



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

**Processo n°** 15586.720051/2015-80  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1301-002.665 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de outubro de 2017  
**Matéria** OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO  
**Recorrentes** ATLANTICA PRODUTOS DE PETROLEO LTDA  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2011

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Há de se rejeitar as preliminares de nulidade quando comprovado que a autoridade fiscal cumpriu todos os requisitos pertinentes à formalização do lançamento e à atribuição do vínculo de responsabilidade, tendo o sujeito passivo sido cientificado dos fatos e das provas documentais que motivaram a autuação e, no exercício pleno de sua defesa, manifestado contestação de forma ampla e irrestrita, que foi recebida e apreciada pela autoridade julgadora.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO LEGAL. INOCORRÊNCIA.

Constatado que o auto de infração contém a indicação clara do dispositivo legal infringido, e sendo certo que a infração foi descrita de forma perfeitamente compreensível, descabe a alegação de nulidade.

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto n° 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2011

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO.

A manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada caracteriza omissão de receitas.

Nos casos em que o contribuinte comprovar a exigibilidade por meio de documentação hábil e idônea, estabelecendo o vínculo necessário entre o registro contábil e a operação que lhe deu causa, o valor correspondente deve ser excluído da base de cálculo do lançamento.

**MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. AUTUAÇÃO POR PRESUNÇÃO. AUSÊNCIA DE CONDUTA DOLOSA ESPECÍFICA.**

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 (Súmula CARF nº 25).

**ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. ESFERA ADMINISTRATIVA. COMPETÊNCIA.**

Incabível a argüição de inconstitucionalidade na esfera administrativa que visa afastar obrigação tributária regularmente constituída, por transbordar os limites de competência deste Conselho (Súmula CARF nº 2).

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. OMISSÃO DE RECEITAS.**

O valor da receita omitida deve ser considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da CSLL, da COFINS e do PIS.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2011

**RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 135, III DO CTN.**

A expressão "infração de lei" prevista no art. 135 do CTN refere-se a situações nas quais o administrador atue fora das suas atribuições funcionais, extrapolando o que esteja previsto na lei societária ou no estatuto social da empresa, muitas vezes em prejuízo da própria empresa.

**RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 124, II DO CTN.**

No caso de aplicação da regra geral definida pelo art. 124, inciso II, do CTN, que prevê a responsabilidade solidária das pessoas expressamente designadas por lei, é imprescindível a indicação da legislação específica que fundamente o vínculo de responsabilidade atribuído à pessoa jurídica eleita.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, e, em relação aos recursos voluntários, rejeitar as argüições de nulidade, e, no mérito, dar-lhes provimento parcial para reduzir a multa de ofício para o percentual de 75% e excluir o coobrigado do polo passivo da obrigação tributária.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Ângelo Abrantes Nunes, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

## Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício e Voluntário contra o acórdão nº 02-69.454, proferido pela 2ª Turma da DRJ/BHE, que, por unanimidade de votos, decidiu julgar procedente em parte a impugnação apresentada, para:

- rejeitar as arguições de nulidade do procedimento fiscal;
- confirmar o vínculo de responsabilidade atribuído a Francisco José Calezane;
- afastar o vínculo de responsabilidade atribuído a Transportadora Calezani Ltda.;
- exigir o IRPJ no valor de R\$6.689.689,82, acrescido de multa de ofício e juros de mora pertinentes;
- exigir a CSLL no valor de R\$2.408.697,11, acrescida de multa de ofício e juros de mora pertinentes;
- exigir a Cofins no valor R\$1.787.156,44, acrescida de multa de ofício e juros de mora pertinentes;
- exigir a contribuição para o PIS no valor de R\$388.001,07, acrescida de multa de ofício e juros de mora pertinentes.

Trata-se o presente processo de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e de Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, relativo ao ano-calendário 2011, e de Termo de Responsabilidade Solidária atribuído ao Sr. Francisco José Calezane e à Transportadora Calezani Ltda, fundamentado nos arts. 124, II, e 135, III, do CTN. O crédito tributário total importou em R\$ 31.385.175,75,

<b>Tributo</b>	<b>Valor (R\$)</b>
IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica	18.485.549,43
CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	6.655.935,68
COFINS - Contribuição p/ Financiamento Seg. Social	5.129.951,22
PIS - Programa de Integração Social	1.113.739,42
<b>Total</b>	<b>31.385.175,75</b>

De acordo com os autos de infrações e com o Termo de Verificação Fiscal, os lançamentos consideraram duas infrações: i) omissão de receitas por presunção legal - passivo fictício; ii) despesas operacionais não comprovadas. Exigiu-se multa de ofício no percentual de 150%, em relação à infração capitulada como omissão de receitas por presunção legal - passivo fictício e, no que se refere às despesas não comprovadas, houve a exigência de multa de ofício no percentual de 75%.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me parcialmente do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, em especial quando da transcrição de trechos do Termo de Verificação Fiscal, e argumentos de defesa:

#### TERMO DE VERIFICAÇÃO DE INFRAÇÃO – FLS. 2033/2050.

##### 1. INTRODUÇÃO.

Consta informação acerca do competente Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), além do tributo e período fiscalizado.

##### 2. PROCEDIMENTO FISCAL.

A fiscalização percorreu sobre as intimações expedidas e documentos apresentados pelo contribuinte no curso da ação fiscal.

##### 3. DILIGÊNCIAS REALIZADAS.

Considerando um grande aumento do passivo diante de seus fornecedores, a fiscalização realizou a circularização dos fornecedores que tiveram seu passivo aumentado durante o ano de 2011.

Foram emitidos Termos de Intimação Fiscal, solicitando aos fornecedores os seguintes documentos: relação das notas fiscais referentes às vendas de mercadorias, respectivas cópias das notas fiscais, documentos comprobatórios dos pagamentos (recebimentos) realizados e cópias do Livro Razão onde constam tais operações.

A seguir foi feita a descrição da situação de cada fornecedor, tendo sido destacados os valores caracterizados como passivo fictício:

3.1. OIL TANKING TERMINAIS LTDA – CNPJ 04.409.230/0001-60

3.2. BIOVERDE IND. E COM. DE BIOCMBUSTÍVEIS S/A – 04.182.260/0001-86

3.3. PETROBRÁS – PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – CNPJ 33.000.167/0001-01

3.4. DISA DESTILARIA ITAÚNAS S/A – CNPJ 27.575.950/0001-09

3.5. ELLO DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS S/A – CNPJ 01.639.948/0001-54

3.6. PETROBRÁS BIOCOMBUSTÍVEL S/A – CNPJ 10.144.628/0001-14

3.7. PETROX DISTRIBUIDORA LTDA – CNPJ 05.482.271/0001-44

3.8. ALCON – CIA DE ALCOOL CONCEIÇÃO DA BARRA – CNPJ 30.974.737/0001-76

3.9. CARAMURU ALIMENTOS S/A – CNPJ 00.080.671/0001-00

3.10. TRANSPORTADORA CALEZANI LTDA – CNPJ 27.179.118/0001-85

3.11. BINATURAL IND. E COM. DE ÓLEOS VEGETAIS S/A – CNPJ 07.113.559/0001-77

3.12. FEDERAL DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA – CNPJ 02.909.530/0001-82

3.13. PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A – CNPJ 34.274.233/0001-02

#### 4. INFRAÇÕES APURADAS.

##### 4.1 – GLOSA DE DESPESAS.

Em resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal (anexo único), referente à comprovação de “Outras Despesas Operacionais”, declaradas na linha 44, ficha 06- A da DIPJ, o contribuinte apresentou uma planilha, que grande parte destas despesas estão na rubrica “Despesas Administrativas e Imagem / ostentação da marca atlântica”. Foram expedidas outras intimações visando à comprovação da mencionadas despesas.

Da análise documental empreendida, verificou a fiscalização que as “despesas de origem externa”, constantes da contabilidade e dos DRE trimestrais (despesas operacionais excluídas as com pessoal) se referem aos comprovantes de despesas apresentados. Da análise destes documentos, foi confeccionada a planilha “Despesas Comprovadas”. Tais diferenças estão abaixo relacionadas e serão glosadas e consideradas como “Despesas Não Comprovadas”.

Resposta a Intimação	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total
Resp. Int. 02 - Despesas administrativas e imagem/ostentação	4.653.822,73	138.970,27	13.235.330,95	174.940,13	18.203.063,98
<b>Resp. Int. 07 - DRE - Custo de Origem Externa</b>	<b>2.532.887,11</b>	<b>2.349.689,30</b>	<b>4.465.089,54</b>	<b>5.673.445,91</b>	<b>15.020.921,86</b>
Despesas Comprovadas após análise dos documentos	2.231.677,96	2.078.088,26	3.625.007,68	3.838.062,32	11.772.836,22
<b>Glosa de Despesas Não Comprovadas</b>	<b>301.009,15</b>	<b>271.601,04</b>	<b>840.081,86</b>	<b>1.835.383,59</b>	<b>3.248.085,64</b>

##### 4.2 – PASSIVO FICTÍCIO.

Através das diligências realizadas em seus fornecedores e das análises acima citadas nos itens 2 e 3.1, verificou a autoridade fiscal que o fiscalizado está declarando “passivo fictício”, conforme resumido na tabela abaixo:

