



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19311.000149/2009-50
Recurso De Ofício
Acórdão nº 1402-005.508 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de abril de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado VALKI PLÁSTICOS E MÁQUINAS LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

DECADÊNCIA. DOLO. OCORRÊNCIA. RECURSO DE OFÍCIO. AUMENTO DE PERÍODOS A CONSIDERAR E VALORES A EXONERAR. POSSIBILIDADE.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Constatando-se que a decisão de 1ª Instância deixou de levar em conta parte do período decaído, cabe sua recomposição, bem como de seus valores, pelo Colegiado de 2º Grau, em princípio à busca da verdade material, mesmo que isso possa significar *reformatio in pejus* em desfavor da Fazenda (que interpôs o RO) e, na via oposta, um *reformatio in melius* pró contribuinte.

Na visão da melhor doutrina, o que se denomina “recurso de ofício” na verdade não é recurso na literal definição conceitual por lhe faltar o elemento volitivo da “insatisfação com a decisão”, geradora da “vontade em recorrer” (típicos de recursos voluntários), mas mero cumprimento de determinação legal e que no caso dos processos administrativo-tributários federais tem exigência estampada artigo 34, I, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, o que leva a que o julgador *a quo* seja obrigado a recorrer ao CARF não por discordar do que ele mesmo decidiu, mas por obediência à lei e ao seu dever funcional.

Recurso de ofício negado, porém com ampliação do período decaído até 30/12/2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício, exonerando os lançamentos de IPI no valor de R\$ 1.267.105,81, vencido o Conselheiro Marco Rogério Borges que negava provimento ao RO em menor extensão.

(assinado digitalmente)

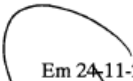
Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada), Junia Roberta Gouveia Sampaio, Iágaro Jung Martins, Luciano Bernart, Thiago Dayan da Luz Barros (suplente convocado) e Paulo Mateus Ciccone (Presidente). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Evandro Correa Dias, substituído pela Conselheira Carmen Ferreira Saraiva.

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício manejado pela presidência da 3ª Turma da DRJ/RPO em atendimento à Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017, que fixou em R\$ 2.500.000,00 o limite de alçada para fins de interposição recursal de 1ª para 2ª Instância administrativa, em face da decisão prolatada por aquele Colegiado Administrativo de 1º Grau na sessão de 13 de agosto de 2009 (fls. 2686/2708)¹ que julgou parcialmente procedente a impugnação (fls. 2592/2614) apresentada pela contribuinte, exonerando, pela ocorrência de “decadência”, parte dos lançamentos de IPI perpetrados pelo Fisco, compreendendo o período de até dezembro/2003 (inclusive), mantendo os relativos aos demais períodos subsequentes.

Não houve interposição de Recurso Voluntário, conforme atestado pela autoridade preparadora mediante **TERMO DE PEREMPÇÃO** (fls. 2977):

	Ministério da Fazenda		Receita Federal
Processo : 19311.000149/2009-50			
Interessado : VALKI PLASTICOS E MAQUINAS LTDA			
CPF/CNPJ : 65.460.255/0001-82			
TERMO DE PEREMPÇÃO			
Transcorrido o prazo regulamentar de 30 (trinta) dias (Decreto nº 70.235/72, art. 33) e não tendo o contribuinte apresentado recurso à instância superior da decisão da autoridade de primeira instância, lavra-se este termo de perempção na forma da legislação vigente.			
Esgotado o prazo da cobrança amigável sem que tenha sido cumprida a exigência fiscal, os débitos não contestados serão encaminhados à Procuradoria da Fazenda Nacional, para cobrança executiva, conforme o disposto no artigo 21, § 3º, do Decreto nº 70.235/72.			
 Em 24/11-2009			

O AI de IPI aponta duas infrações, a saber (fls. 2546/2587):

001 - PRODUTO SAÍDO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OU EQUIPARADO SEM EMISSÃO DE NOTA FISCAL. VENDA SEM EMISSÃO DE NOTA FISCAL APURADA EM DECORRÊNCIA DE RECEITA NÃO COMPROVADA.

Falta de lançamento de imposto caracterizada pela saída do estabelecimento de produto(s) sem emissão de nota fiscal, apuraria através de receita(s) de origem não comprovada, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal, desta data, que se encontra anexo

¹ A numeração referida das fls., quando não houver indicação contrária, é sempre a digital

e faz fazendo parte integrante deste Auto de Infração. A base de cálculo encontra-se demonstrada no referido Termo de Verificação Fiscal.

002 - IPI LANÇADO NÃO RECOLHIMENTO OU RECOLHIMENTO A MENOR

O estabelecimento industrial ou equiparado a industrial não efetuou o recolhimento do imposto, nos prazos estabelecidos pela legislação do IPI, lançado em notas fiscais de vendas de produtos de sua emissão, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal, desta data, que se encontra anexo e faz parte integrante deste Auto de Infração. Os valores apurados encontram-se demonstrados nas PLANs 15 e 16.

E o seguinte resultado consolidado, abrangendo o período de 2003 a 2006 e juros calculados até 27/02/2009:

TRIBUTO	VALOR DO TRIBUTO	VALOR DOS JUROS	VALOR DA MULTA	TOTAL
IPI	8.807.744,80	4.349.383,83	13.151.452,56	26.308.581,19

DA ACUSAÇÃO FISCAL

De acordo com o TVF (fls. 1767/1788), resumidamente, foram estas as irregularidades apontadas pelo Fisco:

“Em janeiro de 2008 foi emitido o MPF no 08.1.24.00-2008-00045-3, com o intuito de unificar o procedimento relativo ao IRPJ com aquele relativo às contribuições previdenciárias.

(...)

A apuração da receita da atividade da fiscalizada foi realizada em três etapas, a saber:

a) RECEITA OPERACIONAL COMPROVADA PELA NEGOCIAÇÃO DE TÍTULOS CREDITÓRIOS RESULTANTES DE VENDAS MERCANTIS (OPERAÇÕES DE FOMENTO MERCANTIL — FACTORING):

Como a fiscalizada, devidamente intimada, não apresentou os documentos relativos às operações de fomento mercantil (identificadas em “inúmeros depósitos/créditos” em suas contas bancárias), tais documentos foram solicitados diretamente a algumas das empresas de factoring, escolhidas por amostragem. E, em análise aos documentos apresentados, observou-se que “as operações de venda de títulos mercantis superam em muito a receita operacional declarada” pela fiscalizada, sendo que foi possível vincular apenas uma parte dos títulos negociados com notas fiscais emitidas em nome de clientes do contribuinte.

Diante destas constatações, a fiscalizada foi intimada (fls. 488/492), acompanhada de diversas planilhas anexas) a esclarecer a divergência constatada, bem como “a

apresentar comprovação de que os títulos negociados com as empresas de factoring, não teriam sido provenientes das suas operações mercantis". E em resposta a esta intimação, o responsável pela empresa assim se manifestou (fls. 556/557):

1) A elevada movimentação financeira apresentada nas contas bancárias e a falta de escrituração fiscal e contábil indicada por esta fiscalização deve-se ao fato de que a maioria dos depósitos efetuados pelas factorings não representa operação mercantil de fato, mas sim empréstimos e adiantamentos efetuados pelas factorings. Tais adiantamentos e empréstimos eram utilizados para pagamentos de dívidas bancárias e dívidas vencidas de outras factorings (operação mata-mata).

