somente tomou conhecimento dos autos de infração e do Termo de Verificação Fiscal, que mesmo assim, não são suficientes para garantir a possibilidade de direito de defesa das tributos e contribuições lançados, pois não é o sujeito passivo daquelas obrigações.

Também aqui não enxergo qualquer nulidade por cerceamento ao direito de defesa, uma vez que a autoridade fiscal apontou claramente quais os fatos que justificariam a imputação e declinou os dispositivos que em tese dariam amparo à responsabilização, tendo a recorrente se defendido larga e eficazmente dos fatos apontados e da imputação feita.

Quanto à alegação de desconhecimento dos fatos relacionados à pessoa jurídica autuada, trata-se de defesa de mérito contra a imputação que não pode conduzir à nulidade do procedimento, pois partindo desta premissa a simples apresentação de tal alegação nenhum sujeito passivo seria alcançado pelo instituto da responsabilização tributária.

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar referida.

Na sequência o Sr. Agnaldo Marcondes Ribeiro Brum alega a nulidade da responsabilização tributária, por vício de forma, por entender que existe a necessidade de pronunciamento judicial para que, no caso concreto, possa ser efetivada a desconsideração da personalidade jurídica.

Sustenta que, mesmo os defensores da aplicação da desconsideração no âmbito do direito tributário entendem que esta deve se dar de acordo com os critérios e as condições estabelecidas no artigo 50 do Código Civil Brasileiro, revelando-se a intervenção judicial indispensável, uma vez que expressamente exigida pela lei.

Aduz que atribuir a responsabilidade tributária por meros indícios ou pela análise superficial das provas colhidas no procedimento fiscal é desrespeitar as garantias do cidadão.

Mais uma vez não assiste razão ao responsável solidário, ora recorrido.

O procedimento de atribuição de responsabilidade tributária no âmbito da constituição do direito creditório pela Fazenda Pública em face de outros contribuintes prescindem da desconsideração da personalidade jurídica dos envolvidos nos fatos.

A responsabilidade solidária é atribuída exatamente em respeito à personalidade jurídica da empresa autuada e dos supostos responsáveis arrolados, que não obstante passem a responder solidariamente pela dívida tributária constituída em nome do contribuinte de direito, mantém incólumes suas condições jurídicas individuais.

Decerto que um dos caminhos possíveis, diante dos fatos levantados pela autoridade fiscal poderia ter sido a desconsideração da personalidade jurídica da empresa autuada ou da empresa Charque 2000 e atribuir os fatos geradores a apenas uma delas, sem prejuízo da eventual responsabilização dos seus sócios, mas não é o que ocorreu no presente caso.

Assim, não há que se discutir a necessidade de autorização judicial para a desconsideração da personalidade jurídica de qualquer das partes imputadas, posto que inexistente tal fato.

Assim, voto por rejeitar também esta alegação.

Por fim a impugnante Charque 2000, ora recorrida, também apontou a existência de nulidade no procedimento fiscal na medida em que o artigo 135 do Código Tributário Nacional tem como destinatário as pessoas físicas referidas no artigo 134, como também os mandatários, prepostos, empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Assim, seria nulo o Termo de Sujeição Passiva por erro na identificação do sujeito passivo, haja vista não poder a pessoa jurídica ser a destinatária das responsabilidades pessoais atribuídas aos seus mandatários ou prepostos.

Se equivoca a impugnante, pois no Termo de Responsabilidade Solidária lavrado contra si, não existe a imputação da responsabilidade com base no art. 135, III do CTN, mas tão somente indica os dispositivos do art. 121, inc. I e 124, II do CTN, como se colhe ao final do referido termo, *verbis*:

[...]

Em face da empresa autuada foi lavrado Auto de Infração relativo ao Imposto de Renda (IRPJ), Contribuição Social (CSLL), Contribuição do Programa de Integração Social (PIS), da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) pelas razões constantes no Termo de Verificação Fiscal, cuja cópia segue anexa a este Termo, destinada à responsável que em razão do seu comprovado interesse comum nos fatos geradores dos tributos ora exigidos, figura, como Sujeito Passivo da obrigação tributária constante do processo administrativo fiscal n.º 15521.000001/2012-94, **na condição de RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO nos termos do inciso II do art. 121 e do inciso I do art. 124 da Lei n.º 5.172 de 1966 (Código Tributário Nacional).** (grifei)

Assim, não existe qualquer erro ou nulidade a ser reconhecida quanto à imputação feita, pelo que rejeito a alegação.