Fornecedor	Saldo Inicial Declarado (A)	Saldo Final Declarado (B)	Saldo Inicial Apurado (C)	Saldo Final Apurado (D)	Passivo Fictício (E) = ((D) - (C)) - ((B) - (A))
3.1 OITanking Terminais Ltda	0,00	480.000,00	0,00	0,00	480.000,00
3.2 Bioverde Biocombustíveis S/A	0,00	2.676.387,34	0,00	0,00	2.676.387,34
3.3 Petróleo Brasileiro S/A	0,00	7.584.960,98	0,00	0,00	7.584.960,98
3.4 Diesa Destilaria Itaunas S/A	0,00	328.438,39	0,00	0,00	328.438,39
3.5 Eilo Distribuidora Combustíveis	1.170.648,00	1.824.526,80	0,00	0,00	653.878,80
3.6 Petrobrás Biocombustível S/A	0,00	1.119.280,05	0,00	0,00	1.119.280,05
3.7 Petrox Distribuidora Ltda	47.090,00	681.498,22	0,00	0,00	634.408,22
3.8 Alcon - Cia Alcool C. da Barra	0,00	1.704.846,89	0,00	271,44	1.704.374,56
3.9 Caramuru Alimentos S/A	0,00	615.012,09	0,00	0,00	615.012,09
3.10 Transportadora Calezani Ltda	2.100.077,09	2.639.223,40	35.679,00	54.700,00	439.244,39
3.11 Binatural Dieos Vegetais S/A	0,00	486.253,00	0,00	0,00	486.253,00
3.12 Federal Distr. de Petróleo Ltda	0,00	483.215,00	0,00	0,00	483.215,00
3.13 Petrobrás Distribuidora S/A	8.320.004,94	10.646.939,95	0,00	0,00	2.326.935,01
3.14 Treseles Transp Cargas Ltda	116,10	149.813,27	0,00	0,00	150.186,78
3.15 Veeder Root do Brasil Ltda	0,00	321.500,77	0,00	0,00	321.500,77
<b>3.16 BANESTES</b>	<b>0,00</b>	<b>5.604.100,00</b>	<b>0,00</b>	<b>1.604.100,00</b>	<b>4.000.000,00</b>
<b>Total</b>	<b>11.718.736,13</b>	<b>37.345.795,33</b>			<b>24.004.075,37</b>

Em seguida, foram elaboradas planilhas pertinentes à apuração dos Passivos Fictícios trimestralmente para o cálculo do Lucro Real, visando ao cálculo do IRPJ trimestral e reflexos.

#### 5. FORMA DE TRIBUTAÇÃO, ALÍQUOTAS E BASE DE CÁLCULO.

No caso em questão, o contribuinte submete-se às regras de apuração do IRPJ e da CSLL pelas regras do LUCRO REAL TRIMESTRAL, conforme sua contabilidade e DIPJ, tendo sido feita a devida recomposição do Lucro Real.

#### 6. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.

Como amplamente demonstrado neste relatório, o contribuinte gerou passivo fictício para diversas empresas fornecedoras, prestando informações falsas em sua contabilidade e DIPJ, ficando caracterizado o dolo para redução do montante dos tributos devidos, o que caracteriza, em tese, fraude tipificada no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

Examinando os procedimentos adotados pela contribuinte, ficou evidenciado o dolo. Isto porque, para reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, a fiscalizada utilizou-se de passivo fictício em diversas empresas fornecedoras, comprovando que não foi um simples erro, e sim a uso de má fé pelo contribuinte.

Considerando a presença do intuito doloso do contribuinte em se eximir do recolhimento tributário cabível, foi aplicada a qualificação da multa em 150%, como previstos no art. 957, inciso II do RIR/99, Decreto 3.000/99, e no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, incidente sobre o IRPJ e a CSLL.

#### 8. REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS.

Foi feito o relato acerca da representação fiscal para fins penais, formalizada por meio do processo nº 15586.720374/2013-10.

(...)

DEMAIS DOCUMENTOS - FLS. 02/1979.

Os demais documentos que embasaram o trabalho fiscal constam das fls. 02/1979.

#### DOCUMENTAÇÃO DE CIÊNCIA DO LANÇAMENTO - FLS. 2051/2064.

A ciência do lançamento e da responsabilização solidária foi dada por meio do termo competente de fls. 2051/2061, por via postal (Aviso de Recebimento - AR), conforme se segue:

Sujeito passivo/Responsável solidário	Documento	Data da ciência
Atlântica Produtos de Petróleo Ltda.	fl. 2062	20/03/2015
Francisco José Calezane	fl. 2063	26/03/2015
Transportadora Calezani Ltda.	fl. 2064	27/03/2015

#### IMPUGNAÇÃO - FRANCISCO JOSÉ CALEZANE - FLS. 2067/2084.

Francisco José Calezane, por intermédio de seu procurador, apresentou impugnação em 22/04/2015, cujo conteúdo pode ser resumido conforme se passa a explicitar.

##### 1. DOS FATOS.

O impugnante faz uma síntese da autuação e da responsabilização tributária.

2. INCLUSÃO DO AUTUADO COMO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO UNICAMENTE EM VIRTUDE DE SUA CONDIÇÃO DE SÓCIO - INEXISTÊNCIA DE PROVA DE QUE TENHA PRATICADO OS ATOS NARRADOS NO AUTO DE INFRAÇÃO - SOLIDARIEDADE NÃO SE PRESUME E DEVE SER PROVADA - INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO - EXCLUSÃO POR AUSÊNCIA DOS REQUISITOS DO ART. 135 DO CTN.

Para os Fiscais Autuantes, o Autuado teria criado um passivo fictício na administração da empresa *ATLÂNTICA PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA*, e com tal procedimento, teria afrontado o artigo 1º, I, da Lei nº 8.137/90 - cujo dispositivo penal considera crime a ordem tributaria suprimir ou reduzir tributos ou contribuições sociais e qualquer acessório, mediante omissão de informação ou prestação de declaração falsa às autoridades fazendárias - justificando com isso a imputação da responsabilidade pessoal prevista no artigo 135, III, do CTN.

Da narrativa dos fatos e fundamentos lançados no Termo de Verificação de Infração, resta evidenciado o erro crasso praticado pelos Autuantes, pois se limitaram a reproduzir a mesma imputação atribuída à pessoa jurídica ao Autuado, além de tentar justificar a infração de lei, a uma norma de Direito Penal.

Faz menção à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), tendo ressaltado que a interpretação que vem sendo dada ao disposto no inciso III, do artigo 135, do CTN, é que a simples falta de pagamento de tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarrete a responsabilidade subsidiária do sócio. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa.

É importante destacar, que pacificando o entendimento a respeito do inciso III, do artigo 135, do CTN o SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, editou a SÚMULA nº 430, verbis: "*O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente*".

Contudo, da análise do TVI, não foi produzida qualquer prova de que o Autuado tenha, de qualquer forma, contribuído para a ocorrência da suposta omissão apontada pelos Fiscais, diga-se de passagem, por mera presunção fiscal, o que afasta a pretensão fiscal.

Somente após concluída a fiscalização, sem qualquer preocupação em tentar demonstrar a participação do Autuado no procedimento apurado, sem ao menos intimá-lo para prestar qualquer esclarecimento, repetindo que todas as intimações foram direcionadas à pessoa jurídica e respondida por contador responsável pela Contabilidade, é que os AFRF resolveram imputar a responsabilidade solidária ao Autuado, contudo, sem qualquer prova da prática do mesmo no suposto passivo fictício apontado pelos Autuantes, o que a toda evidência, não atende aos pressupostos exigidos pelo artigo 135, III, do CTN.

É importante ainda destacar, que conforme consta na Contato Social da empresa Atlântica Produtos de Petróleo Ltda (Doc.02), a sociedade é composta pela pessoa jurídica Transportadora Calezani Ltda, José Francisco Calezani, Romilda Hernandes Calezani e Francisco José Calezane (ora Impugnante).

Observe que a administração da sociedade é exercida conjunta ou separadamente por três sócios. Entretanto, não existe qualquer elemento nos autos que justifique o motivo pelo qual o Autuado foi incluído como responsável solidário pelos débitos lançados contra a empresa da qual é sócio.

Vale destacar que o inciso III, do artigo 135, do CNT, não atribui responsabilidade aos sócios, mas aos "*diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.*"

Os Fiscais Autuantes alegaram que o Autuado teria criado um passivo fictício na administração da empresa ATLÂNTICA PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA, mas não apontaram qualquer motivo ou prova que justificasse tal afirmação, sendo evidente e notório que a imputação de responsabilidade solidária ao Autuado teve como causa unicamente sua condição de sócio. NADA MAIS.

Entretanto, a solidariedade é uma situação excepcional, necessitando de prova inquestionável para a produção de efeitos, tendo em vista que a solidariedade não se presume, decorrendo sempre de lei ou de vontade das partes, conforme assevera o artigo 265 do Código Civil.

O artigo 135, III, do CTN, trata da culpa subjetiva do sócio, não cabendo a presunção, razão pela qual exige-se prova de que tenha o mesmo incorrido em alguma das hipóteses previstas no mencionado artigo, ou seja, que tenha praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou dos estatutos.

Também o Supremo Tribunal Federal já se manifestou no sentido de que "a sócio não responde, em se tratando de sociedade por cotas de responsabilidade limitada, pela obrigações fiscais da sociedade quando não se lhe impute conduta dolosa ou culposa, com violação da lei ou do contrato." (STF, 1ª Turma, RE 108.728-5/SP, rel. Min. Néri da Silveira, DJU de 14-11-91).

REPITA-SE: não foi apontado qualquer prova que justifique a responsabilidade solidária do Autuado, não podendo confundir-se as questões próprias do Direito Tributário com as do Direito Penal.

A ausência de prova, além de não atender ao disposto no artigo 135, III, do CTN, acaba também por cercear o amplo direito de defesa do Autuado. Sem se

provar o pressuposto de fato específico da obrigação do Autuado, é inviável responsabilizá-lo pelos débitos da sociedade.

### 3. DOS PEDIDOS

POR TODO O EXPOSTO REQUER seja julgado improcedente o lançamento fiscal excluindo o Impugnante do polo passivo do lançamento fiscal, em face a absoluta ausência de prova de sua participação nos fatos apontados pela fiscalização, sendo notório que o mesmo somente foi incluído como responsável solidário unicamente em virtude de sua condição de sócio da empresa Autuada.

IMPUGNAÇÃO - ATLÂNTICA PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA. - FLS. 2085/2130.

A Atlântica Produtos de Petróleo Ltda, por intermédio de seu representante legal, apresentou impugnação em 22/04/2015, cujo conteúdo pode ser resumido conforme se passa a explicitar.