2) Os borderôs e contratos enviados não podem ser reconhecidos pois são apócrifos e as factorings demandam contra a fiscalizada, tendo interesse em seu prejuízo, ou justificam as verdadeiras operações financeiras que realizavam.

3) As factorings jamais poderiam ter indicado nos borderôs o nome de Palmara Didone Seyssel, pois tinham ciência com a posse da documentação societária e os registros nos órgãos públicos que esta não era sócia ou representante legal da empresa.

A autoridade fiscal não acatou as justificativas apresentadas, porquanto desacompanhadas de documentos comprobatórios, e considerou-as improcedentes "tendo em vista que diversos títulos negociados, constantes dos borderôs de factoring, estão embasados em notas fiscais de vendas de emissão do sujeito passivo, obtidas junto aos clientes através de intimação fiscal", conforme relacionados nas planilhas anexas à intimação.

Assim sendo, a autoridade fiscal considerou que "as operações de vendas de títulos de créditos às empresas de factoring representaram vendas operacionais, conforme se verifica em cláusula de contrato de venda dos títulos, que dispõe sobre a obrigatoriedade da contratante (Valki) apresentar somente títulos de créditos mercantis originários de vendas por ela realizadas e com base na legislação que dispõe sobre essa atividade, principalmente a Resolução nº 2.144, de 22 de fevereiro de 1995, do Banco Central, que não permite a realização de outras operações pelas empresas de factoring".

Informa a autoridade fiscal que, com exceção dos pagamentos efetuados pela BS FACTORING FOM. COM. LTDA, todos os demais pagamentos efetuados pelas factoring, foram identificados entre os créditos constantes dos extratos das contas bancárias, tendo sido tributados separadamente dos créditos bancários de origem não comprovada, considerados como componentes da receita operacional do sujeito passivo, conforme demonstrados nas planilhas de fls. 778/785. Referida autoridade ainda informa que "para fins de tributação da receita apurada com base nas notas fiscais (PLAN 6) e nas operações de fomento mercantil, destas serão excluídos os títulos negociados que estão vinculados às notas fiscais, para se evitar duplicidade de tributação".

b) RECEITA OPERACIONAL COMPROVADA EM NOTAS FISCAIS DE EMISSÃO DO SUJEITO PASSIVO — CIRCULARIZAÇÃO DE CLIENTES:

Também compuseram a base de cálculo tributável as receitas relativas a notas fiscais emitidas pela fiscalizada, conforme obtidas em processo de circularização de seus clientes. Referidos documentos foram relacionados nas planilhas de fls. 598/609, sendo que nas planilhas de fls. 610/648 foram relacionados os pagamentos efetuados pelos compradores (clientes), vinculados às notas fiscais. E a respeito deste componente da base de cálculo tributável, a autoridade fiscal contatou que "somente a receita auferida através dessas notas fiscais é muito superior ao total da receita declarada pelo sujeito passivo, em cada período de apuração, comprovando que houve elevada omissão de receita operacional, principalmente se considerarmos a existência da movimentação financeira em montante muito superior ao total das notas referidas".

c) RECEITA PROVENIENTE DE DEPÓSITOS/CRÉDITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA:

A fiscalizada foi intimada e reintimada (fls. 240/242 e diversas planilhas anexas; fl. 360) a comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores creditados/depositados em suas contas bancárias, cujo montante total apurado no período de 2003 a 2006 superou a cifra de R\$ 206 milhões.

Informa a autoridade fiscal que "a relação dos depósitos/créditos foi emitida após uma análise criteriosa da origem dos valores creditados nas contas bancárias, desconsiderando-se individualmente os valores com origem identificada pela fiscalização, tais como: transferências de contas da mesma titularidade realizadas por TED, DOC, ou através de cheques de datas e valores idênticos, créditos provenientes de empréstimos, etc., e créditos de valores inferiores a R\$ 1.000,00 (um mil reais)".

Não tendo havido manifestação da fiscalizada, foi procedida uma nova intimação, por meio do Termo de Constatação e de Intimação Fiscal — 0001/2008 (fls. 366/372 e diversas planilhas anexas), por meio do qual foi a fiscalizada também cientificada "de que diversos depósitos realizados na conta do banco Itaú não foram relacionados na planilha apresentada ao sujeito passivo, por terem sido identificadas as respectivas devoluções de cheques e estornos de créditos". Tais valores encontram-se discriminados na planilha de fls. 649/660, anexa ao TVF.

A fiscalizada finalmente manifestou-se em relação aos depósitos bancários por meio da correspondência de fls. 467/470, enumerando diversas empresas de factoring, relativamente aos depósitos/créditos dos Bancos Bradesco e Itaú, e alegando "trataram-se de créditos efetuados pelas mesmas, em operação de fomento mercantil". Apresentou, ademais, "várias outras alegações genéricas referentes aos demais depósitos/créditos em suas contas bancárias, no entanto, não os fundamentou, não os apontou na relação anexa enviada, não os comprovou mediante documentação hábil e idônea".

As planilhas de fls. 778/785, anexas ao TVF, relacionam "os créditos provenientes das operações de factoring apontadas pelo sujeito passivo". Tais valores foram excluídos da base de cálculo relativa aos depósitos bancários de origem não comprovada.

Também foram excluídos da referida base de cálculo "alguns outros depósitos/créditos bancários cuja origem foi identificada pela fiscalização, provenientes de empréstimos, transferências de mesma titularidade, entre outros", conforme relacionados nas planilhas de fls. 661/673, também anexa ao TVF.

E as planilhas de fls. 674/775, anexas ao TVF, relacionam, então, os depósitos/créditos bancários com origem não comprovada, após as exclusões referidas, "constando-se que vários deles se referem a desconto de cheques, adiantamento de borderô, cobrança, doc — com identificação da empresa remetente, títulos descontados, operação de desconto, e outras denominações que indicam, por si só, tratar-se de ingresso de recursos financeiros originários do produto da atividade mercantil do contribuinte (vendas)". A planilha de fls. 776/777 consolida os valores mensais por instituição financeira, resultando num montante total superior aos R\$ 140 milhões (período de 2003 a 2006).