No mérito, entendo que restou bem caracterizado o interesse comum nas situações que constituíram os fatos geradores ora exigidos em face da contribuinte HSR, pelos responsáveis arrolados.

Me filio à corrente jurisprudencial deste Conselho firmada no sentido de admitir a responsabilidade solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador, prevista no art. 124, I do CTN, além daquelas hipóteses tradicionalmente admitidas pela doutrina, quando é possível identificar a confusão patrimonial e/ou financeira entre o sujeito passivo a que se atribuiria formalmente a obrigação tributária e seus sócios ou, ainda, com outras pessoas físicas e jurídicas.

Tal situação, comumente, se evidencia quando ocorre a interposição fraudulenta no quadro societário ou na titularidade de contas correntes junto a instituições financeiras que visam ocultar não apenas a ocorrência do fato gerador pelo Fisco, como também impedir ou dificultar a realização do crédito tributário quando identificada a infração e realizado o lançamento.

Além disso, os reais titulares da pessoa jurídica, geralmente, obtém benefícios diretos com tal situação, caracterizados pelo incremento patrimonial ou recebimento de numerários não registrados formalmente pela pessoa jurídica ou registrados mediante a utilização de artifícios fraudulentos ou simulações.

No presente caso, os fatos investigados e trazidos pela autoridade fiscal na longa narrativa constante do Termo de Verificação Fiscal me conduzem à inevitável conclusão de que tanto o responsável Aguinaldo Brum, quanto a empresa Charque 2000 atuaram decisivamente e em conjunto para a realização dos fatos geradores apurados pela fiscalização.

O primeiro ponto que chama desde logo a atenção deste relator, é que pessoa jurídica Charque 2000 e seu sócio Aguinaldo Brum eram os reais detentores de todos os elementos de produção e de comercialização dos produtos cuja fabricação e venda era atribuída à pessoa jurídica autuada (HSR). Vejamos.

O sócio Aguinaldo Brum detém o direito de usufruto do imóvel onde estão estabelecidas as duas empresas (HSR e Charque 2000), que teria sido cedido, em parte, em comodato à empresa HSR no ano de 2006, conforme contrato (fls. 919/923) apresentado somente por ocasião da impugnação. Aqui revela-se irrelevante a discussão trazida pelos recorrentes quanto à propriedade do referido imóvel, que teria sido transferido aos filhos do sr. Aguinaldo Brum, com reserva de usufruto.

A possibilidade de usufruir do imóvel como meio de produção e realização da atividade empresarial é o que interessa no presente caso, independentemente de quem detenha a propriedade.

Com efeito, o art. 1.394 do código civil dispõe que “*O usufrutuário tem direito à posse, uso, administração e percepção dos frutos*”.

E foi sob esta condição que o usufrutuário, sr. Aguinaldo Brum, teria cedido o imóvel medindo 5000 m², composto de sala comercial e câmara fria, em comodato à empresa HSR para que esta desenvolvesse suas atividades empresariais, conforme disposto nas cláusulas abaixo transcritas:

Cláusula Primeira: O comodante é usufrutuário de uma área de terras, medindo 5.000 metros quadrados, tendo como benfeitoria uma sala comercial e uma câmara fria, situada na Rua Antonio Cunha, nº.347 - bairro Presidente Kennedy, no lugar denominado "Frigorífico", perímetro urbano do 1º distrito de Itaperuna-Estado do Rio de Janeiro, com as seguintes características e confrontações: 50,00 metros de largura na frente divisando com a Rua Antonio Cunha; 50,00 metros de largura nos fundos divisando com terras de Abílio Figueiredo; 100,00 metros de comprimento do lado direito divisando com terras de Abílio Figueiredo; e, finalmente, 100,00 metros de comprimento do lado esquerdo divisando com quem de direito, com inscrição municipal nº.01.5.080-

1000), devidamente registrada no registro de imóveis sob o nº.5-3.983, fls.256, do livro nº.2-Q, do Cartório de Registro de Imóveis, anexo ao 1º Ofício de Itaperuna-RJ.