#### 1. DOS FATOS.

Foi feita uma síntese do lançamento, tendo a impugnante ressaltado que entregou todos os documentos solicitados pela fiscalização, demonstrando sua boa-fé com relação aos fatos apurados, e não obstante isso, foi penalizada com exacerbada multa de 150% e 75%, gerando um crédito fiscal impagável.

2. OMISSÃO PRESUMIDA DE RECEITA - TRIBUTAÇÃO COM BASE NO VALOR TOTAL SUPOSTAMENTE OMITIDO - AUSÊNCIA DE CITAÇÃO DO DISPOSITIVO LEGAL QUE JUSTIFIQUE TAL PROCEDIMENTO - E TENHA ATRIBUÍDO A AUTUADA A CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE DE DIREITO DO IRPJ E CSLL - VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO, AMPLA DEFESA E DA LEGALIDADE - NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL.

Assevera que não foi apontado no auto de infração qual o dispositivo legal que fundamenta o procedimento, ou seja, qual a lei que permite a Administração Fazendária, tributar o contribuinte omissor sobre o valor total omitido, e usar este mesmo procedimento para apuração dos demais tributos, cuja omissão acaba por afrontar o princípio da legalidade e do contraditório e da ampla defesa.

Os dispositivos legais citados no auto de infração são inerentes a apuração dos tributos, suas alíquotas e base de cálculo, aplicadas no dia-dia dos contribuintes, não constando inclusive os dispositivos legais que imputam o sujeito passivo da obrigação tributária, relativamente ao IRPJ e a CSLL, o que também atrai a nulidade do auto de infração.

Assim, considerando que não constou o dispositivo legal obrigatório que teria fundamentado a ação fiscal em adotar a totalidade dos valores presumidamente omissos como base de cálculo do IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, outra solução não pode ser dada ao caso, senão a declaração da nulidade do lançamento fiscal, por violação ao princípio da legalidade e da ampla defesa, atingindo, por conseguinte os lançamentos reflexos.

3. DO DIREITO - LANÇAMENTO FISCAL ELABORADO COM BASE EM DOCUMENTOS APRESENTADOS POR TERCEIROS DOS QUAIS A AUTUADA NÃO FOI INTIMADA PARA SE MANIFESTAR - VIOLAÇÃO AO DEVIDO PROCESSO LEGAL E AMPLA DE DEFESA - PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO VICIADO - NULIDADE.

Afirma que consta no Termo de Verificação de Infração - TVI que a presunção fiscal sobre suposto passivo fictício encontrado na contabilidade da Autuada teve como base central documentos que foram obtidos junto terceiros/fornecedores da Autuada.

Contudo, a Autuada não foi notificada para se manifestar sobre os documentos apresentados por terceiros os quais foram acolhidos pela fiscalização em detrimento dos documentos contábeis apresentados pela fiscalizada, o que, a toda evidência, desqualifica o lançamento fiscal por absoluta nulidade, por violação aos princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório e mesmo da segurança jurídica.

Com base em documentos apresentados por terceiros, sem oportunizar o amplo direito de defesa, os Fiscais desprezaram a contabilidade da Autuada, imputando de passivo fictício os dados lançados em sua contabilidade, cujo procedimento acabou por viciar todo o lançamento fiscal, razão pela qual, deverá ser declarada a nulidade do lançamento, por violação ao devido processo legal, ampla defesa e o contraditório.

#### 4. DO DIREITO - DA NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL LAVRADO POR PRESUNÇÃO SEM PROVA EFETIVA DA EXISTÊNCIA DO APONTADO PASSIVO FICTÍCIO - ILEGALIDADE.

No caso em apreço, a presunção legal prevista no art. 281 do RIR já resta prejudicada em virtude de que os documentos e informações que foram utilizados pelos Fiscais Autuantes não passaram pelo crivo da Autuada, ou seja, a presunção não restou comprovada, com base em elementos seguros de prova, viciando o lançamento fiscal.

Tratando de casos específicos, destaca que existe um erro de informação, tendo em vista que a Autuada possuía um financiamento com o BANESTES, retratado na Cédula de Crédito Bancária nº 11-00.5323-13, no valor de R\$ 8.500.000,00, celebrado dia 11/10/2011, com vencimento em 180 dias, ou seja, dia 10/04/2012, conforme cópia anexa (Doc.03).

Assim, não apenas afastada a presunção de passivo fictício, como também está sendo levantado na contabilidade possível erro lançado no passivo, pois foi declarado R\$ 5.604.100,00, quando na verdade, o valor seria de R\$ 8.500.000,00.

No tocante a empresa Oil Tanking Terminais Ltda, os Autuantes consideraram como passivo fictício a importância de R\$480.000,00 (não obstante haver informado, equivocadamente o valor de R\$ 328.438,39 - item 3.1 do TVI, tal valor foi corretamente lançado nas demais planilhas de apuração do imposto (vide fl. 11), na verdade trata-se de prestação de serviço de armazenagem, de 01/01/2012, no mencionado valor, porém a nota fiscal foi emitida no dia 15/12/2011 e o pagamento efetuado no dia 24/01/2012, conforme nota fiscal e comprovante de pagamento anexos (Docs.04/05).

Assim, fica afastada a presunção fiscal de passivo fictício também com relação a referida empresa, no valor de R\$ 480.000,00.

Tendo feito referência ao registro fiscal no TVI relativamente à BIOVERDE IND. E COM. BIOCMBUSTÍVEIS S/A, ressalta que, da singela leitura do fato posto pelos Ilustres Auditores Fiscais, se percebe a fragilidade do lançamento fiscal, ou seja, a presunção de passivo fictício teve como base unicamente o fato do nome

da Autuada supostamente não aparecer na ECD como cliente da mencionada empresa, fato, por si só, injustificável para efeito de lançamento por presunção.

O mesmo se aplica com relação as empresas PETROBRÁS BIOCMBUSTÍVEL S/A, Binatural Ind. E Com. de Óleos Vegetais S/A, Federal Distribuidora de Petróleo Ltda e Caramuru Alimentos S/A.

Ressalta que a Autuada manteve relação comercial com as mencionadas empresas, no ano de 2011, porém, nas operações de compra de biodisel são geradas duas notas fiscais, ambas tendo como destinatária a Autuada, sendo uma emitida pela PETROBRÁS - Petróleo Brasileiro Ltda e outra pela empresa produtora do biodisel que mantém armazenado o produto (vide cópias anexas juntadas por amostragem - Grupo de Docs. 06).

Diante do grande volume de notas fiscais que foram e são geradas no dia a dia da empresa, pode ter ocorrido algum erro no lançamento contábil, o que está sendo objeto de revisão na contabilidade.

E mais, os Fiscais Autuantes desconsideraram operações de empréstimos realizadas pela Autuada com fornecedores, abertas em seu passivo, tratando os valores registrados com relação a tais operações, sob o equivocado entendimento de que "são notas fiscais de empréstimos e devoluções de empréstimos de produtos derivados de petróleo, conforme consta nas informações complementares das notas fiscais, isto é, não são operações comerciais, não gerando dívidas com o fornecedor" (item 3.5,3.7).

Mas não procede tal argumento, tendo em vista que as operações de empréstimos caracterizam como operações comerciais para efeitos fiscais, notadamente do ICMS cujo fato gerador ocorre com a saída da mercadoria a qualquer título, ou seja, independe da natureza da operação para que ocorra o fato gerador do imposto, e por conseguinte, a operação comercial.

E mesmo tendo a natureza de empréstimo, os valores desta operação são lançados na conta do passivo (fornecedores), não sendo tal fato motivo justo para que os Fiscais presumissem a existência de passivo a descoberto.

Quanto aos documentos apresentados pelas demais empresas citadas no TVI, os quais foram utilizados pela fiscalização para presumir a existência de passivo fictício, a Autuada fica prejudicada em sua defesa, tendo em vista que não foi notificada previamente para se manifestar sobre os mencionados documentos e os mesmos não acompanharam a cópia da peça de lançamento que lhe foi enviada pelos Fiscais.

Assim, caberia aos Fiscais Autuantes ter apresentado elementos seguros de prova que justificassem a utilização da presunção, para declarar passivo fictício, pois este ônus lhe compete ou ter dado vistas dos documentos apresentados por terceiros que os levaram a decidir por presunção.

Contudo, foi mais cômodo presumir uma suposta diferença com base apenas em informações que lhe foram passadas por alguns fornecedores, ou meras informações constantes nas notas fiscais, do que abrir novas diligências visando efetivamente comprovar os fatos.

Finalmente, cumpre destacar, que a mera conveniência do Fisco não é razão suficiente a justificar o uso de presunções e ficções, principalmente quando há ofensa aos direitos dos contribuintes, especialmente aos princípios constitucionais

que os protegem, devendo portanto, ser declarada a nulidade do lançamento fiscal, por ausência de elementos seguros de prova relativamente a presunção adotada na apuração de passivo fictício.

A ausência de provas seguras que pudessem justificar o lançamento por presunção alcança ainda mais relevância diante da ilegalidade e inconstitucionalidade da utilização da presunção de existência de passivo fictício, como base de cálculo do Imposto de Renda, conforme passa a demonstrar adiante.

#### 5. DO DIREITO - DA NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL POR PRESUNÇÃO TENDO COMO BASE PASSIVO FICTÍCIO -VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA RESERVA ABSOLUTA DA LEI OU DA TIPICIDADE CERRADA - ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE.

A presunção fiscal teve como fundamento o artigo 281 do RIR, o qual reproduz o art. 12, § 2º do Decreto-Lei nº 1.598/77.

A presunção fiscal utilizada pelos Fiscais Autuantes também não pode prosperar, pois sua aplicação, pura e simples, afronta o princípio da reserva cerrada de lei ou da tipicidade cerrada.

Assim, por força dos princípios da estrita legalidade e da tipicidade fechada, o surgimento da obrigação tributária depende de que se realize em concreto aquela hipótese prevista abstratamente na lei de incidência do tributo, o que efetivamente não ocorre com a presunção de existência de passivo fictício para efeito de apuração do Imposto de Renda.