A autoridade fiscal informa, outrossim, que "a fim de se evitar duplicidade de exigência de valores e em razão da impossibilidade de identificação individual dos créditos bancários correspondentes, os recebimentos relativos às notas fiscais obtidas junto aos clientes, referentes ao período de 2003 a 2006, relacionados na PLAN 7, os quais presumidamente ocorreram por via bancária, bem como os valores dos cheques depositados e devolvidos, relacionados na PLAN 3-A, anexa ao termo fiscal de 03/11/2008, foram excluídos, pelos totais mensais (globalmente), do montante dos créditos e depósitos bancários". E a planilha de fl. 789 consolida, assim, a apuração da receita omitida com base nos depósitos/créditos bancários com origem não comprovada, que foi oferecida à tributação com suporte na presunção no art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Às fls. 577/578, integrantes do TVF, encontra-se, enfim, o demonstrativo das receitas apuradas, que relaciona, mês a mês, os valores das vendas comprovadas com notas fiscais, das vendas comprovadas relacionadas às operações de factoring (com borderô), das vendas não comprovadas relacionadas às operações de factoring (sem borderô) e dos depósitos bancários de origem não comprovada, cujos montantes finais superaram a cifra dos R\$ 183 milhões.

Com base nas notas fiscais obtidas no procedimento de "circularização" de clientes da fiscalizada (relacionadas na planilha de fls. 789/802, por período de apuração), constatou-se o destaque do IPI. Nestas notas fiscais a classificação fiscal "preponderante foi 39.03.19.00, seguida de 39.02.90.00", sendo que, em ambas, a alíquota era de 5%.

Relata a autoridade fiscal que o contribuinte não prestou informações relativas à apuração do saldo do IPI nas DIPJs dos períodos de 01 de abril de 2003 a 31 de dezembro de 2004 e de 01 de janeiro de 2006 a 31 de dezembro de 2006. Apenas na DIPJ de 2005 houve informação de apuração do IPI, tendo o contribuinte informado débitos no montante de R\$ 37.168,79 e créditos no montante de R\$ 20.188,11. Entretanto, segundo assevera a autoridade fiscal, "constatou-se que somente nas notas fiscais colhidas por amostragem, o IPI lançado totalizou R\$ 554.284,64, demonstrando que houve omissão de grande parte das receitas e do IPI devido".

A fiscalizada foi intimada, por meio do já referido Termo de Constatação e de Intimação Fiscal nº 001/2008, a apresentar livros ou documentos que pudessem comprovar "a existência dos valores creditados e/ou de outros créditos que pudessem ser utilizados na apuração do débito do IPI", mas nada apresentou.

Quanto aos valores informados em DCTFs, a fiscalização constatou que foram informado pequenos saldos devedores relativos a alguns períodos de apuração dos anos de 2003 (3) e 2004 (1), sendo que, em relação à segunda quinzena de fevereiro de 2004, houve recolhimento de IPI mas o débito não foi declarado em DCTF.

A autoridade fiscal, diante da grande diferença entre os valores de receita operacional apuradas no procedimento de fiscalização (da ordem de R\$ 88 milhões, sem considerar os depósitos que não tiveram origem comprovada) e os valores declarados pelo contribuinte (da ordem de R\$ 4,8 milhões), conclui que "fica evidente que a receita bruta e o IPI constante das notas fiscais de vendas, em questão, não foram totalmente escriturados, declarados e/ou recolhidos, caracterizando sonegação desses valores, em conformidade com o disposto no art. 480, do RIP/02". Sendo assim, "por conseguinte, a diferença entre o IPI lançado nas aludidas notas fiscais e o IPI declarado em DCTF e/ou recolhido, conforme demonstrado na PLAN 16, será exigida em Auto de Infração, com a aplicação da multa de 150%, prevista no art. 80, II, da Lei nº 4.502/64, com redação dada pelo art. 13, § 6º II, da Lei nº 11.488/07".

*Também foi objeto de lançamento o IPI devido sobre as receitas cujas origens não foram comprovadas, que "serão consideradas provenientes de vendas não registradas, em consonância com o disposto no art. 108 da Lei nº 4.502/64, incluído no § 2º do art. 448, do RIPI/2002, pelo Decreto nº 4.859, de 14/10/03". Nesse caso, a exigência recaiu **IR** sobre "a soma das receitas omitidas demonstradas neste termo, excluindo-se a receita proveniente das notas fiscais, cujo IPI não foi recolhido ou recolhido a menor (PLAN 16)", considerando-se a alíquota de 5%. Também sobre esta parte foi aplicada a multa qualificada, nos termos legais já citados.*

A planilha de fls. 581/582, integrante do TVF, demonstra, então, os valores das receitas omitidas, para fins de tributação do IPI.

Informa, ainda, a autoridade fiscal, que "o IPI recolhido através do SIMPLES (1º trimestre de 2003), será compensado do IPI apurado com base em receitas omitidas". E, "para fins de apuração do valor devido do IPI, nos períodos em que a apuração for decenal ou quinzenal, será considerado o último período do mês".

O processo administrativo nº 19311.000150/2009-84 recepcionou o lançamento principal, do IRPJ e reflexos (CSLL, Cofins e PIS), tendo sido simultaneamente impugnado.

Por fim, relata a autoridade fiscal a realização de Representação Fiscal para Fins Penais, nos termos da Portaria SRF nº 326, de 2005, "tendo sido demonstrada a ocorrência de fatos que, em tese, configuram Crime Contra a Ordem Tributária". E também foi procedido o arrolamento de bens, para fins de acompanhamento do patrimônio do sujeito passivo".

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada, a contribuinte acostou impugnação (fls. 2592/2614) e juntou documentos, alegando:

1. Em preliminar, decadência em relação aos lançamentos dos períodos de 2003 e 2004;
2. No mérito inexistir a omissão apurada pela fiscalização, baseada por "informações prestadas, em sua maioria por Bancos e empresas de factoring". A alta movimentação financeira deve-se, em realidade, à contínua realização da chamada *operação mata-mata*, que visava saldar seus débitos. Nesse sentido, a empresa "emprestava dinheiro de um banco para pagar outro, de

banco para pagar factoring, de factoring para pagar banco e de factoring para pagar factoring” Não se trata, assim, de receita oriunda da “consecução da atividade social da empresa-Impugnante”;

3. Já terem sido mencionadas operações tributadas via CPMF e IOF;
4. Foi inobservado o princípio da tipicidade fechada (corolário do princípio constitucional da segurança jurídica);
5. No caso em análise *“pelas próprias informações das instituições financeiras, não ocorreu o fato gerador da incidência tributária de nenhum dos tributos descritos no auto de infração que ora se impugna”*, isso porque para que haja incidência da tributação *“é necessário o auferimento de renda, através da industrialização de produtos”*. Assim sendo, *“não há como concluir, através de presunção, de que as informações prestadas pelas instituições financeiras e empresas de factoring, são objeto de receitas e rendas oriundas da industrialização dos produtos”*;
6. Não ter sido comprovado em nenhum momento que a impugnante agiu com a intenção de omitir receita. *“O que houve foi o não pagamento dos tributos referidos, simplesmente por não haver a industrialização de qualquer bem”*;
7. As operações que deram origem às duplicatas mercantis relacionadas com as empresas de factoring, *“foram viciadas por um defeito na fabricação e toda a produção foi devolvida. Tal situação está sendo discutida em processos judiciais, e podem ser demonstradas através das notas de devolução, documentos anexos”*;
8. A apuração de sua produção industrial só pode se dar pelas notas fiscais emitidas, *“e o Auditor Fiscal, por sua vez, não logrou êxito em demonstrar que todo o valor por ele apurado foi decorrente da industrialização de produtos”*. E como já visto, *“os documentos que poderiam recuperar as informações foram furtados”*;
9. Não existe capacidade física para a produção do volume de produtos mencionado pela fiscalização;
10. Como se demonstrou que não houve omissão de receita, *“bem como não ocorreram os fatos geradores do IRPJ e do IPI, caem por terra a tributação reflexa do PIS, COFINS E CSLL. Isso porque, no caso em tela, está mais do que comprovada a origem da movimentação financeira apurada”*. Ademais, as três contribuições *“têm a mesma base de cálculo, o que é vedado pela Constituição Federal”*, conforme preceitua seu art. 154, inc. I. E *“na medida em que a lei estabeleceu que o faturamento deve ser entendido como a totalidade das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, o legislador infraconstitucional, num furor meramente arrecadatário, ampliou a base de cálculo do PIS e da COFINS, avançando em permissivo constitucional, e adentrando na seara da inconstitucionalidade”*.