Cláusula Segunda: Que, pelo presente instrumento e na melhor forma de direito, o COMODANTE, cede em comodato à empresa COMODATÁRIA, o imóvel acima descrito e caracterizado, pelo prazo de 01(um) ano, iniciando-se no dia 01 de outubro de 2.006 com término no dia 01 de outubro de 2.007, quando então deverá a COMODATÁRIA devolver o imóvel ao COMODANTE em perfeito estado de conservação.

Cláusula Terceira: Que, a empresa COMODATÁRIA poderá fazer uso e gozo do bem imóvel descrito na cláusula primeira para fins comerciais, assumindo as obrigações de arcar com as despesas de manutenção do mesmo, pagando-lhe os impostos devidos, sejam municipais, estaduais ou federais, ficando expressamente vedado a cessão total ou parcial do imóvel objeto do comodato, inclusive em regime de sub-comodato ou sub-locação.

De acordo com a cláusula sexta do referido contrato, uma vez findo o mesmo a empresa comodatária passaria a pagar aluguéis mensais de R\$ 5.000,00, porém os recorrentes afirmam que a cessão por comodato passou a ser por tempo indeterminado na forma da lei e desta forma vigeria ao tempo dos fatos geradores apurados. Confirma-se a cláusula referida:

Cláusula Sexta: A falta de cumprimento de qualquer das cláusulas deste contrato implicarão em sua imediata rescisão, independentemente de notificação, e se, findo o prazo contratual ou rescindido o comodato, se não o devolver, deverá a empresa COMODATÁRIA pagar aluguel, estimado em R\$5.000,00 (cinco mil reais), mensalmente, até a efetiva devolução do imóvel.

Da parte da empresa Charque 2000, verifica-se que a mesma detinha não apenas a expertise e estrutura para a produção dos produtos comercializados pela empresa HSR, como também a autorização dada pela inspeção federal do Ministério da Agricultura (CIF) para produzi-lo. Além dos equipamentos e maquinários necessários, verifica-se que a empresa Charque 2000 detinha um frota própria de 16 caminhões, que segundo relatado e confirmado pelos recorrentes teriam sido arrendados à empresa HSR.

Chama, imediatamente, a atenção a cessão não onerosa, pelo sócio-proprietário da empresa Charque 2000, de um imóvel com as características acima descritas a outra empresa do mesmo ramo que, segundo a versão dos recorrentes, comercializa os produtos processados sob encomenda pela empresa Charque 2000, utilizando para a distribuição dos produtos vendidos os veículos também arrendados da empresa produtora.

Em que pese a capacidade operacional completamente inversa, o que se verifica nos dados trazidos ao autos é que o faturamento declarado na DIPJ pela empresa Charque 2000 no ano de 2008 foi de R\$ 791.837,53, enquanto a empresa autuada (HSR) faturou mais de 51,5 milhões de Reais, segundo a apuração fiscal. Também merece destaque o fato da empresa Charque 2000 ter informado em DIRF, no ano de 2008, pagamentos a 174(cento e setenta e quatro) pessoas físicas (funcionários e sócios), no total de R\$ 957.857,19, enquanto a empresa HSR tinha apenas 3 funcionários em sua folha de pagamento.

Outro aspecto muito relevante apontado pela fiscalização refere-se ao sócio-gerente da empresa fiscalizada, Sr. Robson Alves de Azevedo constar como empregado da empresa Charque 2000 nos anos objetos de apuração pela fiscalização, o que se revela absolutamente incongruente com a situação econômica de cada uma das empresas e de sua posição como responsável perante a HSR. Esta informação não foi contraditada em momento algum pelos recorrentes.