Assim, não obstante as razões postas nos itens anteriores, suficientes para a decretação da nulidade do lançamento fiscal, releva ainda destacar a ilegalidade e inconstitucionalidade da utilização do artigo 12, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77, reproduzido no art. 281, § 3º do RIR/99.

#### 6. OMISSÃO PRESUMIDA DE RECEITA - TRIBUTAÇÃO COM BASE NO VALOR TOTAL SUPOSTAMENTE OMITIDO - TRIBUTAÇÃO QUE DEVERIA TER UTILIZADO O PERCENTUAL DE 50% SOBRE OS VALORES OMITIDOS - PARÁGRAFO SEXTO, ARTIGO 8º DO DECRETO-LEI Nº 1.648/78 - ERRO DE LANÇAMENTO - NULIDADE ABSOLUTA.

Existe outra nulidade no lançamento fiscal, pois, em caso de omissão de receita, a Autuada entende que deve ser considerado como lucro líquido para efeito de imposto de renda, o percentual de 50% sobre o valor da SUPOSTA receita omitida, conforme determina o § 6º, do artigo 8º do Decreto-Lei nº 1648/78.

É importante destacar, que não consta revogação expressa do mencionado dispositivo legal, conforme inclusive consta no site do "planalto.gov.br", razão pela qual resta plenamente aplicável à espécie.

Analisando o mencionado dispositivo legal, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça pacificou a questão no sentido de que, existindo omissão de receita, o lucro líquido a ser arbitrado, para efeito de cálculo do imposto de renda devido equivale a cinquenta por cento dos valores omitidos, mesmo que o contribuinte tenha escrita regular.

Assim, afigura-se nulo de pleno direito o auto de infração, por erro no lançamento fiscal, viciando os demais tributos lançados por via reflexa.

## 7. DA ILEGALIDADE DO LANÇAMENTO REFERENTE A COFINS E PIS - TRIBUTOS COBRADOS PELA FONTE PRODUTORA - BIS IN IDEM - NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Não obstante as várias irregularidades que certamente levarão a decretação da nulidade do lançamento fiscal, releva destacar mais uma, qual seja a cobrança de COFINS e PIS da Autuada, tendo em vista que tais tributos são retidos pelos seus fornecedores, na condição de contribuintes de direito.

Com efeito, a Autuada tem como objeto social, ÚNICA E EXCLUSIVAMENTE, o "*comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados do petróleo, lubrificantes, exceto transportador retalhista, código 46.81-8-01*", conforme consta na Cláusula Segunda de seu contrato social anexo (Doc. 01).

Através do art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998 (redação original mantida pelo art. 4º da MP- Nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001), elegeu-se as refinarias de petróleo como contribuintes substitutos das distribuidoras e dos varejistas, relativamente às vendas que fizerem a estes contribuintes, de gasolina, e óleo diesel.

Por sua vez, os §§ 3º, incisos III, dos artigos 1º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/02, excluem da base de cálculo da COFINS e do PIS, as receitas auferidas pela revendedora de mercadorias cujas contribuições foram exigidas da vendedora, na condição de substituta tributária.

Assim, ainda que admitisse a legalidade do procedimento fiscal, obviamente que tais receitas seriam decorrentes das vendas de produtos descritos na atividade social da empresa, os quais estão sujeitos a substituição tributária, ou seja, qualquer valor devido a título de COFINS e PIS foi retido pelas refinarias de petróleo, contribuintes de direito das contribuições.

A exigência da COFINS e PIS sobre a receita da Autuada, afigura-se em verdadeiro bis in idem, reprovável pelo nosso sistema jurídico tributário.

## 8. DA INEXISTÊNCIA DE PROVA EFETIVA DE SUPOSTA FRAUDE - ENTREGA DE DOCUMENTOS PELA AUTUADA - BOA FÉ - INAPLICABILIDADE DA MULTA QUALIFICADA.

Afirma a impugnante que não houve a correta apuração dos fatos que pudesse justificar a aplicação da presunção da existência de passivo fictício, primeiro, pelo fato dos fiscais terem se apoiado em documentos de terceiros dos quais a Autuada não foi notificada para se manifestar, o que vicia todo o lançamento fiscal por cerceamento de defesa; segundo, os fiscais, tomando como base a simples ausência do nome da Autuada nas ECD como clientes de fornecedores, desconsiderou os lançamentos contábeis da empresa, por presumir, de forma precipitada e equivocada, sem prova segura, de que a Autuada não era cliente de fornecedores escriturados em sua contabilidade.

E ainda, conforme demonstrado em tópico anterior, os fiscais desprezaram a conta do passivo por entenderem, de forma simplória, que as operações de empréstimos ou por conta e ordem de terceiros não são operações comerciais, o que a toda evidência afigura um grave erro, pois basta que haja a circulação de mercadorias para que fique caracterizada a relação comercial, devendo ser contabilizado no passivo tais operações de empréstimos, conforme já exposto anteriormente.

Assim, resta evidenciado que sequer existe motivo para que se mantenha o lançamento, muito mais ainda presumir a existência de fraude decorrente de presunção fictícia e equivocada dos Fiscais Autuantes, não havendo campo para presunção de fraude, diante das fragilidades das provas apontadas pelos Autuantes.

Releva ainda destacar, que toda a escrituração fiscal da Autuada é submetida MENSALMENTE à Receita Federal, sendo inimaginável pensar que um contribuinte de má-fé com o Fisco iria apresentar documentos contabilizados que pudessem demonstrar possível omissão de receitas, o que tudo leva a crer tratar-se de algum erro contábil.

Aliás, a fiscalização na empresa teve como causa inicial a diferença apurada entre o valor da Receita Bruta no valor de R\$ 538.044.000,00 declarado na DIPJ e o valor total das Notas Fiscais de Vendas no valor de R\$ 760.368.701,32, levantados a partir do SPED NF-e, conforme inserido no item 2 do Termo de Verificação de Infração. Entretanto, a Autuada, através do escritório responsável pela sua contabilidade, comprovou o erro destes valores, esclarecimento este que foi acolhido pela fiscalização.

Os fatos acima, bem demonstram a ausência de qualquer dolo por parte da Autuada relativamente aos fatos apontados pela fiscalização, isso acaso mantido o lançamento fiscal por presunção, o que não se espera.

Para que se tenha caracterizada a fraude fiscal é preciso a existência do dolo, um ânimo de fraudar, ou seja a vontade específica de ocultar um fato ou ato em prejuízo ao fisco, ou seja, sempre com a intenção de causar dano à Fazenda Pública. Nesse sentido, cita jurisprudência do Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf).

Finalmente, releva destacar a jurisprudência sumulada pelo Carf, no sentido de que a simples apuração de omissão de receita, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do intuito de fraude (Súmula Carf nº 14).

Assim, não havendo a comprovação inequívoca de fraude, torna-se incabível a aplicação da multa qualificada.

#### 9. DA ILEGALIDADE DA IMPOSIÇÃO DE MULTA. VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE, DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA PROIBIÇÃO DO CONFISCO.

Ainda que superados os pedidos supra, releva destacar que a aplicação de multa no percentual de 150% (e mesmo de 75%) sobre o valor do débito, assume o caráter de abuso de poder fiscal, posto que manifestamente confiscatória além de ser irrazoável, desproporcional, atingindo o direito de propriedade, principalmente considerando que já fora cobrada multa pela mesma infração, já em fase de execução fiscal.

O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, no julgamento da ADIN nº 1075, ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio (CNC) contra a Lei Federal nº 8.846/94, que trata da emissão de documentos fiscais e da receita mínima para efeitos tributários, suspendeu a cobrança de multa de 300% exigível de pessoa física ou jurídica que não emitir nota fiscal, ou documento equivalente, pela prestação de serviços ou venda de um bem.

Entenderam os Ministros que essa multa tem caráter confiscatório, o que é vedado pelo inciso IV do artigo 150 da Constituição.

Como então dizer que a previsão do artigo 150, inciso IV, da CRFB/88 diz respeito tão somente a tributo e não multa, se o próprio Excelso SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL reconhece inúmeras vezes a feição confiscatória da multa?

Expostas as considerações acima, clara está a improcedência da cobrança das multas em questão, posto que confiscatórias, além de serem irrazoáveis e desproporcionais, que, acaso mantidas deverão ser reduzidas ao percentual de 20%.

#### 10. DOS PEDIDOS.

POR TODO O EXPOSTO, REQUER seja declarada a nulidade do lançamento fiscal, tornando-o totalmente insubsistente, pelas razões postas nos itens 2 a 6, cujas nulidades impossibilitam a manutenção do lançamento tendo em vista que requer nova apuração de valores, haja vista os documentos que seguem anexos, notadamente: i) Cédula de Crédito Bancário firmado com o BANESTES comprovando a existência de um passivo aberto na contabilidade no valor de R\$ 8.500.000,00; ii) Nota Fiscal comprovando o passivo no valor de R\$ 480.000,00 com a empresa Oil Tanking Terminais Ltda, emitida no dia 15/12/2011, porém com pagamento efetuado no dia 24/01/2012 (item 4), dentre outros erros apontados nos itens 2 a 6, implicarão automaticamente numa nova base de cálculo, viciando os valores lançados, os quais, contudo, acaso mantido o lançamento fiscal, ad argumentadum, deverão ser levados em consideração na apuração da nova base de cálculo.

Ainda no campo da argumentação, em qualquer hipótese, REQUER seja excluído do lançamento fiscal a cobrança da COFINS e do PIS, conforme item 7 e ainda como pedido sucessivo, ainda no campo da argumentação, em caso mantido o auto de infração, seja desqualificada a multa de ofício aplicada no percentual de 150%, reduzindo-a ao percentual máximo de 20%, conforme itens 8 e 9.

Protesta pela produção de prova pericial.

IMPUGNAÇÃO - TRANSPORTADORA CALEZENI LTDA. - FLS. 2131/2153.

A Transportadora Calezani Ltda, por intermédio de seu representante legal, apresentou impugnação em 22/04/2015, cujo conteúdo pode ser resumido conforme se passa a explicitar.

#### 1. DOS FATOS.

A impugnante faz uma síntese da autuação e da responsabilização tributária.

2. DISSOCIAÇÃO ENTRE A DESCRIÇÃO DO FATO (RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA) E OS DISPOSITIVOS LEGAIS CITADOS. CERCEAMENTO DE DEFESA. AUSÊNCIA DE CITAÇÃO DO DISPOSITIVO LEGAL QUE ATRIBUA RESPONSABILIDADE À IMPUGNANTE - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO QUANTO A INCLUSÃO DA IMPUGNANTE COMO RESPONSÁVEL.

A Impugnante teve seu nome incluído como "RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO pelo crédito tributário lançado em nome da ATLÂNTICA PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA", porque "A empresa em questão, sócia majoritária da ATLÂNTICA PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA, com 60% do capital social da

*fiscalizada, possui os mesmos sócios da empresa fiscalizada e presta vultuosos serviços de transporte de combustível para a mesma, configurando desta forma um "grupo econômico".*

Fazendo referência às disposições dos artigos 124, II e 135, III, do CTN, observa que os dispositivos legais indicados não guardam subsunção com os fatos descritos pelos AFRF, não havendo qualquer relação com o mencionado grupo econômico citado pela fiscalização, que poderia, em tese, justificar a responsabilidade tributária da Impugnante.

Havendo subsunção entre o fato narrado e os dispositivos legais citados, deve ser declarada a nulidade do auto de infração no tocante a inclusão da Impugnante como responsável solidária pelos débitos lançados contra a empresa Atlântica, pois flagrante o cerceamento de defesa.

Além da dissociação entre os fatos e o fundamento legal é notório que não foi citado na peça de lançamento fiscal qualquer dispositivo legal que justificasse o suposto "grupo econômico" e a responsabilidade solidária da Impugnante, cuja ausência cerceia seu direito de defesa.

Releva destacar que o fundamento legal no auto de infração é regra contida no artigo 10, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72, cuja omissão enseja a sua nulidade.

Ora, qual a lei que autoriza a imposição de responsabilidade solidária à terceira empresa não participante dos fatos geradores lançados em auto de infração? Qual a lei que autoriza o Fisco presumir a existência de grupo econômico apenas pelo fato de uma terceira empresa possuir os mesmos sócios ou uma prestar serviços para a outra?

Com efeito, o artigo 124, II, do CTN, apenas diz que são solidariamente responsáveis as pessoas expressamente indicadas por lei. Mas qual lei?

Por sua vez, o artigo 135, III, do CTN, trata da responsabilidade pessoal (e não da pessoa jurídica) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas diretamente ligadas aos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, o que a toda evidência não é o caso da Impugnante que foi incluída na condição de responsável solidária por supostamente pertencer a "grupo econômico", face a identidade dos sócios.

Ou seja, dentre os dispositivos legais citados no auto de infração, não se verifica a existência de uma norma jurídica em que se fundamente a inclusão da Impugnante como responsável solidária por pertencer a grupo econômico, cuja ausência além de afrontar o amplo direito de defesa da Impugnante (art. 5º, LV da CF/88), também afronta o princípio da legalidade, previsto no artigo 5º, inciso II, e 146, III, "a".

Assim, ante a subsunção entre os fatos e a norma legal apontada e ante a ausência de lei que justificasse a atribuição de responsabilidade à Impugnante, deve ser julgado insubsistente o auto de infração, excluindo-a do polo passivo do lançamento fiscal.

**3. INEXISTÊNCIA DE PROVA DE GRUPO ECONÔMICO - JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA - EXCLUSÃO DA IMPUGNANTE DO LANÇAMENTO FISCAL.**

Não obstante a nulidade do lançamento fiscal por dissociação entre os fatos e a norma legal apontada no auto de infração e a ausência de norma legal que justificasse a inclusão da Impugnante na peça de lançamento, releva ainda ressaltar a ausência de provas quanto a existência de suposto grupo econômico, ônus que cabia aos Fiscais Autuantes.

Conforme exposto retro, os Autuantes justificaram a inclusão da Impugnante como responsável solidária pelo débito lançado contra a empresa Atlântica Produtos de Petróleo Ltda, unicamente pelo fato da identidade de sócios entre ambas ou porque a Impugnante presta serviços para aquela ou porque esta possui patrimônio

Entretanto, a simples existência de diferentes empresas com identidades de sócios, por si só, não configura grupo econômico.

A caracterização de grupo econômico para efeito de responsabilidade solidária tributária somente ocorre se restar demonstrado que ambas realizaram conjuntamente a situação configuradora do fato gerador - o que não ocorreu no caso ora combatido -, conforme jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça.

Na seqüência, foi proferido o Acórdão nº 02-69.454, pela 2ª Turma da DRJ/BHE, que julgou procedente em parte a impugnação apresentada, com o seguinte ementário:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Há de se rejeitar a preliminar de nulidade quando comprovado que a autoridade fiscal cumpriu todos os requisitos pertinentes à formalização do lançamento e à atribuição do vínculo de responsabilidade, tendo o sujeito passivo sido cientificado dos fatos e das provas documentais que motivaram a autuação e, no exercício pleno de sua defesa, manifestado contestação de forma ampla e irrestrita, que foi recebida e apreciada pela autoridade julgadora.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO.

A manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada caracteriza omissão de receitas.

Nos casos em que o contribuinte comprovar a exigibilidade por meio de documentação hábil e idônea, estabelecendo o vínculo necessário entre o registro contábil e a operação que lhe deu causa, o valor correspondente deve ser excluído da base de cálculo do lançamento.

MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL.

No lançamento de ofício, será aplicada multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

O percentual de multa será duplicado nos casos em que ficar evidenciada a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio caracterizados em procedimento fiscal e definidos na forma da legislação pertinente, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. OMISSÃO DE RECEITAS.

O valor da receita omitida deve ser considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da CSLL, da Cofins e do PIS.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2011

OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL. TRIBUTAÇÃO.

No caso de presunção legal, não é possível determinar se a receita omitida é oriunda de produtos sujeitos à substituição tributária ou à alíquota zero da Cofins, motivo pelo qual deve ser aplicada a regra geral de tributação para fins de determinação da exigência desta contribuição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2011

OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL. TRIBUTAÇÃO.

No caso de presunção legal, não é possível determinar se a receita omitida é oriunda de produtos sujeitos à substituição tributária ou à alíquota zero de PIS, motivo pelo qual deve ser aplicada a regra geral de tributação para fins de determinação da exigência desta contribuição.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 135, III DO CTN.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica de direito privado.

RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 124, II DO CTN.

No caso de aplicação da regra geral definida pelo art. 124, inciso II, do CTN, que prevê a responsabilidade solidária das pessoas expressamente designadas por lei, é imprescindível a indicação da legislação específica que fundamente o vínculo de responsabilidade atribuído à pessoa jurídica eleita.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Após intimação de todas as partes envolvidas (fls. 2540 e 2538 e 2543), a empresa autuada e o coobrigado Sr. Francisco José Calezane, apresentam, tempestivamente, os

seus respectivos recursos, pugnando por seu provimento, onde apresentam argumentos que serão a seguir analisados.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

Os recursos apresentados são tempestivos e reúnem os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972. Portanto, deles conheço.

### DA ANÁLISE DO RECURSO VOLUNTÁRIO - EMPRESA AUTUADA

Trata-se de exigência de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), de Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL), de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e de Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, relativo ao ano-calendário de 2011, em decorrência de não-comprovação de parte das despesas operacionais incorridas, assim como constatou-se a existência de passivo fictício na contabilidade do contribuinte, gerando presunção de omissão de receitas.

Alega inicialmente a recorrente cerceamento de defesa, suscitando nulidade da decisão recorrida, vez que apresentou pedido de prova pericial e este não foi analisado. Reproduz artigos de Lei em favor do seu pleito, reafirmando que a prova pericial é estritamente importante para apreciação e deslinde da questão em destaque face à complexidade que envolve a matéria, ainda mais no caso de sua defesa ter sido julgada improcedente sob a alegação de que a recorrente não teria conseguido provar suas alegações de possíveis erros em sua contabilidade.

Pois bem. Registre-se desde logo que **não verdade** sua afirmação de que teria apresentado pedido de prova pericial quando da apresentação de sua impugnação. Da análise da referida peça processual (fls. 2085 a 2116) não há tal pedido e muito menos capítulo específico tratando do assunto, de sorte a justificar seu pedido de perícia, expondo os motivos que justificassem seu pedido, nem formulou os quesitos ou indicou o nome, endereço e qualificação profissional de seu perito (art. 16, inc. IV, do Decreto nº 70.235/1972).

Porém, ainda que tivesse formulado nos termos da norma acima descrita, tal perícia há de ser indeferida. Ora, o momento oferecido ao contribuinte para comprovar seus argumentos se concretiza no contraditório administrativo, instaurado pela impugnação. Cumpre à ele, mediante exame do Auto de Infração e de seus anexos, comparando-os com os dados e documentos constantes da sua escrita contábil e fiscal, atacar os pontos que julgar equivocados e juntar as provas necessárias a sua defesa. Entretanto, deixando de fazê-lo, não cabe a realização de perícia para sua suprir sua inação.

A realização de perícia pressupõe que o fato a ser provado requeira conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador, o que não é o caso dos presentes autos. Com efeito, a perícia somente se justifica quando a prova não pode ou não cabe a ser produzida por uma das partes.

No caso em exame, considero desnecessária a perícia mencionada pela recorrente, pois entendo que trata-se apenas de avaliar os elementos de provas contidos os autos, cuja valoração incumbe ao julgador.

Diante disso, rejeito a alegação de nulidade.

**Erro no lançamento fiscal detectado na contabilidade da empresa que indevidamente elevou o passivo fictício - nulidade de lançamento**

Alega o contribuinte existir erros em sua contabilidade, e que estão sendo apurados por um novo escritório de contabilidade contratado para tal finalidade, e que tais erros influenciaram na elaboração do Auto de Infração, que não analisou com acuidade os documentos contábeis da recorrente.

Aduz que, *a priori*, foi feito um detalhamento da conta gráfica dos fornecedores em aberto, valores levantados nos balancetes oficiais da recorrente, nas datas de 01/01/2011 a 31/12/2011, onde foi apurado equívoco por parte do fisco, na conferência das contas contábeis na comparação, que implica diretamente no saldo do suposto passivo fictício. Pondera que, de acordo com o balancete analítico relativo aos saldos iniciais em 01.01.2011, foram encontradas duas contas do fornecedor PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S.A: conta contábil 10612 e 2247, ambas com saldos iniciais exatos de R\$ 8.320.004,94, e que o saldo contábil da conta contábil 2247 foi ignorado pelo auditor fiscal na emissão do Auto de Infração, no entanto, esta conta é o saldo inicial da movimentação da conta contábil 10178 - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A, no ano corrente de 2011, cujo saldo final foi de R\$ 7.584.960,98. Conclui, assim,, que ocorreram de fato duas situações; primeiro a contabilidade, equivocadamente, movimentou a conta 2247 no exercício 2011 no lugar da correta conta da empresa Petróleo Brasileiro S.A 910178) e por conseqüência a segunda situação: o auditor ignorou este saldo contábil da conta 2247, fazendo crer que o saldo contábil da conta 10178 fosse um passivo fictício, o que, na sua ótica, não é.

Ocorre, porém, que esta alegação não foi levada à apreciação da DRJ, aparecendo apenas agora, em sede recursal. Tal fato impede o conhecimento desta discussão e o eventual impacto disso no auto de infração, pois a conseqüência de sua não alegação e não apreciação pela DRJ, é que **não** foi instaurado o contraditório quanto a ela.

De fato, é o contribuinte quem delimita os termos do contraditório ao formular a sua impugnação, de modo que, em regra, as questões não postas para discussão nesta ocasião precluem.

Veja-se o que diz o art. 17 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Assim, não conheço da novel alegação.

**Ausência de citação do dispositivo legal que justifique a tributação de todo valor omitido**

A recorrente reitera o pleito de nulidade dos autos de infração em tela por ausência dos dispositivos legais infringidos.

Compulsando os autos, verifica-se que a descrição dos fatos e as provas juntadas ao processo permitem esclarecer a causa central da infração, que foi plenamente compreendida pela recorrente.

É pacífico neste Conselho o entendimento que a insuficiência do enquadramento legal é suprida com a correta descrição dos fatos e das irregularidades apuradas.

Isso porque a autuação fiscal não se limita a indicar dispositivos legais infringidos, mas, essencialmente, detalhar todo o contexto do lançamento, dando amplo conhecimento dos fatos motivadores da exigência, permitindo, por conseguinte, o exercício pleno da defesa dos interessados.

Objetivamente, não há nenhuma falha no enquadramento legal da exigência que dê azo à nulidade do lançamento, inclusive no tocante à alegação de ausência de dispositivo legal para tributação de todo o valor omitido.

Portanto, não há que se falar em declaração de nulidade de lançamento que traz os fatos que permitem ao contribuinte exercer adequadamente sua defesa, garantindo-se o contraditório e a ampla defesa.

De mais a mais, conforme registrado na decisão recorrida, o valor da omissão de receita foi levado à tributação pelo regime de lucro real, seguindo determinação do art. 288 do RIR/1999, norma inserida no enquadramento legal do auto de infração do IRPJ. Confira-se seus termos:

Art. 288. Verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão ( Lei nº 9.249, de 1995, art. 24)

Portanto, a apuração dos tributos lançados seguiu determinação expressa da legislação pertinente que fundamenta a exigência fiscal, não havendo motivo para a nulidade do lançamento suscitado pela defesa.

Rejeito então a preliminar.

**Lançamento fiscal elaborado com base em documentos apresentados por terceiros dos quais a recorrente não foi intimada para se manifestar**

Com relação a esta preliminar, também não considero que deva prosperar. Não há determinação legal para intimar a recorrente sobre cada prova colhida pela fiscalização em seu desfavor, sendo certo que sobre as provas colhidas deve se manifestar no prazo assinalado na legislação pertinente, como de fato o fez, quando da apresentação de sua defesa.

Acrescente-se que, após a ciência do lançamento, a recorrente teve o prazo de trinta dias para ter vista do inteiro teor do processo no órgão preparador, incluindo todos os documentos que serviram de prova da infração cometida, sejam aqueles obtidos dos próprios interessados ou de terceiros, sendo igualmente certo que todos os documentos que serviram de provas encontram-se nos autos. Assim, ciente de todos eles, a recorrente apresentou impugnação escrita, instruídas com os documentos e provas que entendeu pertinentes, no exercício do contraditório e da ampla defesa.

De mais a mais, a situação aventada não se coaduna com a previsão do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, segundo o qual são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e dos despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Rejeito então a preliminar.

**Da nulidade do lançamento fiscal lavrado por presunção sem prova efetiva da existência do apontado passivo fictício**

Sustenta a recorrente que a presunção de omissão de receitas em face de constatação de passivo fictício resta prejudicada em virtude de que os documentos e informações que foram utilizados pelos Fiscais Autuantes não passaram pelo seu crivo, e portanto, considera que as provas não são "seguras", o que vicia o lançamento fiscal.

Não penso assim. Sobre os documentos colhidos, teve a recorrente oportunidade de se manifestar, tanto em sua impugnação, como agora em sede recursal, não importando, como se viu no tópico acima, em quaisquer nulidades.

Não há determinação legal para intimar a recorrente sobre cada prova colhida pela fiscalização em seu desfavor, devendo sobre elas provas se manifestar, como de fato o fez, quando da apresentação de sua defesa.

Assim, rejeito a preliminar.

**Da nulidade do lançamento fiscal por presunção tendo como base passivo fictício - ilegalidade e inconstitucionalidade**

Neste tópico, a recorrente advoga a tese de ilegalidade e inconstitucionalidade da utilização do artigo 12, §2º, do Decreto-lei nº 1.598/77, reproduzido no artigo 281, III, do RIR/99.

Porém, este Conselho é incompetente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária, sendo a matéria objeto da Súmula CARF nº 2, publicada no DOU de 22/12/2009, de aplicação obrigatória por este Colegiado.

No âmbito do processo administrativo fiscal, assim, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Tal diretriz é abonada pelo art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972.

Por esta razão, falece ao presente julgador competência para analisar os argumentos de cunho constitucional invocado pelo Recorrente.

Assim, rejeito a preliminar.

**Nulidade por erro de lançamento: deveria ter utilizado o percentual de 50% sobre os valores omitidos - parágrafo sexto, art. 8º do Decreto-lei nº 1.648/78**

A recorrente reitera o pleito de nulidade, desta feita, argüindo que em caso de omissão de receita por passivo fictício, deve ser considerado como lucro líquido para efeito de

imposto de renda o percentual de 50% sobre o valor da suposta receita omitida, em conformidade com o que dispõe o §6º, do artigo 8º do Decreto-lei nº 1.648/78.

Sobre o ponto, a DRJ aduziu que a norma citada tratava de regras de tributação do lucro arbitrado aplicáveis na vigência dos dispositivos mencionados. Porém, constando-se que o contribuinte, no período objeto da autuação fiscal (AC 2011), submeteu-se ao regime do lucro real, deve ser levado em conta este último regime, e por isso acertou a fiscalização quando seguiu determinação do art. 288 do RIR/99.

Não há reparos a fazer a esta decisão, pois a apuração dos tributos lançados deve ter por base o valor total da receita omitida, observando-se o regime de tributação adotado no período pelo contribuinte, no caso o lucro real.

Logo, agiu acertadamente a fiscalização, ao formalizar o lançamento tributário, observando o regime adotado pelo contribuinte, no período fiscalizado, não havendo que se falar, nessa hipótese, da aplicação da regra esculpida no o §6º, do artigo 8º do Decreto-lei nº 1.648/78.

Assim, rejeita-se também a preliminar.

**Da nulidade do lançamento - ilegalidade do lançamento referente ao PIS e COFINS - tributos retidos na fonte - *bis in idem***

Alega a recorrente que sujeita-se ao regime de apuração não-cumulativa das contribuições do PIS e da COFINS, cuja tributação ocorre de forma concentrada ou monofásica, situação em que toda a tributação referente às referidas contribuições é recolhida na fase anterior pelo fabricante ou importador, sendo que as revendedoras são tributadas pela alíquota zero.

Neste caso, em sua ótica, considerando que sobre as aquisições de seus produtos, os valores referentes ao PIS e à COFINS são retidos na fonte pelos seus fornecedores, o lançamento fiscal referente a essas contribuições sociais afigura-se em verdadeiro *bis in idem*, ou seja, a cobrança dupla de tributo sobre a mesma base de cálculo.

A decisão recorrida, por sua vez, refutou a tese da recorrente, sob o entendimento de que os lançamentos de PIS e COFINS decorreram exclusivamente da presunção legal de omissão receitas, em face da constatação de passivo fictício. Neste caso, por permissivo legal, presumiu-se a ocorrência do fato gerador, cabendo ao contribuinte sua desconstituição, mediante provas.

Entendo que não há reparos a fazer nesta decisão. De fato, não se está diante de lançamento de omissão direta de receitas, hipóteses em que seria possível identificar quais as vendas omitidas, os respectivos produtos comercializados e o tratamento tributário pertinente. Os lançamentos efetuados baseiam-se em presunções legais, e neste caso, cabe ao contribuinte unicamente afastar a presunção, e o faz através de provas, e não por alegações, exclusivamente.

Trata-se, assim, de presunções previstas em lei, em que, diferentemente do alegado na peça recursal, cabe ao contribuinte trazer aos autos elementos capazes de impedir a suas aplicações, através de documentação hábil e idônea, que as referidas presunções não possam subsistir.

Portanto, impõe-se manter o lançamento, pois a recorrente não apresentou documentos que justificassem a permanência no passivo de obrigações com os fornecedores especificados, não conseguindo comprovar a existência dos supostos empréstimos pendentes de pagamento, muito menos demonstrar a ocorrência de erro no registro contábil da operação, comprovando, tão-somente, a exigibilidade de obrigação em relação a Oiltanking.

Assim, mantém-se os lançamentos de PIS e COFINS sobre a receita omitida.

**Da multa de ofício - inexistência de prova efetiva de suposta fraude -  
inaplicabilidade da multa qualificadora**

Em decorrência da lavratura dos autos de infração aqui em comento, exigiu-se multa de ofício no percentual de 150%, em relação à infração de omissão de receitas por presunção legal, e, no que atina à infração de despesas não comprovadas, houve a exigência de multa de ofício no percentual de 75%.

A recorrente argüiu a inaplicabilidade da multa qualificada, por ser oriunda exclusivamente de presunção legal, e ressaltou que contribuiu com a fiscalização e que não ficou provada a existência de dolo na situação retratada pela fiscalização, citando, ainda, em sua defesa, a Súmula CARF nº14, segundo a qual, a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

A DRJ manteve a multa qualificada aplicada, sob o argumento de que restou evidenciado nos autos a intenção do contribuinte de subtrair valores tributáveis por ele devidos, consistentes no tempo e expressa pela frequência, valor e número de operações questionadas.

Pois bem. Nos termos da Súmula CARF nº 25, a presunção legal de omissão de receitas não autoriza, de per si, a aplicação da multa qualificada, devendo existir o concurso de dolo no comportamento infracional. Confira-se seus termos:

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Também a detecção de omissão de receitas, por si só, não atrai a conclusão de que houve o elemento subjetivo do tipo. É a Súmula CARF nº 14:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Isso porque, várias são as circunstâncias que devem ser ponderadas, analisadas e consideradas para efeito de se ter como comprovado o requisito legal exigido, qual seja, que a recorrente tenha agido como dolo, na prática de sonegação.

No caso sob exame, o que se vê, é que o contribuinte ofereceu à tributação seus resultados por meio do real, tendo a autoridade autuante procedido o lançamento tributário sob a acusação de omissão de receita com base na constatação de passivo fictício, ou seja, *a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada*.

Nesses termos, adoto o entendimento de que para que a multa de lançamento de ofício seja transformada de 75% para 150%, é imprescindível o evidente intuito de fraude, pois "fraude não se presume", "se prova". Ou seja, há que se ter provas sobre o evidente intuito de fraude praticado pela empresa. Entendo não razoável querer simplesmente presumir a ocorrência de fraude, ainda mais que se **trata de exigências constituídas a partir de presunção legal**.

Para que fosse provada a intenção de fraudar o fisco, seria necessário, antes de tudo, provar que a existência de passivo fictício são de fato, receitas omitidas. Pois, antes disso, a simples existência de passivo fictício são indícios de omissão de receitas. A norma legal estabelece que, no caso da existência de indício de omissão de receitas, presume-se tal omissão de receitas, sendo possível o lançamento do tributo.

Essa presunção, de fato, tem respaldo na Lei, porém, por outro lado, entendo que não se pode provar, por via indireta, o evidente intuito de fraude. Essa prova tem de ser direta, como se pode dar por exemplo, o caso da utilização de documentos inidôneos, ou notas fiscais frias, ou mesmo notas fiscais calçadas, ou ainda, conta-corrente bancária em nome de interposta pessoa, entre tantos outros. Nessas situações, a comprovação se dá pela ocorrência do fato irregular e pela utilização dos citados documentos.

No mesmo sentido, têm-se os acórdãos no 10419.384, de 11/6/03, e 10419.806, de 18/2/04). Vejamos as respectivas ementas:

“MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA — EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE — Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. A falta de inclusão na Declaração de Ajuste Anual, como rendimentos, de valores que transitaram a crédito em conta corrente bancária pertencente ao contribuinte, cuja origem não comprove, caracterizam falta simples de presunção de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994.”

“SANÇÕES TRIBUTÁRIAS MULTA QUALIFICADA — JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO — EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE — Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa qualificada seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. A não inclusão como rendimentos tributáveis, na Declaração de Imposto de Renda, de valores depositados em contas correntes ou de investimentos pertencentes ao contribuinte fiscalizado, sem comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações, caracteriza falta simples de presunção de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994.”

Assim, concluo não ser devida a qualificação da penalidade aplicada à Recorrente em relação à infração capitulada como omissão de receitas por presunção legal - passivo fictício, a qual deve ser reduzida para o patamar de 75%.

**Da multa de ofício - da ilegalidade e violação aos princípios da razoabilidade, da capacidade contributiva e da proibição do confisco**

Em sua defesa, suscita a recorrente que a multa aplicada viola alguns princípios constitucionais, que enumera.

Porém, uma vez positivada a norma que prevê aplicação de multa decorrente de infração tributária, é dever da autoridade fiscal aplicá-la. Desta forma, sendo tal multa prevista em lei, os argumentos relacionados à impossibilidade de se cobrar o percentual aplicado em face dos princípios da vedação ao confisco e da capacidade contributiva, entre outros, demandariam uma análise da sua constitucionalidade, o que é vedado a este Tribunal, nos termos da Súmula CARF n. 2:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Portanto, não conhece da alegação.

Dessa forma, dar-se parcial provimento ao recurso voluntário, tão somente para reduzir para 75% a multa qualificada aplicada à infração capitulada como omissão de receitas por presunção legal - passivo fictício.

**DA ANÁLISE DO RECURSO VOLUNTÁRIO - SOLIDÁRIO**

Como visto, atribui-se responsabilidade solidária ao Sr. Francisco José Calezane, com fundamento no artigo 135, III, do CTN, segundo o qual:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

iii - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

De acordo com a doutrina a seguir mencionada, a expressão "infração de lei" nele prevista não diz respeito à infração da lei tributária, mas cuida de infrações à lei civil e à societária que dispõem sobre os poderes de representação da sociedade pelo administrador, ou seja, a "infração de lei" prevista no art. 135 do CTN refere-se a situações nas quais o administrador atue fora das suas atribuições funcionais, extrapolando o que esteja previsto na lei societária ou no estatuto social da empresa, muitas vezes em prejuízo da própria empresa. Assim, conclui-se que é incompatível com a atribuição simultânea de responsabilidade solidária, quando a cobrança de débito tributário é dirigida ao devedor principal

Nesse sentido, é a doutrina de:

RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA:

Mas, embora haja estas distinções peculiares a cada tipo de responsável, todas as situações tocadas pela norma têm uma característica comum, que é a prática, por qualquer deles, de um ato que não esteja dentro da normalidade do exercício da sua função, porque é esta anormalidade que justifica a responsabilização pessoal e a exclusão da sujeição passiva do seu representado.

(...)

Neste sentido é que se percebe que a anormalidade ou irregularidade funcional não corresponde a qualquer ato errado ou ilegal, mas, sim, apenas aos atos em que a irregularidade ou anormalidade se manifeste em relação aos limites do exercício da função.

(...)

A própria colocação da infração de lei juntamente com a infração de contrato social ou estatuto, no mesmo pressuposto fático para estabelecer a responsabilidade pessoal do seu agente, desvenda que não é qualquer infração à lei que o coloca nesta condição, mas, sim, a infração perante um limite funcional que derive de lei, tanto quanto se derivar de contrato social ou de estatuto.<sup>1</sup>

LUCIANO AMARO:

Em confronto com o artigo anterior, verifica-se que esse dispositivo exclui do pólo passivo da obrigação a figura do contribuinte (que, em princípio, seria a pessoa em cujo nome e por cuja conta estaria agindo o terceiro), ao dispor no sentido de que o executor do ato responda pessoalmente. A responsabilidade pessoal deve ser aí o sentido (que já se advinha no art. 131) de que ela não é compartilhada com o devedor "original" ou "natural".

Não se trata, portanto, de responsabilidade subsidiária do terceiro, nem de responsabilidade solidária. Somente o terceiro responde, "pessoalmente".<sup>2</sup>

MISABEL DERZI:

Como deixa claro Aliomar Baleeiro, o terceiro que age com dolo, contrariando a lei, o mandato, o contrato social ou estatuto, dos quais decorrem os seus deveres, em relação ao contribuinte, de representação e administração, torna-se, no lugar do próprio contribuinte, o único responsável pelos tributos decorrentes daquela infração. É que o representante, o mandatário e o administrador com poderes de decisão - inclusive aqueles arrolados no art. 134 - podem abusar dos poderes que têm, em detrimento dos interesses dos contribuintes.

(...)

Já o art. 135 transfere o débito, nascido em nome do contribuinte, exclusivamente para o responsável, que o substitui, inclusive em relação às hipóteses mencionadas no art. 134. A única justificativa para a liberação do contribuinte, que não integra o pólo passivo, nas hipóteses do art. 135, está no fato de que os créditos ali mencionados correspondem a "obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei contrato social ou estatuto". O ilícito é assim prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação (mas exterior à norma tributária) e não posterior, como seria o caso de não pagamento de tributo. A lei que

<sup>1</sup> Disponível em: <http://www.marizsiqueira.com.br/Informativos.html>. 159

<sup>2</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 7ª Ed. São Paulo. Saraiva. 2001. p. 316-317

se infringe é a lei comercial ou civil, não a lei tributária, agindo o terceiro contra os interesses do contribuinte. Daí se explica que, no pólo passivo, se mantenha apenas a figura do responsável, não mais a do contribuinte, que viu, em seu nome, surgir dívida não autorizada, quer pela lei, quer pelo contrato social ou estatuto.<sup>3</sup>

#### SACHA CALMON NAVARRO COELHO

Em suma, o artigo 135 retira a "solidariedade" e a "subsidiariedade" do art. 134. Aqui a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros. Isto ocorrerá quando ele procederem com manifesta malícia (mala fides) contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto. O regime agravado de responsabilidade tributária previsto no artigo estende-se é óbvio, peremptoriamente, àquelas duas categorias de responsáveis previstos no rol dos incisos II e III (mandatários, prepostos, empregados e os diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado). O dispositivo tem razão em ser rigoroso, já que ditos responsáveis terão agido sempre de má-fé, merecendo, por isso mesmo, o peso inteiro de responsabilidade tributária decorrente de seus atos, desde que tirem proveito pessoal da infração, contra as pessoas jurídicas e em detrimento do Fisco.<sup>4</sup>

#### RENATO LOPES BECHO:

Conforme exposto, entendemos que a melhor compreensão para o art. 135 é considerá-lo correlato ao art. 158 da Lei n. 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas). Significa dizer que, quando os responsáveis tributários realizarem atos ilícitos contra o interesse do contribuinte e que signifiquem descumprimento da legislação que liga um e outro (contribuinte e responsável), esses responderão pessoalmente pelos créditos tributários decorrentes de seus atos. Nos termos como positivado pelo legislador, como responsável terá agido contra os interesses do contribuinte, este será excluído da ação de cobrança (responsabilidade pessoal do terceiro).<sup>5</sup>

Com efeito, o art. 135, III, do CTN, não estabelece uma hipótese de responsabilidade solidária dos administradores, conjuntamente com a pessoa jurídica representada. Pelo contrário, cuida de hipótese de responsabilidade pessoal e exclusiva dos administradores, aplicável em situações muito específicas nas quais o nascimento da obrigação tributária resultou de atos praticados pelos administradores à margem de suas atividades funcionais, muitas vezes em proveito próprio, ou seja, situações nas quais a pessoa jurídica é a principal prejudicada pelos atos praticados pelos administradores.

Desta forma, das duas uma: (i) ou se está diante de uma situação na qual os administradores agiram dentro dos seus poderes normais de gestão e representação, caso em que a sociedade representada é a única responsável pelo pagamento do débito tributário; (ii) ou se está presente uma situação na qual os administradores agiram com excesso de poderes, extrapolando um limite funcional derivado da lei ou do estatuto social, caso em que os administradores são os únicos responsáveis pelo pagamento do tributo, com exclusão da responsabilidade da empresa.

<sup>3</sup> Baleeiro, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualizado por Misabel Abreu machado Derzi. Rio de Janeiro. Forense, 2004, p. 755-756

<sup>4</sup> NAVARRO COELHO, Sacha Clamon: Curso de Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 634

<sup>5</sup> BECHO, Renato Lopes. Responsabilidade Tributária de Terceiros. São Paulo. Saraiva, 2014. p. 102

No presente caso, como a cobrança dos débitos tributários é realizada em nome do devedor principal, por este motivo, já se conclui que deve ser afastada a atribuição simultânea de responsabilidade solidária do Sr. Francisco José Calezane.

Além disso, ainda há um outro argumento autônomo que possui igualmente o condão também de afastar dita responsabilidade: os agentes fiscais não comprovaram qualquer infração funcional praticada pelo Sr. Francisco José Calezane, por violação da lei ou do estatuto social.

Para atribuir-se responsabilidade ao Sr. Francisco José Calezane, deveria a fiscalização comprovar que ele teria agido com excesso de poderes, ou extrapolando as suas atribuições próprias de gestão. Ora, não se apontou sequer qual o dispositivo legal ou regra estatutária teria sido violada por referido coobrigado, muito menos como essa suposta violação teria ocorrido.

É ônus da Administração Fazendária a individualização da conduta fraudulenta supostamente praticada pelo administrador, pois é inadmissível a generalização de condutas. Do mesmo modo, a prova da fraude deve ser feita de maneira individualizada, em relação ao sócio.

Com efeito, considerando que a responsabilidade do artigo 135 do CTN representa uma penalidade pela prática de ato ilícito, **é evidente que somente o próprio autor da infração pode sofrer as suas conseqüências**, não podendo essa responsabilidade ser generalizada, **sem que tenha sido demonstrado no que consistiu a suposta infração cometida por ele. O sócio responde apenas pelas suas próprias ações e omissões.**

Por outro lado, ainda que a expressão "infração da lei" prevista no art. 135 do CTN abrangesse a prática de infrações à legislação tributária, deve se observar que não seria qualquer infração à lei tributária que levasse a responsabilidade pessoal do administrador.

O artigo 135, III, requer a presença do elemento subjetivo "dolo" para configurar a "infração à lei" capaz de gerar a responsabilidade pessoal do administrador, ou seja, de um ato deliberado consistente na prática de um crime contra a ordem tributária. Assim, para aplicação do art. 135, III, do CTN, não basta a existência de culpa, sendo necessária prova inequívoca do dolo dos administradores.

A jurisprudência do CARF também deixa clara a necessidade de individualização das condutas praticadas por cada administrador para que lhe seja atribuída a responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN, bem como da demonstração (prova) de que praticou um ato ilícito (fraude/simulação) de maneira dolosa, senão vejamos:

RESPONSABILIDADE DE TERCEIRO. NECESSIDADE DE INDICAR A CONDUTA ILÍCITA PRATICADA PELO AGENTE E O REFLEXO DESTA NO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO. O sócio, o gerente ou administrador pode vir a ser terceiro responsável não pelo fato de guardar tal condição, mas sim por ato ilícito que venha a praticar. Neste sentido, para se atribuir responsabilidade aos diretores, é necessário apontar a conduta praticada por estes. No caso dos autos, atribuiu-se a responsabilidade com base no artigo 135, III, do CTN, que trata de "atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos". No entanto, a autoridade autuante não descreveu um único fato supostamente praticados pelos agentes indicados que refletisse conduta destes caracterizando infração à lei ou aos estatutos da empresa. Em síntese, imputou-se

responsabilidade pelo simples fato de que o nome das referidas pessoas constava da ata de eleição do Conselho de Administração, situação que revela absolutamente incabível. Recurso de ofício negado. Recurso Voluntário Provido em Parte (Processo 10510.722642/2011-72, Acórdão 1402-001.197, Data da Sessão: 13.9.2013).

Desta forma, somente cabe cogitar-se da responsabilidade do Sr. Francisco José Calezane, caso tenha sido demonstrado que ele praticou atos fraudulentos ou simulados, de maneira deliberada, valendo-se de meios claramente ilícitos para economia de tributos, ou seja, diante de uma hipótese clara de sonegação fiscal. Não é esse, evidentemente, a situação de que se cuida no presente processo.

Assim, afasta-se a responsabilidade solidária do Sr. Francisco José Calezane.

Dessa forma, dar-se provimento ao recurso voluntário do Sr. Francisco José Calezane, para excluir a responsabilidade solidária atribuída a ele.

### **DA ANÁLISE DO RECURSO DE OFÍCIO**

Quanto à admissibilidade do recurso de ofício, deve-se ressaltar que a Portaria MF nº 63, de 2017, estabeleceu novo limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ). Confira-se:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

No caso em tela, somando-se os valores exonerados em primeira instância, verifico que superam o limite de dois milhões e quinhentos mil reais, estabelecido pela norma em referência. Portanto, conheço do recurso de ofício.

Quanto ao exame de mérito deste recurso, verifica-se que a DRJ acolheu argumentação com referência à exigibilidade de obrigação em relação a Oiltanking, no valor de R\$ 480.000,00, bem como afastou o vínculo de responsabilidade tributária atribuído à Transportadora Calezani Ltda.

Entendo que não há reparos a fazer.

De fato, restou devidamente demonstrado que se tratava de obrigação decorrente de prestação de serviço de armazenagem. Os documentos juntados na impugnação (fls. 2161/2162) atestam a existência de passivo no valor de R\$ 480.000,00 pertinente à operação representada pela nota fiscal nº 218, emitida em 15/12/2011, cujo pagamento foi realizado em janeiro de 2012, sendo que o registro de tal operação foi retratado corretamente no Razão (fls. 766).

Assim, entendo que agiu acertadamente a decisão recorrida ao excluir do lançamento a importância de R\$ 480.000,00.

No que respeita ao afastamento do vínculo de responsabilidade da Transportadora Calezani, verifica-se que a fiscalização fundamentou tal responsabilidade no artigo 124, II, do CTN, que assim dispõe:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

[...]

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Alegou a impugnante que dentre os dispositivos legais citados no auto de infração inexistente norma jurídica que fundamente a inclusão da Transportadora Calezani como responsável tributário solidário, sendo acolhido exatamente este argumento. Com efeito, ao fundamentar a responsabilização no inciso II do art. 124 do CTN, há que se indicar qual a legislação que fundamenta a responsabilização, uma vez que o dispositivo citado faz referência, genericamente, às pessoas expressamente designadas por lei.

E nem se fale que a ausência de dispositivos não implica em cerceamento do direito de defesa, sob o argumento que a defesa é contra fatos e não contra dispositivos legais. No caso, entendo que a falta de indicação dos dispositivos legais pertinentes impede a manifestação plena da defesa, uma vez que a responsabilização sob este aspecto, notadamente em relação às exigências de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, implica numa discussão mais abrangente e controversa sobre o alcance das disposições do inciso IV do artigo 30 da Lei nº 8.212, de 1991, e do art. 222 do Decreto nº 3.048, de 1999 (próprias das contribuições previdenciárias) que, em tese, dariam sustentação ao procedimento fiscal.

Portanto, trazer o debate para este momento, suprindo a falta anotada no lançamento, implicaria em flagrante cerceamento do direito de defesa da impugnante, que de todo deve ser evitado.

Diante disso, impõe-se a manutenção do afastamento do vínculo de responsabilidade atribuído à Transportadora Calezani Ltda.

Dessa forma, nega-se provimento ao recurso de ofício.

## CONCLUSÃO

Assim, diante do exposto, voto por:

- dar provimento parcial ao recurso voluntário da empresa autuada, para rejeitar as arguições de nulidades, e no mérito, tão somente para reduzir para 75% a multa qualificada aplicada à infração capitulada como omissão de receitas por presunção legal - passivo fictício.

- dar provimento ao recurso voluntário do Sr. Francisco José Calezane, para excluir a responsabilidade solidária atribuída a ele.

- negar provimento ao recurso de ofício

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza

Processo nº 15586.720051/2015-80  
Acórdão n.º **1301-002.665**

**S1-C3T1**  
Fl. 2.851

---