DA DECISÃO RECORRIDA

Subindo os autos à apreciação da 3ª Turma da DRJ/RPO foi prolatada decisão (fls. 2686/2708), acolhendo tão somente, de forma parcial, a preliminar de decadência suscitada pela defesa, mantendo-se, no mérito, as imputações infracionais.

Excertos do voto condutor mostram o quadro:

“Os extratos de fls. 911/912 comprovam que o sujeito passivo efetuou apenas 3 recolhimentos em relação ao ano de 2003 (três períodos de apuração), e 2 recolhimentos relativos ao ano de 2004. Portanto, apenas em relação a esses períodos de apuração o sujeito passivo de fato antecipou o pagamento do tributo apurado. E isto, como visto, pode implicar na antecipação do termo inicial da decadência para a ocorrência dos fatos geradores, com suporte no art. 150, § 4º já referido. Portanto, impõe-se analisar, na espécie, a eventual ocorrência de dolo, fraude ou simulação, que tem o condão de deslocar o termo inicial para o 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado, a teor do art. 173.

(...)

De fato, entendo que procede a acusação fiscal. Como adiante será argumentado, por ocasião da análise de mérito do lançamento, o procedimento fiscal constatou que o contribuinte auferiu receitas da sua atividade que não foram oferecidas à tributação, e sequer foram integralmente declaradas ao fisco. Inconteste, portanto, a ocorrência da ação dolosa do contribuinte, que, assim procedendo, intentou escamotear a ocorrência dos fatos geradores dos tributos, causando dano à Fazenda Pública. Não tenho dúvidas de que se está diante da situação prescrita no art. 71 da referida Lei nº 4.502/64, já transcrito, que trata da sonegação fiscal.

(...)

Destarte, diante do quadro aqui delineado, não há como não atribuir ao sujeito passivo outro caráter que não a de um comportamento elisivo deliberado, com evidente intuito de fraude.

Portanto, tendo sido comprovada a ocorrência da ação dolosa, o termo inicial da decadência deve ser deslocado para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Nesse sentido, para os fatos geradores ocorridos até novembro de 2003, de fato há que se reconhecer a ocorrência da decadência, pois o lançamento poderia ser efetuado dentro do próprio ano-calendário (2003), iniciando-se a contagem em 01/01/2004 e encerrando-se em 31/12/2008. Como o lançamento só foi notificado ao contribuinte em 30/03/2009, para aqueles fatos geradores operou-se a decadência.

A tabela que segue reproduzida consolida, então, os valores dos tributos que integraram o crédito tributário lançado, que devem ser excluídos da exigência, porquanto atingidos pela decadência:

VALORES A SEREM EXCLUÍDOS DA EXIGÊNCIA – DECADÊNCIA			
Período de Apuração	IPI (fls. 806,811/812)	Período de Apuração	IPI (fls. 806,811/812)
31/01/2003	71.870,68	10/08/2003	4.877,03
28/02/2003	88.328,59	20/08/2003	4.450,60
31/03/2003	84.019,65	31/08/2003	3.213,20
10/04/2003	3.213,10	31/08/2003	118.042,06
20/04/2003	1.633,60	10/09/2003	2.447,43
30/04/2003	102.595,99	20/09/2003	3.149,03
30/04/2003	4.026,80	30/09/2003	11.808,42
10/05/2003	2.767,60	30/09/2003	103.267,64
20/05/2003	11.229,70	10/10/2003	6.116,24
31/05/2003	16.322,29	20/10/2003	7.955,54
31/05/2003	97.362,39	31/10/2003	6.189,88
30/06/2003	96.955,18	31/10/2003	121.507,12
10/06/2003	10.586,33	10/11/2003	3.607,56
20/06/2003	5.997,01	20/11/2003	15.627,03
30/06/2003	7.992,24	30/11/2003	8.790,92
10/07/2003	5.022,31	30/11/2003	92.107,30
20/07/2003	4.638,83	TOTAL	1.234.287,39
31/07/2003	4.558,55		
31/07/2003	102.009,55		

Mérito — apuração da base de cálculo

Superada, então, a questão preliminar, tendo restado valores exigíveis não atingidos pela decadência, importa analisar os protestos da impugnante acerca da alegada improcedência destes valores, que teriam sido incorretamente apurados pela autoridade fiscal.

Como se viu, especificamente em relação ao lançamento do IPI, a exigência dos valores lançados recaiu sobre as receitas de origem não comprovada (depósitos de origem não comprovada e operações de fomento mercantil) e sobre os valores destacados nos documentos fiscais emitidos, que não foram recolhidos. Sobre o total das receitas apuradas foram descontados os valores declarados pelo sujeito passivo ao fisco.

Matéria não expressamente impugnada — exigência definitiva

Como a impugnante não trouxe qualquer protesto específico quanto ao lançamento do IPI, limitando-se a apresentar, nesse processo, uma cópia do inteiro teor da reclamação trazida no processo principal, entendo que a exigência relativa ao IPI destacado nas notas fiscais de emissão do sujeito passivo não foi expressamente contestada.

E, segundo dispõe os artigos 16, III, e 17, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 (PAF), somente serão consideradas impugnadas as matérias expressamente contestadas. Assim, alegações genéricas do tipo requer-se a “declaração de insubsistência” do procedimento fiscal não podem ser aceitas, sendo consideradas impugnadas apenas as matérias expressamente mencionadas e para as quais a empresa expressamente tenha indicado um motivo de contestação.

Destarte, devem ser considerados definitivos, na esfera administrativa, os valores do IPI relativos à segunda infração apontada no auto de infração, conforme discriminados às fls. 843/845, apenas relativamente aos períodos de apuração não atingidos pela decadência (a partir de dezembro de 2003, inclusive).

(...)