No mesmo sentido aponta a informação da fiscalização de que o Sr. Aguinaldo Brum recebeu da empresa HSR, nos anos de 2007 e 2008, valores superiores aos recebidos pelo sócio da empresa, sr. Robson Azevedo. A fiscalização aponta que “ O Sr. AGUINALDO aparece na DIRF da autuada de 2008 recebendo o valor de R\$ 13.800 e R\$ 29.000,03 em 2009, enquanto o próprio "sócio", o Sr. ROBSON, recebe o valor de R\$ 4.910,00 em 2008”.

Os recorrentes alegam que os valores recebidos pelo Sr. Agnaldo Brum seriam decorrentes da prestação de serviços como comprador para a empresa HSR, o que não restou comprovado e revela-se pouco crível.

Na mesma linha que aponta que o Sr. Aguinaldo Brum é o verdadeiro sócio-proprietário da empresa HSR, a fiscalização apurou que parte de um imóvel rural adquirido pelo referido responsável solidário em 2008 no valor de R\$ 500.000,00, foi comprovadamente pago diretamente ao proprietário com cheques oriundos das contas da empresa HSR, no montante de R\$ 200.000,00. Os recorrentes também silenciam sobre este fato.

A fiscalização aponta, ainda, diversos outros indícios que revelam a confusão operacional entre as empresas HSR e Charque 2000, como por exemplo a constatação feita nas notas fiscais de venda da Fiscalizada colhidas, junto a alguns de seus clientes, de que os motoristas dos caminhões nela indicados, que teriam sido "arrendados" pela HSR fazem parte da folha de pagamento da empresa CHARQUE 2000, embora conte no "contrato de arrendamento" que os caminhões arrendados seriam usados por "motoristas da arrendatária (HSR) ou pessoa por ela devidamente credenciada a juízo e sob sua responsabilidade." A fiscalização concluiu que “os custos dos salários dos referidos motoristas ficava a cargo da empresa CHARQUE 2000, embora os caminhões, segundo o "arrendamento" ficasse sob a responsabilidade da Fiscalizada que os utilizaria para transportar os seus produtos (CHARQUE VITÓRIA ou ELDORADO) para os seus clientes no País”.

A autoridade fiscal também revela que ao longo de diversos anos, funcionaram no mesmo endereço da fiscalizada, cujo usufruto, lembre-se, pertence ao Sr. Aguinaldo Brum, diversas empresas exercendo a mesma atividade e tendo em comum o Sr. Robson Azevedo no quadro societário.

As empresa identificadas pela fiscalização eram PERFORMANCE DE ITAPERUNA DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS, DISTRIBUIDORA JM DE ALIMENTOS PROGRESSO e COMERCIAL RECICLAGERAL (de 10/10/1997 a 27/01/2000), sendo que esta última utilizou o nome fantasia “Charque 2000”, que ora é utilizado na razão social da empresa Charque 2000, indicada como responsável solidária. Outra situação em comum entre as referidas empresas foi a transferência para outros sócios que as transferiram para endereços inexistentes.

Na linha de tempo descrita pela autoridade fiscal a empresa Distribuidora JM seria outro elo de ligação entre as empresas HSR e Charque 2000. Esta empresa, que teve os mesmos sócios da HSR até o ano de 2005 (Sr. Robson Azevedo e Sra. Acidalia Brum, irmã do sr. Aguinaldo Brum), de acordo com o que foi descrito nos itens 3 e 14 do TVF, teve sua conta bancária junto à Caixa Econômica Federal utilizadas pela empresa HSR para receber o faturamento de clientes da HSR no ano de 2007 e para o pagamento de matérias primas da HSR, indicando uma continuidade da operação daquela empresa.

Por outro lado, a fiscalização constatou que ao menos 3 caminhões registrados em nome da empresa Charque 2000 (item 5 do TVF), foram registrados anteriormente em nome da empresa Distribuidora JM. Da mesma forma constata que tanto o sr. Aguinaldo Brum, quanto a sua esposa, Sra. Nadir Brum, sócios da Charque 2000, receberam rendimentos da empresa Distribuidora JM em 2005 e 2007 (item 18 do TVF).

Este elementos não contraditados ou esclarecidos satisfatoriamente pelos recorrentes me parecem suficientes para caracterizar que, de fato os sujeitos passivos arrolados participaram ativamente da realização dos fatos geradores apurados pela fiscalização em nome da empresa HSR, revelando o interesse comum previsto no art. 124, inc. I do CTN.