Conclusão

Ante o exposto, voto por julgar procedente em parte a impugnação, apenas para o fim de acatar a preliminar de decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos até novembro de 2003, exonerando do crédito tributário o IPI lançado no montante de R\$ 1.234.287,39 (e respectivos acréscimos), bem como declarar a definitividade da exigência dos valores do IPI relativos à segunda infração apontada no auto de infração, conforme discriminados às fls. 843/845, relativamente aos períodos de apuração não atingidos pela decadência (a partir de dezembro de 2003, inclusive)”.

Decisão com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA.

A presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, transferindo-o para o contribuinte, que pode refutá-la mediante oferta de provas hábeis e idôneas.

OPERAÇÕES DE FOMENTO MERCANTIL. FACTORING. RECEITAS DA ATIVIDADE OPERACIONAL. CONTRAPARTIDA.

Comprovado que as operações de fomento mercantil tinham necessária contrapartida nas operações comerciais da fiscalizada junto a seus clientes, é ônus dela comprovar, de forma inequívoca, com documentação hábil e idônea, a regular tributação destas receitas, que transitaram em suas contas bancárias, assim como o efetivo cancelamento das operações mercantis relativas a devoluções de vendas.

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. SAÍDA DE PRODUTOS SEM A EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS.

Apuradas receitas cuja origem não seja comprovada, estas serão consideradas provenientes de vendas não registradas.

IPI. LANÇAMENTO DE OFÍCIO DECORRENTE. OMISSÃO DE RECEITAS.

Comprovada a omissão de receitas em lançamento de ofício respeitante ao IRPJ, cobra-se, por decorrência, em virtude da irrefutável relação de causa e efeito, o IPI correspondente, com os consectários legais.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se definitiva, na esfera administrativa, a exigência relativa à matéria que não tenha sido expressamente contestada.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006****DECADÊNCIA. DOLO. OCORRÊNCIA.**

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

*Impugnação Procedente em Parte
Crédito Tributário Mantido em Parte*

Cientificada da decisão por Edital afixado em 28/09/2009 e desafixado em 14/10/2009, a contribuinte não apresentou recurso voluntário, tendo a autoridade preparadora acostado “Termo de Perempção” (fls. 2977), já reproduzido.

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone – Relator

O Recurso de Ofício atende aos requisitos regimentais e foi interposto pela presidência da 3ª Turma da DRJ/RPO por haver exoneração de crédito tributário em montante superior a R\$ 2.500.000,00, conforme definido pela Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017, pelo que o recebo e dele conheço.

Primeiramente, cumpre alertar se estar diante de processo “reflexo” do PA nº 19311.000150/2009-84, de IRPJ que, como no caso aqui tratado, aponta para lançamentos efetuados pelo Fisco em desfavor da contribuinte por omissão de receitas (presunção, artigo 42, Lei nº 9.430/1996) e prova direta (circularização junto a terceiros), ambos com as imposições mantidas no julgamento de 1º Grau, exceto no que tange à decadência de alguns períodos, reconhecida igualmente em ambos.

Tendo sido o PA de IRPJ (19311.000150/2009-84) julgado pela 1ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção, por norma regimental e pela estreita vinculação do quadro fático lá presente com o que aqui se visualiza, cabe a aplicação integral da decisão lá prolatada a este processo de IPI (19311.000149/2009-50).

Nessa linha, compulsando mencionado PA (IRPJ) verifiquei que, da mesma forma com o que aqui ocorreu (IPI), a contribuinte quedou-se inerte na possibilidade de interpor recurso voluntário contra os lançamentos e contra a decisão de 1º Piso, levando à decretação da perempção do seu direito de peticionar cabendo, naquele caso, à 1ª Turma da 2ª Câmara, apreciar tão somente o recurso de ofício (exatamente como aqui ocorre em relação aos lançamentos de IPI) e a ele negar provimento.

Decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA. DOLO. ART. 173, I DO CTN. 05 ANOS.

Independente da antecipação do pagamento, a percepção de uma conduta dolosa do contribuinte impulsiona a aplicação do art. 173, I do CTN, considerando o dies a quo do prazo decadencial como o primeiro dia exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido formalizado. (Ac. 1201-001.967 – sessão de 21/02/2018 – Rel. Luis Fabiano Alves Penteado).

Em suma, a Turma Julgadora chancelou a decisão recorrida e manteve o afastamento, por decadência, de parte dos lançamentos de IRPJ/CSLL/PIS e COFINS, procedimento que deve ser aplicado, no que couber, ao processo de IPI *sub censura*.

Demais disso, além da vinculação regimental acima citada, vejo que os contornos fáticos e probatórios de ambos os processos são exatamente os mesmos, ou seja, **i)** a contribuinte não apresentou documentos capazes de elidir as infrações imputadas, todas mantidas em 1ª Instância; **ii)** não apresentou recurso voluntário em nenhum dos dois processos, levando à perempção do direito de peticionar e à confirmação dos lançamentos que não foram afastados

por decadência; **iii)** em ambos, só há recurso de ofício a ser tratado; **iv)** os únicos lançamentos exonerados disseram respeito à decadência de cada um dos tributos e pelos prazos específicos de seus fatos geradores; **v)** a contagem do prazo decadencial rege-se pelo artigo 173, I, do CTN, em razão da duplicação da multa de ofício, por constatação de dolo, fraude ou simulação, conforme imputado pelo Fisco e não contraposto pela interessada (perempção).

De qualquer modo, para que não parem dúvidas, recorde-se abaixo, o contexto trazido pela acusação, sem nenhuma contraposição robusta da contribuinte.

No procedimento fiscal constatou que o contribuinte auferiu receitas da sua atividade que não foram oferecidas à tributação, e sequer foram integralmente declaradas ao fisco. Inconteste, portanto, a ocorrência da ação dolosa do contribuinte, que, assim procedendo, buscou escamotear a ocorrência dos fatos geradores dos tributos, causando dano à Fazenda Pública, atraindo a aplicação do art. 71 da Lei nº 4.502/64 (sonegação fiscal).

Mais além ainda, a fiscalizada também não disponibilizou à fiscalização a sua escrituração contábil que, eventualmente, poderia comprovar regularidade no cumprimento das obrigações tributárias. A esse respeito, limitou-se a justificar a ausência da escrituração em face do furto noticiado, justificativa essa corretamente rechaçada pela autoridade fiscal.

E, ao final, com a apuração da omissão de receitas, em trabalho persistentemente permeado pelo zelo e pela oportunização da participação da fiscalizada no processo, e que redundou em valores extremamente expressivos, em torno de R\$ 100 milhões.

Veja-se a relação receitas comprovadas documentalmente (mas sem qualquer recolhimento do IPI) e as vendas desacompanhadas de documentos (TVF – fls. 1781/1782):

Para fins de tributação do IPI sobre as receitas omitidas, serão considerados os valores abaixo:					
MÊS	VENDAS comprovadas factoring (borderô) PLAN 4.1.4 a 4.5.4	VENDAS Operações factoring sem borderô PLAN 12	SOMA	RECEITAS OMITIDAS depósitos/créditos bancários origem não comprovada	TOTAL DAS RECEITAS OMITIDAS B.C. do IPI
jan/03	113.151,00	395.165,64	508.316,64	938.578,69	1.446.895,33
fev/03	174.293,05	606.494,10	780.787,15	994.322,77	1.775.109,92
mar/03	62.279,38	320.159,96	382.439,34	1.307.896,05	1.690.335,39
abr/03	224.957,21	641.248,12	866.205,33	1.185.714,57	2.051.919,90
mai/03	223.534,18	903.055,85	1.126.590,03	820.657,94	1.947.247,97
jun/03	60.187,01	832.436,55	892.623,56	1.046.480,04	1.939.103,60
jul/03	240.681,65	728.948,09	969.629,74	1.070.561,42	2.040.191,16
ago/03	87.717,05	661.247,71	748.964,76	1.611.876,53	2.360.841,29
set/03	168.343,67	463.759,95	632.103,62	1.433.249,21	2.065.352,83
out/03	330.654,25	426.275,70	756.929,95	1.673.212,56	2.430.142,51
nov/03	90.865,59	166.807,69	257.673,28	1.584.472,74	1.842.146,02
dez/03	95.220,68	155.298,16	250.518,84	1.150.507,37	1.401.026,21
jan/04	202.013,92	137.310,06	339.323,98	902.950,76	1.242.274,74
fev/04	266.164,99	318.591,83	584.756,82	1.019.628,47	1.604.385,29
mar/04	220.519,29	336.844,67	557.363,96	2.449.398,44	3.006.762,40
abr/04	226.897,00	437.185,53	664.082,53	1.566.139,02	2.230.221,55
mai/04	379.826,80	184.583,07	564.409,87	2.046.048,93	2.610.458,80
jun/04	278.066,43	557.659,57	835.726,00	1.930.262,55	2.765.988,55
jul/04	315.455,59	138.897,54	454.353,13	2.605.211,67	3.059.564,80
ago/04	260.728,74	90.388,91	351.117,65	2.396.518,19	2.747.635,84
set/04	310.020,85	198.875,01	508.895,86	2.683.342,79	3.192.238,65
out/04	140.377,04	0,00	140.377,04	2.545.875,93	2.686.252,97
nov/04	607.305,58	189.913,54	797.219,12	1.904.005,02	2.701.224,14

dez/04	310.991,88	129.463,16	440.455,04	2.027.749,32	2.468.204,36
jan/05	292.630,51	355.779,88	648.410,39	2.501.517,81	3.149.928,20
fev/05	637.526,89	49.924,94	687.451,83	1.363.657,54	2.051.109,37
mar/05	655.832,77	28.758,50	684.591,27	2.800.109,37	3.484.700,64
abr/05	132.213,02	110.488,92	242.701,94	1.919.860,17	2.162.562,11
mai/05	517.083,58	745.670,83	1.262.754,41	1.421.496,16	2.684.250,57
jun/05	313.019,21	406.505,45	719.524,66	1.597.243,01	2.316.767,67
jul/05	522.382,87	1.189.239,04	1.711.621,91	2.523.459,61	4.235.081,52
ago/05	266.180,10	1.105.178,14	1.371.358,24	1.702.458,66	3.073.816,90
set/05	629.491,73	1.011.719,73	1.641.211,46	2.552.542,98	4.193.754,44
out/05	377.990,45	1.535.173,69	1.913.164,14	1.262.567,65	3.175.731,79
nov/05	469.299,68	576.925,42	1.046.225,10	2.682.941,38	3.729.166,48
dez/05	397.710,50	809.381,17	1.207.091,67	2.495.550,27	3.702.641,94
jan/06	1.355.040,91	1.274.520,17	2.629.561,08	1.959.856,13	4.589.417,21
fev/06	927.383,16	1.106.831,16	2.034.214,32	2.112.599,55	4.146.813,87
mar/06	736.972,88	1.192.086,02	1.929.058,90	3.215.386,20	5.144.445,10
abr/06	824.227,70	1.717.287,64	2.541.515,34	2.577.098,78	5.118.614,12
mai/06	1.707.500,38	1.314.644,17	3.022.144,55	3.768.533,64	6.790.678,19
jun/06	1.131.353,35	1.665.228,06	2.796.581,41	3.313.354,42	6.109.935,83
jul/06	1.307.374,52	1.412.575,38	2.719.949,90	3.159.432,74	5.879.382,64
ago/06	820.617,85	2.027.278,52	2.847.896,37	5.592.882,10	8.440.778,47
set/06	1.231.830,37	685.385,80	1.917.216,17	2.932.397,86	4.849.614,03
out/06	740.266,06	0,00	740.266,06	1.491.703,63	2.231.969,69
nov/06	1.206.096,32	0,00	1.206.096,32	1.178.662,73	2.384.759,05
dez/06	1.021.007,72	0,00	1.021.007,72	366.143,98	1.387.151,70
Total	R\$ 23.611.285,36	R\$ 29.341.193,04	R\$ 52.952.478,40	R\$ 95.386.117,35	R\$ 148.338.595,80

Atente-se para os dizeres do autuante (TVF – fls. 1784/1785);

“As irregularidades apontadas no presente procedimento fiscal incorrem na ocorrência, em tese, do intuito de sonegação de tributos por parte do contribuinte, conforme tipificado nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ensejando a aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (art. 957, II, do RIR/99).

Através da análise de todas as informações e documentos coletados durante o curso do presente procedimento fiscal, constatou-se que o sujeito passivo omitiu, com objetivo de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, ou visando excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento, declarando receitas em valores ínfimos, fatos que foram devidamente comprovados pela elevada movimentação financeira, bem ainda, pela ocultação de receitas comprovadamente provenientes de operações de vendas de títulos mercantis (factoring), destacando-se neste caso que, houve negociação de títulos de origem mercantil sem a devida comprovação da emissão de nota fiscal correspondente, e acrescente-se as receitas comprovadas por notas fiscais de vendas emitidas, cujo montante supera de forma significativa o total declarado.

Também constitui motivo para agravamento da multa, o fato do sujeito passivo, em nenhum momento, manifestar-se no sentido de apresentar nova escrituração fiscal referente aos anos de 2002 a

2005, em substituição à que, segundo alega, teria sido furtada, bem como a escrituração do ano calendário de 2006, que não foi apresentada, sem qualquer justificativa; acrescente-se a isso ainda, por ter efetuado lançamento do IPI em nota fiscal, recebido o valor do imposto, sem a apresentação da devida informação fiscal em DIPJ, da declaração em DCTF e do recolhimento aos cofres públicos.

Cumpra observar, por oportuno, que essas mesmas irregularidades foram praticadas por vários anos seguidos, reiteradamente, desde o ano-calendário de 2002, como foi apurado no encerramento parcial da fiscalização (processo nº 13839.005675/2007-19), até o ano-calendário de 2006”.

Analisando o tema, a decisão recorrida corretamente discorreu:

“Sobre dolo, De Plácido e Silva, em sua publicação "Vocabulário Jurídico, 12ª Edição, Vol. II, Forense, 1993, pág. 120", faz as seguintes considerações:

DOLO. Do latim Volus" (artifício, manha, esperteza, velhacaria), na terminologia jurídica, é empregado para indicar toda espécie de artifício, • engano, ou manejo astucioso promovido por uma pessoa, com a intenção de induzir outrem à prática de um ato jurídico, em prejuízo deste e proveito próprio ou de outrem.

Na acepção civil, o dolo é vício do consentimento, sendo seu elemento dominante a intenção de prejudicar (animus dolandi). É um ato de má-fé, razão por que se diz fraudulento, sendo, como é, o intuito da própria fraude, de fraudar, pois sem fraude ou prejuízo preconcebido não se terá dolo em seu exato sentido.

De acordo com o referido autor, o vocábulo "fraudar", derivado do latim fraudare (fazer agravo, prejudicar com fraude), além de significar usar de fraude, o que é genérico, e exprime toda a ação de falsear ou ocultar a verdade com a intenção de prejudicar ou de enganar, possui, na técnica fiscal, o sentido de falsificar ou adulterar, como o de usar de ardis para fugir ao pagamento de uma tributação: fraudar o fisco. E, assim, quer dizer sonegar.

*Verifica-se que a sonegação e a fraude se caracterizam em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõem sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, num propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, ou retardar uma obrigação tributária. Assim, ainda que o conceito de sonegação seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, onde, utilizando-se de subterfúgios **escamoteia-se ocorrência do fato gerador ou retarda-se o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária; ou seja, o dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, que os diferenciam da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração de ajuste, seja ela pelos mais variados motivos que se aleguem.***

*A Lei n.º 4.729/1965, em seu art. 1º I, explicitou melhor esse conceito ao dispor que constitui **crime de sonegação fiscal prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes da pessoa jurídica de direito • público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei.***

Mais tarde, sem utilizar a expressão "sonegação fiscal", mas definindo os mesmos fatos antes sob aquela qualificação, a Lei n.º 8.137/1990, definiu os crimes contra a ordem tributária. Nos termos do art. 1º inc. I, constitui tal crime suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório mediante a omissão de informação ou declaração falsa às autoridades fazendárias; segundo, ainda, o art. 2º inc. 1, constitui crime de mesma natureza fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo.

Pois bem, novamente, configurado o quadro conceitual e legal acerca da questão, há que se analisar os fatos concretos que constam noticiados no processo em análise.

(...)

De fato, entendo que procede a acusação fiscal. Como adiante será argumentado, por ocasião da análise de mérito do lançamento, o procedimento fiscal constatou que o contribuinte auferiu receitas da sua atividade que não foram oferecidas à tributação, e sequer foram integralmente declaradas ao fisco. Inconteste, portanto, a ocorrência da ação dolosa do contribuinte, que, assim procedendo, intentou escamotear a ocorrência dos fatos geradores dos tributos, causando dano à Fazenda Pública. Não tenho dúvidas de que se está diante da situação prescrita no art. 71 da referida Lei nº 4.502/64, já transcrito, que trata da sonegação fiscal.

Ademais, como se viu, a fiscalizada também não disponibilizou à fiscalização a sua escrituração contábil, a qual, eventualmente, poderia comprovar a sua regularidade no cumprimento das obrigações tributárias. A esse respeito, limitou-se a justificar a ausência da escrituração em face do furto noticiado, justificativa essa corretamente rechaçada pela autoridade fiscal, como também será argumentado por ocasião do específico protesto acerca do arbitramento do lucro.

E a apuração da omissão de receitas realizada pela fiscalização, num trabalho persistentemente permeado pelo zelo e pela oportunização da participação da fiscalizada, redundou em valores muito expressivos, superando, em muito, a cifra dos R\$ 100 milhões, frente a uma receita bruta declarada inferior aos R\$ 5 milhões, no período fiscalizado. Consigne-se, outrossim, que, como assinalou a autoridade fiscal, o comportamento doloso do contribuinte esteve presente ao longo de todos os anos objetos da fiscalização (2002 a 2006), configurando prática reiterada de sonegação fiscal.

Este quadro, portanto, torna absolutamente implausível a idéia de que se estaria diante de uma conduta involuntária, de um fato isolado, de um mero erro material. Não é razoável imaginar que uma pessoa jurídica, que opere sem intuito de se furtar às suas obrigações tributárias, não possa justificar ingressos significativos encontrados em suas contas-correntes bancárias ou tenha se equivocado em não declarar receitas da atividade auferidas ao longo de todo este período.

Destarte, diante do quadro aqui delineado, não há como não atribuir ao sujeito passivo outro caráter que não a de um comportamento elisivo deliberado, com evidente intuito de fraude". (Ac. DRJ – fls. 2699/2701).

Tudo isso concorrendo para se estampar o quadro de dolo e prática reiterada de sonegação fiscal que impõe a manutenção da qualificação da multa de ofício e, com isso, a fixação da contagem do prazo decadencial no artigo 173, I, do CTN, *verbis*:

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

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

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Levando aos dizeres da Súmula CARF nº 72:

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

Nessa estampa, considerando que a ciência dos autos de infração deu-se em 30/03/2009 e a contagem da decadência flui “a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido realizado”, estão decaídos todos os lançamentos que digam respeito aos fatos geradores de 2003, exceto os relativos ao dia 31/12/2003, isto por que:

- a) Os Fatos Geradores ocorridos até 30/12/2003 podem ser objeto de lançamento no próprio período, ou seja, ainda em 2003, de modo que, “**o primeiro dia do exercício seguinte**” a que se reporta o texto do código e a Súmula deve ser entendido como o dia 01/01/2004.
- b) Em outro canto, os Fatos Geradores que ocorram em 31/12/2003 só poderão ser lançados a partir de 2004, de modo que, neste caso “**o primeiro dia do exercício seguinte**” é o dia 01/01/2005.
- c) Então para os casos relativos ao item “a”, o quinquênio decadencial inicia-se em 01/01/2004 e finda-se em 31/12/2008. Cientificado a contribuinte dos lançamentos em 30/03/2009, configurada a decadência.
- d) Diferentemente ocorre em relação aos Fatos Geradores ocorridos em 31/12/2003 (item “b”), quando o intervalo temporal tem início em 01/01/2005, findando-se em 31/12/2009. Cientificados estes lançamentos e os subsequentes (anos de 2004, 2005 e 2006) em 30/03/2009, não há que se perquirir sobre decadência.

Com este raciocínio, discordo em parte da decisão recorrida que reconheceu a decadência para os fatos geradores ocorridos até 30/11/2003 (**no meu entender, tal prazo deve ser elástico até os FG de 30/12/2003**).

Nesse contexto, devem ser exonerados os lançamentos de IPI no valor (originário) de R\$ 1.267.105,81, ao invés de R\$ 1.234.287,39, como feito pela decisão recorrida.

Com isso, a tabela de exoneração passa a ser a seguinte, em substituição à que foi elaborada pela decisão de 1º Piso (fls. 2702) e já reproduzida no relatório inicial.

Fato Gerador	Início da Contagem	Término da Contagem	Valor
31/01/2003	01/01/2004	31/12/2008	71.870,68
28/02/2003	01/01/2004	31/12/2008	88.328,59
31/03/2003	01/01/2004	31/12/2008	84.019,65
10/04/2003	01/01/2004	31/12/2008	3.213,10
20/04/2003	01/01/2004	31/12/2008	1.633,60
30/04/2003	01/01/2004	31/12/2008	102.595,99
30/04/2003	01/01/2004	31/12/2008	4.026,80
10/05/2003	01/01/2004	31/12/2008	2.767,60
20/05/2003	01/01/2004	31/12/2008	11.229,70
31/05/2003	01/01/2004	31/12/2008	16.322,29
31/05/2003	01/01/2004	31/12/2008	97.362,39
10/06/2003	01/01/2004	31/12/2008	10.586,33
20/06/2003	01/01/2004	31/12/2008	5.997,01
30/06/2003	01/01/2004	31/12/2008	96.955,18
30/06/2003	01/01/2004	31/12/2008	7.992,24
10/07/2003	01/01/2004	31/12/2008	5.022,31
20/07/2003	01/01/2004	31/12/2008	4.638,83
31/07/2003	01/01/2004	31/12/2008	102.009,55
31/07/2003	01/01/2004	31/12/2008	4.558,55
10/08/2003	01/01/2004	31/12/2008	4.877,03
20/08/2003	01/01/2004	31/12/2008	4.450,60
31/08/2003	01/01/2004	31/12/2008	118.042,06
31/08/2003	01/01/2004	31/12/2008	3.213,20
10/09/2003	01/01/2004	31/12/2008	2.447,43
20/09/2003	01/01/2004	31/12/2008	3.149,03
30/09/2003	01/01/2004	31/12/2008	11.808,42
30/09/2003	01/01/2004	31/12/2008	103.267,64
10/10/2003	01/01/2004	31/12/2008	6.116,24
20/10/2003	01/01/2004	31/12/2008	7.955,54
31/10/2003	01/01/2004	31/12/2008	121.507,12
31/10/2003	01/01/2004	31/12/2008	6.189,88
10/11/2003	01/01/2004	31/12/2008	3.607,56
20/11/2003	01/01/2004	31/12/2008	15.627,03
30/11/2003	01/01/2004	31/12/2008	92.107,30
30/11/2003	01/01/2004	31/12/2008	8.790,92
10/12/2003	01/01/2004	31/12/2008	15.948,28
20/12/2003	01/01/2004	31/12/2008	16.870,14
TOTAL			1.267.105,81

REFORMATIO IN PEJUS OU REFORMATIO IN MELIUS

Pois bem, constatado que o valor exonerado pela decisão de 1ª Instância (que gerou o Recurso de Ofício que agora se aprecia) foi INFERIOR ao que deveria efetivamente ter sido cancelado (R\$ 1.267.105,81 e não R\$ 1.234.287,39), resta definir se seria possível ao colegiado de 2º Grau “aumentar” a exoneração objeto da remessa necessária.

Em outras palavras, se o “recurso de ofício” manejado que exonerou R\$ 1.234.287,39 poderia ser revisto e ter aumentada a exoneração para R\$ 1.267.105,81, ou seja, *reformatio in pejus* em desfavor da Fazenda (que interpôs o RO) e, na via oposta, um *reformatio in melius* pró contribuinte.

Embora haja diversidade de posições na doutrina, penso que, NESTE caso, por se estar diante de exoneração de lançamento em razão de “decadência”, incontrovertidamente “matéria de ordem pública”, é possível tal procedimento, até porque não se estaria inovando a discussão em relação às infrações, mas apenas no seu valor (comprovadamente apurado a menor, conforme demonstrado atrás), significando, em última análise, corrigir um erro material e matemático, sem afetar ou inovar a estrutura jurídica dos fatos.

Além disso, restritivamente falando, o que se denomina “recurso de ofício”, na verdade, **não é recurso na literal definição conceitual**, isso por lhe faltar o elemento volitivo da “insatisfação com a decisão”, geradora da “vontade em recorrer” (típicos de recursos voluntários), mas mero cumprimento de determinação legal (no caso dos processos administrativo-tributários federais, artigo 34, I, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972²), ou seja, o julgador *a quo* não recorre ao CARF porque não concorda com a sua decisão (ao contrário, com ela concorda plenamente, tanto que encaminhou seu voto nesse sentido), **MAS, recorre de ofício, POR DEVER LEGAL E FUNCIONAL**.

Na lição de Nery Júnior³, o “recurso de ofício” tem *translatividade plena*, podendo o julgador de segunda instância modificar a decisão recorrida no que entender correto, pois é como se houvesse a apelação de todas as partes da decisão de primeira instância.

Então, deparando-se o órgão colegiado de 2º Grau com um recurso de ofício interposto pela presidência da Turma *a quo* que exonerou lançamento em face da constatação de “decadência” e igualmente tendo verificado que o montante exonerado foi inferior ao que EFETIVAMENTE deveria ter sido considerado, deverá, sim, elastecer tal importância de modo a adequá-la aos parâmetros corretos, mesmo que isso possa representar um *reformatio in pejus* em desfavor da Fazenda (que interpôs o RO) e, na via oposta, um *reformatio in melius* pró contribuinte, mais não fosse pelos outros motivos já elencados aqui, pela aplicação do princípio da busca da verdade material, inerente ao processo administrativo-fiscal.

² Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda. [\(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997\) \(Produção de efeito\)](#)

³ NERY JÚNIOR, Nelson. Princípios fundamentais – Teoria geral dos recursos. 4. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1997. – pg. 160.

Em claro exprimir, **não tem o menor sentido não se permitir ao Colegiado de 2ª Instância** que, revisando a decisão recorrida de ofício e, tendo encontrado nela erros materiais (matemáticos), sem mudança nos aspectos fáticos e de direito e estrutura jurídica que levaram à exoneração inicial, **não suplementar tal montante**, não olvidando se tratar, como dito antes, de matéria de ordem pública (decadência) e a obrigatória observância do princípio da busca da verdade material.

Assumir posição contrária daria razão às incisivas palavras de Sady de Gusmão⁴, para quem, *“de fato, repugna ao tribunal, verificando estar o acusado sujeito a uma pena injusta, se sirva do argumento de lógica, em homenagem exclusiva à técnica e ao formalismo, para deixar perdurem tão funestas consequências”*.

Em resumo, a forma não pode se sobrepor à verdade.

CONCLUSÃO

Pelo exposto e o que mais consta dos autos, encaminho meu voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício aumentando a exoneração dos lançamentos de IPI para **R\$ 1.267.105,81** em razão da constatação de decadência até os fatos geradores de 30/12/2003.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone

⁴ GUSMÃO, Sady de - *Apud* ESPÍNOLA FILHO, Eduardo - Código de Processo Penal brasileiro anotado, 5ª. ed. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1976, v. 6, t. 2, p. 314.