A fiscalização ainda levanta outros indícios ou coincidências que apontariam no mesmo sentido, tais como a assinatura no AR postal do recebimento do Termo de Início de Ação Fiscal da empresa HSR, pelo próprio sr. Aguinaldo Brum, a existência de cópias de cheques emitidos pela HSR em que constam o nome e o telefone do Sr. Aguinaldo Brum no verso, a utilização de um mesmo contador para cuidar da escrituração das empresas mencionadas pela autoridade fiscal, que operaram no mesmo endereço, entre outros.

Alguns desses pontos foram contraditados pelos recorrentes, mas como não os considero relevantes para o deslinde da questão, deixo de valorá-los para fins da minha conclusão. Assim, como deixo de apreciar as demais alegações trazidas pelos impugnantes, ora recorridos por entender que já declinei as razões suficientes para a formação de minha convicção e que não seria alterada por elas.

As exceções se referem ao questionamento quanto a responsabilidade pela multa de ofício e a ausência de indicação dos atos de gerência que teriam sido praticados pelo sr. Aguinaldo Brum, em nome da fiscalizada HSR, nos termos impugnados pelo responsável solidário referido.

Com relação à responsabilidade pela multa de ofício, o CTN não faz qualquer distinção, na medida em que atribui a responsabilidade em face dos “créditos tributários definitivamente constituídos”. Assim, não há como acolher a pretensão de exclusão da responsabilidade sobre a multa.

Com relação à imputação feita pela autoridade fiscal de que o sr. Aguinaldo Brum também deveria ser responsabilizado com base no art. 135, inc. III do CTN, o recorrente alega que inexistente prova inequívoca de que tenha praticado ato irregular que autorize ser invocado o preceito do artigo 135 do CTN, mesmo porque não é sócio, gerente ou representante da pessoa fiscalizada e autuada, ela sim, sujeito passivo da obrigação. Logo, não poderia incorrer na prática de atos com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social da autuada.

Entendo que, de fato, a autoridade fiscal não trouxe aos autos elementos comprobatórios da prática de atos de gerência por parte do responsável arrolado à frente da HSR, embora os fatos acima analisados apontem que o mesmo é o real proprietário da empresa autuada.

Assim, entendo que a imputação com base neste dispositivo exige a indicação concreta dos atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, de sorte que deve ser excluída a responsabilidade sob o fundamento do art. 135, inc. III do CTN.

Por fim, com relação à exoneração da multa qualificada em face do lançamento de IRRF, entendo correta a decisão de primeiro grau que foi exarada nestes termos:

19.5. Quanto ao lançamento do IRRF sobre pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados, entretanto, entendo que não restou plenamente comprovado que a interessada agiu de forma intencional ou fraudulenta, ainda mais se for considerado que a escrituração contábil e fiscal da interessada foi parcialmente destruída por uma enchente, o que, apesar de não ser suficiente para afastar a tributação do IRRF ora analisada, inegavelmente dificultou a plena identificação das causas e beneficiários dos pagamentos.

19.6. Nesse sentido, sobre o crédito tributário constante do lançamento do IRRF entendo que deva recair a multa de ofício no percentual de 75%, pois quanto a esta infração não teria sido comprovada a intenção de fraude.

Com efeito, não foram apontados pela autoridade fiscal motivos específicos para a qualificação da multa em face do lançamento do IRRF sobre pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados. Tal lançamento decorreu, essencialmente, da falta de comprovação por parte da fiscalizada dos beneficiários dos pagamentos e de suas causas. Sob outro ângulo, a empresa autuada até carregou aos autos alguns elementos que identificam os beneficiários de grande parte dos pagamentos, embora não tenha se desincumbido de comprovar a causa, conforme analisado no recurso voluntário.

Assim, revela-se correto o afastamento da qualificação sobre estes créditos.

Ante ao exposto voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso de ofício, para restabelecer a responsabilidade solidária dos responsáveis solidários Aguinaldo Brum e Charque 2000, com base no art. 124, inc. I do CTN.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado