



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720027/2021-83
ACÓRDÃO	1101-001.416 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de novembro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL NTK CONFECÇÕES EIRELI

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

LANÇAMENTO. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade sob o fundamento de alteração do critério jurídico para o mesmo contribuinte, de forma retroativa, quando, na continuidade dos trabalhos de fiscalização e para lançamento do crédito tributário de ano posterior, a autoridade tributária procede à valoração e interpretação jurídica sobre fatos e elementos de prova novos.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INOVAÇÃO RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

Constitui inovação recursal a alegação, deduzida na fase recursal, de fundamento jurídico não suscitado na impugnação e não apreciado pela instância a quo.

OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO NÃO COMPROVADO. FATO GERADOR. CRITÉRIO TEMPORAL. NULIDADE POR ERRO MATERIAL.

A omissão de receita decorrente de manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada deve ser apurada com obediência ao regime de competência, tributando-se a irregularidade no período em houver o registro contábil da obrigação no passivo, independentemente de manter-se a obrigação na contabilidade por um ou mais períodos, sob pena de nulidade material da cobrança, por vício no critério temporal.

OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO NÃO COMPROVADO. OBRIGAÇÕES JÁ PAGAS. FATO GERADOR. CRITÉRIO TEMPORAL.

Na hipótese de omissão de receita caracterizada pela manutenção no passivo de obrigações já pagas, o momento do fato gerador corresponde à data de pagamento.

OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO NÃO COMPROVADO. PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA.

A existência no passivo de obrigações já pagas relativas a aquisições de mercadorias, cujos pagamentos foram comprovados por diligências efetivadas junto aos fornecedores, configura presunção da omissão de receita pela utilização de recursos à margem da contabilidade, cabendo ao contribuinte o ônus da prova da improcedência da presunção, mediante apresentação de provas hábeis e idôneas.

LANÇAMENTOS DECORRENTES DOS MESMOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL). CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS).

Tratando-se de autos de infração decorrentes de idênticos pressupostos fáticos que deram suporte ao lançamento do imposto de renda, estendem-se os fundamentos e as conclusões advindas do exame da matéria comum em litígio aos demais tributos lançados

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE.

Não se comprovando, mediante demonstração cabal e detalhada, as condutas praticadas pelo contribuinte que teriam o condão de gerar a qualificação da multa, é de se afastar a qualificação da multa de 150%, mantendo-se a multa de ofício de 75%. Mera descrição genérica de condutas não tem o condão de evidenciar o evidente intuito de fraude exigido para a qualificação da multa.

TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA.

Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, inexistente dolo, fraude ou simulação, e tendo sido feitos pagamentos nos períodos lançados, há que se reconhecer a consumação da decadência do direito do Fisco de efetuar o lançamento, nos termos do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos: i) em não conhecer do recurso de ofício; ii) em relação ao recurso voluntário: a) em afastar as preliminares; b) em reconhecer decadência de IRPJ e CSLL para os fatos geradores ocorridos até 31/03/2016, inclusive, e de Pis/Confins, para os fatos dos geradores ocorridos até 30/04/2016, inclusive; c) quanto ao mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa qualificada ao patamar de 75% e afastar a responsabilidade solidária.

Sala de Sessões, em 19 de novembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recursos voluntários apresentados pelo contribuinte e devedor solidário (efls.893/950 e efls.953/1023) contra acórdão da DRJ. efls.796/867, que julgou improcedentes impugnações administrativas (efls. 565/605 e efls. 709/780) contra autos de infração de IRPJ e CSLL (efls.496/598) lastreado em Termo de Verificação Fiscal (efls.358/400) relacionado à IRPJ e reflexos e relativos ao ano calendário de 2016.

Foi também foi apensado a este processo, o processo nº 15746.720872/2021-84.

Para síntese dos fatos, reproduzo o relatório constante no acórdão recorrido:

Cuida-se de impugnação em face de Autos de Infração, lavrados para exigência de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o PIS/Pasep e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), relativamente ao período de 01/01/2016 a 31/12/2016.

O lançamento totalizou o valor de R\$ 208.491.885,94, incluindo juros de mora e multa de ofício qualificada de 150%, consolidado em 19/05/2021, assim especificado (fls. 496/513 e 514/528 e 529/537, 538/546 e 547/556):

Quadro 1: Crédito Tributário Lançado (R\$)

Imposto / Contribuição	Período de Apuração	Valor do Tributo	Juros de Mora	Multa	Totais
IRPJ	1º, 2º, 3º e 4º	42.503.117,25	14.093.788,39	63.754.675,86	120.351.581,50
CSLL	Trimestre/2016	15.301.122,20	5.073.763,81	22.951.683,29	43.326.569,30
Cofins	01/01/2016 a	12.920.947,60	4.517.564,96	19.381.421,38	36.819.933,94
PIS/Pasep	31/12/2016	2.805.205,67	980.787,07	4.207.808,46	7.993.801,20
	Totais	73.530.392,72	24.665.903,71	110.295.589,51	208.491.885,94

(i) Lançamento Fiscal Segundo a autoridade fazendária, o lançamento tributário refere-se à omissão de receita decorrente de passivo factício, caracterizado pela manutenção, em conta do passivo, de obrigações com fornecedores já pagas e/ou não comprovadas, tendo sido o contribuinte intimado e reintimado, previamente, a comprovar a exigibilidade e a existência das respectivas obrigações registradas na sua contabilidade.

As planilhas que compõem os Anexos I a III, contendo datas e valores, integram o relatório fiscal (fls. 358/401 e 402/495). A presunção legal de omissão de receita extrai seu fundamento do § 2º do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e do art. 40 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 Art. 12 A receita bruta compreende: (...) § 2º - O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção. Lei nº 9.430, de 1996 Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.

Por sua vez, o valor da receita omitida foi considerado na determinação do IRPJ devido, assim como nos lançamentos reflexos correspondentes a CSLL, Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep, em conformidade ao art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária 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-base a que corresponder a omissão. (...) § 2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep e das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita. (...)

A ação fiscal foi efetivada na pessoa jurídica Eixo Confecções Eirelli, CNPJ 03.825.633/0001-27, incorporada pela NTK Confecções Eireli, CNPJ 18.130.395/0001-02, em 30/06/2020, portanto respondendo esta última, não condição de sucessora, pelo crédito tributário devido até à data do ato, nos termos do art. 132 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional (CTN). Sobre o valor dos tributos lançados, a fiscalização aplicou multa de ofício qualificada, no importe de 150%, com fulcro no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, haja vista a prática de fraude e sonegação fiscal.

Ao final, a autoridade lançadora formalizou a imputação de responsabilidade tributária no lançamento de ofício, através da inclusão no polo passivo do Sr. Antônio Boutros El Khoury, administrador da pessoa jurídica e incumbido da condução e gerência dos negócios da sociedade, com fundamento no art. 124, inciso I, e no art. 135, inciso III, ambos do CTN.

A fim de proporcionar uma melhor avaliação das razões da constituição do crédito tributário, a partir da descrição detalhada dos fatos pelo próprio agente lançador, reproduzo os principais trechos do Termo de Verificação Fiscal (fls. 358/401):

1 (...)

1. DO CONTEXTO

O presente trabalho de fiscalização reporta-se às determinações contidas no retro mencionado Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - Fiscalização (TDPF-F) nº 08.1.90.00-2018-00655-7, relativas à empresa Eixo Confeções Eireli, CNPJ nº 03.825.633/0001-27, consistente na verificação da regularidade tributária e fiscal, quanto ao IRPJ e reflexos dos anos calendários de 2014, 2015 e 2016 e, diante do encerramento parcial dos trabalhos referentes aos anos de 2014 e 2015, com lançamentos de ofício de créditos tributários, formalizados no Processo Administrativo Fiscal nº 19515.720.805/2019-10, de 25/09/2019, este trabalho fiscal tratará do ano de 2016. 1 Destaques do original.

(...) De outra parte, tendo em vista a INCORPORAÇÃO da empresa Eixo Confeções Eireli, pela empresa NTK CONFECÇÕES EIRELI, CNPJ nº 18.130.395/0001-02, em 30/06/2020, conforme alteração contratual constante do “INSTRUMENTO PARTICULAR DE ALTERAÇÃO CONTRATUAL DA EMPRESA EIXO CONFECÇÕES EIRELI”, arquivada na Junta Comercial do Estado de São Paulo (JUCESP) em 13/04/2021, sob nº 169299/2-1, foi providenciada a abertura de Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – Fiscalização (TDPF-F) nº 08.1.90.00-2021-00275-3, na empresa sucessora em epígrafe, nos termos do art. 132 da Lei 5.172/1966, c/c art. 5º, Inciso III, do Decreto-Lei 1598/1977, c/c art. 196 do Decreto nº 9.580/2018; art. 1.116 da Lei 10.406/2002 (Código Civil). (...)

2. DO DESENVOLVIMENTO DOS TRABALHOS

Aos 03/02/2020, foi lavrado “Termo de Intimação Fiscal”, com ciência ao contribuinte em 07/02/2020, conforme Aviso de Recebimento (AR), para no prazo de 20 (vinte) dias:

a) informar/identificar na planilha encaminhada, ANEXO 01, a relação das Notas Fiscais das compras efetuadas em 2016, junto aos fornecedores nacionais, que totalizam R\$ 91.045.627,66 e cujos pagamentos não foram identificados, no total dos pagamentos registrados em 2016 de R\$ 43.549.217,35, conforme dados extraídos da conta “2120100100001 – Fornecedores Nacionais”, de forma individual e detalhada, a existência de pagamentos efetuados e saldos a pagar, até a presente data, respaldados em documentos comprobatórios hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores. (...)

b) Informar de forma individualizada e ordenada, os pagamentos constantes da planilha encaminhada, ANEXO 02, relativos aos pagamentos efetuados em 2016 e registrados na escrita contábil sob histórico: “Pagamento de fornecedores conf. Relatório Financeiro”, respaldados em documentos comprobatórios hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores. Aos 21/02/2020, o contribuinte

respondeu: "... em resposta ao Termo de Intimação Fiscal recebido em 06.02.2020, vem, respeitosamente, informar que a empresa se encontra impossibilitada de fornecer os documentos e individualizá-los, tendo em vista ainda não haver logrado êxito em localizá-los, conforme explicitado à essa r. Fiscalização, nas respostas às intimações anteriores.

Convém indicar, entretanto, que nossa empresa prossegue buscando a documentação em pauta." (grifo nosso) Aos 17/11/2020, lavrou-se o "Termo de Intimação Fiscal", cientificado por meio postal, conforme AR de 26/11/2020, em que foi solicitado ao contribuinte, no prazo de 20 (vinte) dias: (...)

Aos 15/12/2020, o contribuinte informou:

- a) Reiterar o quanto informado em 21.02.2020, bem como nos atendimentos as intimações anteriores, que lamentavelmente se encontra temporariamente impossibilitada de fornecer os documentos e individualizá-los na forma determinada, em razão de ainda estar buscando seu acervo documental.
- b) Ressaltar que não se conforma com a não localização dos documentos que utilizou para elaborar seus registros contábeis e fiscais, razão pela qual não denunciou a perda, extravio ou inutilização dos documentos fiscais, uma vez que acredita que logrará êxito em localizá-los.
- c) Indicar que, decorrente das restrições impostas pela COVID-19, nossa empresa teve atraso considerável nas referidas buscas, mas jamais deixou de busca-los.
- d) Informar que não tem conhecimento de demandas contra si ajuizadas.
- e) Ponderar que as obrigações tributárias e fiscais de nossa empresa se encontram cumpridas.
- f) Reiterar que, tão logo obtenha sucesso na localização dos documentos em pauta, prontamente os entregará à esse Órgão.

Ante o acima descrito, em que ficou evidenciado a falta de informações e o ânimo do contribuinte em não atender aos questionamentos da fiscalização, foram empreendidas diligências junto a 10 (dez) fornecedores da empresa, selecionados pela representatividade como credores da fiscalizada ao final de 2016, conforme quadro abaixo, no intuito de buscar a realidade e verdade material, pelo cotejamento dos valores recebidos por essas empresas e os registros efetuados pela EIXO CONFECÇÕES EIRELI em sua escrita contábil/fiscal.

DILIGENCIADO	TDPF-D Nº	DCC Nº
ADAR IND COM IMP E EXP LTDA	08.1.90.00-2020-00118-4	13032.120229/2020-96
FLAÇÃO FIDES LTDA	08.1.90.00-2020-00117-6	13032.120169/2020-10
FIORAS LTDA	08.1.90.00-2020-00116-7	13032.120198/2020-73
FIOF MINAS LTDA	08.1.90.00-2020-00119-2	13032.120250/2020-91
FITEDI CONFECÇÕES S/A	08.1.90.00-2020-00124-9	13032.120350/2020-18
KTRFIOF IMP E EXP LTDA	08.1.90.00-2020-00123-0	13032.120343/2020-16
MIZ COML IMP E EXP LTDA	08.1.90.00-2020-00122-2	13032.120337/2020-69
MINAS LÃ COM DE FIOF LTDA	08.1.90.00-2020-00125-7	13032.120357/2020-30
PARNASSA COM DE TECS E AVIAMENTOS LTDA	08.1.90.00-2020-00120-6	13032.120257/2020-11
PETTRA IMP E COM EIRELI	08.1.90.00-2020-00121-4	13032.120331/2020-91

(...)

3. DAS DILIGÊNCIAS EFETUADAS

A seleção das empresas acima relacionadas buscou apresentar uma amostragem representativa e expressiva dos saldos existentes em 31/12/2016 de R\$ 170.398.055,41, registrados na conta contábil “2120100100001 – Fornecedores Nacionais” da Eixo Confeções Eireli. (...) Destarte, temos uma amostragem de 47,21% (R\$ 80.437.789,90/170.398.055,41) dos saldos existentes em 31/12/2016 na conta “2120100100001 – Fornecedores Nacionais”. Antes de detalharmos, a coleta, análise e resultados obtidos em cada um dos diligenciados, vale ressaltar:

1) A coleta e análise de informações solicitadas das diligenciadas tomaram como base os registros extraídos da conta “2120100100001 – Fornecedores Nacionais” da fiscalizada Eixo Confeções Eireli, relativos ao ano de 2016;

2) Aos diligenciados acima relacionados foram solicitadas informações de 02 (duas) ordens, referentes às operações realizadas em 2016 com a Eixo, na qualidade de fornecedores, conforme modelos de planilhas encaminhadas: PLAN 1: Na primeira planilha deve ser informado se havia valores a receber da empresa Eixo Confeções em 01/01/2016 relativo às transações (vendas de mercadoria e/ou prestação de serviços) anteriores ao ano calendário de 2016, se houve pagamento durante o ano de 2016 e até a presente data, informando também os respectivos saldos conforme modelo abaixo (valores e saldos a receber podem ser informados de forma totalizada, apenas individualizando os pagamentos. PLAN 2: Na segunda planilha devem ser informadas todas as transações (vendas de mercadoria e/ou prestação de serviços) realizadas com a Empresa Eixo Confeções (matriz e filiais) para o ano calendário de 2016, informar ainda se houve o respectivo pagamento até a presente data, com a data do efetivo pagamento, informar separadamente se havia algum saldo remanescente para ser pago em 31/12/2016 e até a presente data, estas informações devem constar de forma detalhada por transação, devendo cada linha apresentar a informação completa de cada Nota Fiscal de venda mercadorias e/ou prestação de serviços emitida, podendo ser acrescidas mais colunas ao modelo abaixo se o pagamento foi realizado em mais de 02 (duas) parcelas.

3) As informações fornecidas por cada um dos diligenciados tiveram os respectivos registros contábeis verificados e cotejados àqueles registros existentes na conta “2120100100001 – Fornecedores Nacionais”, acima citado.

3.1 ADAR INDÚSTRIA, COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA

Posição em 31/12/2016 (Conta “2120100100001 – Fornecedores Nacionais da EIXO)

21100100001	Fornecedores Nacionais	D	RS	11.366.744,11
21100100003	Adar Ind. Com. Import. e Export. Ltda.	C	RS	11.366.744,11

Em relação ao PLAN1, a empresa informou que não havia valores a receber da cliente EIXO em 01/01/2016, referentes a transações de anos anteriores. Em relação ao PLAN 2, a empresa informou as vendas à EIXO em 2016 no valor de R\$ 11.988.285,87, com discriminação das Notas Fiscais emitidas, valores, datas de vencimento e datas de recebimentos. Dessas vendas, informou haver recebido integralmente nos anos de 2016 e 2017, com a indicação de saldo remanescente zero em 2017.

As informações fornecidas pela diligenciada, seja das vendas realizadas, seja dos valores recebidos, mostraram-se consistentes com registros contábeis mantidos pela empresa. De outra parte, foi constatado que a conta 2 120100100001 – Fornecedores Nacionais da EIXO apresenta registro de compras efetuadas em

2016, junto à ADAR, de R\$ 11.891.042,38, valor este considerado para fins de análise e apuração de regularidade fiscal, no que se refere ao passivo existente em 31/12/2016.

À luz das informações prestadas pela diligenciada, pelas vendas efetuadas em 2016 à EIXO, ela recebeu nesse ano R\$ 5.297.249,27 (Cinco Milhões, Duzentos e Noventa e Sete Mil, Duzentos e Quarenta e Nove Reais e Vinte e Sete Centavos), que se mostraram consistentes com os registros contábeis mantidos pela empresa.

De outra parte, nos registros contábeis mantidos na conta “Fornecedores Nacionais” da EIXO constam baixa de apenas R\$ 2.223,45, a título de pagamentos feitos a ADAR, pelas transações de 2016 (...)

Nessa diferença constatada, que configura a ocorrência de passivo fictício em 2016, cabe ainda um ajuste por conta de lançamento a débito na conta 2120100100001 – Fornecedores Nacionais por devolução de mercadorias no valor de R\$ 522.074,78. Foram desconsiderados os valores recebidos pela ADAR em 2017 pelas vendas a EIXO de 2016, para efeito de cálculo do Passivo Fictício existente em 31/12/2016.

Assim, ficou constatado a ocorrência de passivo fictício em 2016 no valor de R\$ 4.772.951,04, conforme quadro abaixo. (...)

Em, ANEXO 1 - PASSIVO FICTICIO:

Por Diligenciado e por Nota Fiscal, parte integrante deste termo, maiores esclarecimentos e detalhamentos podem ser obtidos sobre o constatado nessa diligência.

3.2 FIAÇÃO FIDES LTDA

Posição em 31/12/2016 (Conta “2120100100001 – Fornecedores Nacionais da EIXO”)

21100100001	Fornecedores Nacionais	D	R\$	18.667.086,15
21100100037	Fiação Fides Ltda	C	R\$	18.667.086,15

(...) Em relação ao PLAN1, a empresa informou que havia valores a receber da cliente EIXO em 01/01/2016 no valor de R\$ 2.902.780,37, referentes a transações de anos anteriores, pagos integralmente em 2016, cujo detalhamento encontra-se na planilha encaminhada pelo diligenciado. Ao cruzar essas informações com os registros da conta 2120100100001 – Fornecedores Nacionais da EIXO, verificou-se que somente R\$ 686.856,04 foram baixados, remanescendo R\$ 2.215.924,33, sem baixar, constatado, pois, a ocorrência de Passivo Fictício pela manutenção no Passivo de obrigações já pagas no saldo de 01/01/2016.

Em relação ao PLAN 2, a empresa diligenciada informou vendas à EIXO em 2016 de R\$ 27.714.253,38, com discriminação das Notas Fiscais emitidas, valores, datas de vencimento e datas de recebimentos. Dessas vendas, informou haver recebido R\$ 20.154.844,59 em 2016 e R\$ 7.559.408,79 em 2017, com saldo remanescente zero em 2017. As informações fornecidas pela diligenciada, seja das vendas realizadas, seja dos valores recebidos, mostraram-se consistentes com registros contábeis mantidos pela empresa. De outra parte, foi constatado que a conta “2120100100001- Fornecedores Nacionais” da Eixo apresenta registro de compras efetivadas em 2016 junto à FIAÇÃO FIDES de R\$ 27.666.442,56, valor este considerado para fins de análise e apuração de regularidade fiscal no que se refere ao passivo mantido em 31/12/2016.

A diferença de R\$ 47.810,80 9 deve-se a vendas informadas pela diligenciada e não registradas como compras pela EIXO. Considerando as compras efetuadas e registradas pela EIXO em 2016, temos valores ajustados recebidos de R\$ 20.121.595,12 em 2016 e R\$ 7.544.847,46 em 2017, conforme informação do fornecedor FIDES, (...) Cotejadas e consolidadas as informações prestadas pela diligenciada e os registros mantidos pela EIXO em sua escrita contábil, concluímos pela ocorrência de passivo fictício em 2016 no valor de R\$ 11.102.990,88 (Onze Milhões, Cento e Dois Mil, Novecentos e Noventa Reais e Oitenta e Oito Centavos), conforme quadro abaixo: (...)

3.3 FIAÇÃO FIOBRAS LTDA			
Posição em 31/12/2016 (Conta "2120100100001 – Fornecedores Nacionais da EIXO")			
21100100001	Fornecedores Nacionais	D	R\$ 14.312.133,38
21100100039	Fiobras Ltda.	C	R\$ 14.312.133,38

(...) Em relação ao PLAN1, a empresa informou que não havia valores a receber da cliente EIXO em 01/01/2016, referentes a transações de anos anteriores; Em relação ao PLAN 2, a empresa informou ter realizado vendas à EIXO em 2016 no valor de R\$ 13.354.276,48, com discriminação das Notas Fiscais emitidas, valores, datas de vencimento e datas de recebimentos. Dessas vendas, informou haver recebido integralmente em 2016 o valor devido. As informações fornecidas pela diligenciada, seja das vendas realizadas, seja dos valores recebidos, mostraram-se consistentes com registros contábeis mantidos pela empresa.

De outra parte, foi constatado que na conta 2120100100001 – Fornecedores Nacionais da EIXO há registro de compras efetuadas em 2016, junto à FIOBRAS, de R\$ 13.354.276,48, valor esse coincidente ao informado pela empresa diligenciada e confirmado nos seus registros contábeis (...) Ainda, nos registros contábeis mantidos na conta "Fornecedores Nacionais" da EIXO, NÃO CONSTAM baixas pelos pagamentos efetuados a FIOBRAS em 2016.

Considerando-se a informação prestada pela FIOBRAS, de ausência de valor a receber em 01/01/2016, por inexistência de vendas efetivadas à EIXO, anteriores ao ano de 2016, o saldo da conta "2120100100001 – Fornecedores Nacionais" da EIXO em 31/12/2016, deveria refletir tão somente as transações realizadas no próprio ano de 2016. No entanto, na acima referida conta da EIXO consta, INCORRETAMENTE, saldo em 31/12/2016 de R\$ 14.312.133,38, sem a devida baixa de R\$ 13.354.276,48, que correspondem às compras registradas em 2016. A diferença de R\$ 957.856,90 refere-se a registros de compras junto a FIOBRAS, lançados na conta "2120100100001 – Fornecedores Nacionais" da EIXO e que não foram reconhecidas pela fornecedora FIOBRAS e constam, INDEVIDAMENTE, como exigível no saldo de 01/01/2016.

O valor de R\$ 13.354.276,00 pago pela EIXO ao fornecedor FIOBRAS em 2016, sem que tenha registrado a respectiva baixa na conta "2120100100001 – Fornecedores Nacionais", configura passivo fictício pela manutenção no passivo de obrigações pagas em 2016. Também, o valor de R\$ 957.856,90, não reconhecido e registrado pelo fornecedor FIOBRAS, configura passivo fictício existente em 01/01/2016.

Assim, ficou constatado a ocorrência de passivo fictício em 2016 no valor de R\$ 14.312.133,38 (Quatorze Milhões, Trezentos e Doze Mil, Cento e Trinta e Três Reais e Trinta e Oito Centavos), conforme quadro abaixo. (...)

3.4 FIOS MINAS LTDA

Posição em 31/12/2016 (Conta "2120100100001 – Fornecedores Nacionais da EIXO")

21100100001	Fornecedores Nacionais	D	R\$	9.658.934,92
21100100077	Palacio las Malhas (FioMinas)	C	R\$	9.658.934,92

(...) Em relação ao PLAN1, a empresa informou que não havia valores a receber da cliente EIXO em 01/01/2016, referentes a transações de anos anteriores;

Em relação ao PLAN 2, a empresa informou ter realizado vendas à EIXO em 2016 no valor de R\$ 5.372.302,08, com discriminação das Notas Fiscais emitidas, valores, datas de vencimento e datas de recebimentos. Dessas vendas, informou haver recebido integralmente em 2016 o valor devido.

As informações fornecidas pela diligenciada, seja das vendas realizadas, seja dos valores recebidos, mostraram-se consistentes com registros contábeis mantidos pela empresa. De outra parte, foi constatado que a conta 2120100100001 – Fornecedores Nacionais da EIXO apresenta registro de compras efetuadas em 2016, junto à FIOS MINAS, de R\$ 5.372.302,08, valor esse coincidente ao informado pela empresa diligenciada e confirmado nos seus registros contábeis. (...)

Ainda, nos registros contábeis mantidos na conta “Fornecedores Nacionais” da EIXO, NÃO CONSTAM baixas pelos pagamentos feitos a FIOS MINAS em 2016. Considerando-se a informação prestada pela FIOS MINAS, de ausência de valor a receber em 01/01/2016, por inexistência de vendas efetivadas à EIXO, anteriores ao ano de 2016, o saldo da conta “2120100100001 – Fornecedores Nacionais” da EIXO em 31/12/2016, deveria refletir tão somente as transações realizadas no próprio ano de 2016. No entanto, na acima referida conta da EIXO consta, INCORRETAMENTE, saldo em 31/12/2016 de R\$ 9.658.934,92, sem a devida baixa de R\$ 5.372.302,08, que correspondem às compras registradas em 2016 e que foram pagas pela EIXO à fornecedora FIO MINAS em 2016. A diferença de R\$ 4.286.632,84, refere-se a registro de compras junto a FIOS MINAS, lançado na conta “2120100100001 – Fornecedores Nacionais” da EIXO, não foram reconhecidas pela fornecedora FIOS MINAS, e tendo em vista a informação da diligenciada de não haver saldo a receber em 01/01/2016, este valor consta INDEVIDAMENTE nos registros da EIXO desde 01/01/2016.

O valor de R\$ 5.372.302,08 pago pela EIXO ao fornecedor FIOS MINAS em 2016, sem que tenha registrado a respectiva baixa na conta “2120100100001 – Fornecedores Nacionais”, configura passivo fictício pela manutenção no passivo de obrigações pagas em 2016. Também, o valor de R\$ 4.286.632,84, registrado na conta “2120100100001 – Fornecedores Nacionais da EIXO e não reconhecido e registrado pelo fornecedor FIOS MINAS, configura passivo fictício existente em 01/01/2016. Assim, ficou constatado a ocorrência de passivo fictício em 2016 no valor de R\$ 9.658.934,92 (Nove Milhões, Seiscentos e Cinquenta e Oito, Novecentos e Trinta e Quatro Reais e Noventa e Dois Centavos), conforme quadro abaixo: (...)

3.5 FITEDI CONFECÇÕES S/A

Posição em 31/12/2016 (Conta "2120100100001 – Fornecedores Nacionais da EIXO")

21100100001	Fornecedores Nacionais	D	R\$	2.602.536,52
21100100021	Companhia Fiacao e Tecelagem Divinópolis (Fitedi)	C	R\$	2.602.536,52

(...) Em relação ao PLAN1, a empresa informou que não havia valores a receber da cliente EIXO em 01/01/2016, referentes a transações de anos anteriores; (...) Em relação ao PLAN 2, a empresa diligenciada informou ter realizado vendas à EIXO em 2016 no valor de R\$ 2.194.934,52, com discriminação das Notas Fiscais emitidas, valores, datas de vencimento e datas de recebimentos. Dessas vendas, informou haver recebido o valor de R\$ 2.002.439,46 em 2016 e o valor de R\$ 192.495,06 em 2017. As informações fornecidas pela diligenciada, seja das vendas realizadas, seja dos valores recebidos, mostraram-se consistentes com registros contábeis mantidos pela empresa, sendo que os recebimentos tiveram como contrapartidas a conta Bancos. De outra parte, foi constatado na conta 2120100100001 – Fornecedores Nacionais da EIXO o registro de compras efetuadas em 2016, junto à FITEDI CONFECÇÕES, de R\$ 2.002.439,26, sendo que a discrepância de R\$ 192.495,06 foi motivada pelas 04 últimas Notas Fiscais emitidas pela FITEDI em 2016, foram escrituradas em 2017 e liquidadas, neste mesmo ano. De toda sorte, este fato não prejudicou nossa análise tendo em vista que o presente trabalho se ateve ao ano de 2016. (...)

Ainda, nos registros contábeis mantidos na conta “Fornecedores Nacionais” da EIXO, NÃO CONSTAM baixas de pagamentos feitos a FITEDI CONFECÇÕES em 2016. Considerando-se a informação prestada pela FITEDI CONFECÇÕES, de ausência de valor a receber em 01/01/2016, por inexistência de vendas efetivadas à EIXO, anteriores ao ano de 2016, o saldo da conta “2120100100001 – Fornecedores Nacionais” da EIXO em 31/12/2016, deveria refletir tão somente as transações realizadas no próprio ano de 2016.

No entanto, na acima referida conta da EIXO consta, INCORRETAMENTE, saldo em 31/12/2016 de R\$ 2.602.536,52, sem a devida baixa de R\$ 2.002.439,46, que correspondem às compras registradas em 2016 e que foram pagas pela EIXO à fornecedora FITEDE em 2016.

A diferença de R\$ 600.097,06, que compõe saldo da conta “2120100100001 – Fornecedores Nacionais” da EIXO em 31/12/2016, não foi reconhecida pela fornecedora FITEDE, tendo em vista que esta informou não haver saldo a receber em 01/01/2016. O valor de R\$ 2.002.439,4 pago pela EIXO ao fornecedor FITEDI em 2016, sem que tenha registrado a respectiva baixa na conta “2120100100001 – Fornecedores Nacionais”, configura passivo fictício pela manutenção no passivo de obrigações pagas em 2016.

Também, o valor de R\$ 600.097,06, registrado na conta “2120100100001 – Fornecedores Nacionais da EIXO e não reconhecido pelo fornecedor FITEDI CONFECÇÕES, configura passivo fictício existente em 01/01/2016. Assim, ficou constatado a ocorrência de passivo fictício em 2016 no valor de R\$ 2.602.536,52, correspondente ao saldo da conta 212010010000 Fornecedores Nacionais da EIXO, em 31/12/2016, conforme quadro abaixo: (...)

3.6 KTR FIOS IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA				
Posição em 31/12/2016 (Conta “2120100100001 – Fornecedores Nacionais da EIXO”)				
21100100001	Fornecedores Nacionais	D	R\$	7.094.366,72
21100100057	Ktrfios Importacao e Exportacao Ltda	C	R\$	7.094.366,72

(...) Em relação ao PLAN1, a empresa informou que havia valores a receber da cliente EIXO em 01/01/2016 no valor de R\$ 4.349.820,20, referentes a transações de anos anteriores, recebidos integralmente em 2016 e cujo detalhamento

encontra-se na planilha encaminhada pela diligenciada. Em relação ao PLAN 2, a empresa diligenciada informou vendas à EIXO em 2016 de R\$ 2.216.358,52, com discriminação das Notas Fiscais emitidas, valores, datas de vencimento e datas de recebimentos.

Dessas vendas, informou haver recebido integralmente em 2016 o valor devido. As informações fornecidas pela diligenciada, seja das vendas realizadas, seja dos valores recebidos, mostraram-se consistentes com registros contábeis mantidos pela empresa, sendo que os recebimentos tiveram como contrapartidas a conta Bancos. (...)

De outra parte, foi constatado que a conta 2120100100001 – Fornecedores Nacionais da EIXO apresenta registro de compras efetuadas em 2016, junto à KTRFIOS, de R\$ 2.633.408,01, valor esse divergente ao informado pela empresa diligenciada, mas que se mostrou consistente após ajustes necessários, conforme quadro abaixo.

(...) Ainda, nos registros contábeis mantidos na conta “2120100100001 - Fornecedores Nacionais” da EIXO, NÃO CONSTAM baixas em 2016 de pagamentos feitos a KTRFIOS, conforme informados pela fornecedora em diligência. Também, o valor de R\$ 558.676,75, registrado na conta “2120100100001 – Fornecedores Nacionais da EIXO e não reconhecido pelo fornecedor KTRFIOS, configura passivo fictício existente em 01/01/2016.

Assim, cotejadas e consolidadas as informações prestadas pela diligenciada e os registros mantidos pela EIXO em sua escrita contábil, concluímos pela ocorrência de passivo fictício em 2016 no valor de R\$ 7.094.366,72 (Sete Milhões, Noventa e Quatro Mil, Trezentos e Sessenta e Seis Reais e Setenta e Dois Centavos), conforme quadro abaixo: (...)

3.7 MI2 COMERCIAL, IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA				
Posição em 31/12/2016 (Conta *2120100100001 – Fornecedores Nacionais da EIXO)				
21100100001	Fornecedores Nacionais	D	R\$	4.814.840,02
21100100064	MI2 Comercial Importadora e Exportadora	C	R\$	4.814.840,02

(...) Em relação ao PLAN1, a empresa informou que havia valores a receber da cliente EIXO em 01/01/2016 no valor de R\$ 659.418,55, referentes a transações de anos anteriores, com recebimentos em 2016 de R\$ 464.336,61, recebimentos de R\$ 190.081,94 em 2018, restando um saldo atual a receber de R\$ 5.000,00, conforme quadro abaixo: (...)

Em relação ao PLAN 2, a empresa diligenciada informou vendas à EIXO em 2016 de R\$ 2.141.515,74, com discriminação das Notas Fiscais emitidas, valores, datas de vencimento e datas de recebimentos. Dessas vendas, informou haver recebido integralmente em 2016 o valor devido. As informações fornecidas pela diligenciada, seja das vendas realizadas, seja dos valores recebidos, mostraram-se consistentes com registros contábeis mantidos pela empresa, sendo que os recebimentos tiveram como contrapartidas a conta Bancos. (...)

De outra parte, foi constatado que a conta 2120100100001 – Fornecedores Nacionais da EIXO apresenta registro de compras efetuadas em 2016, junto à MI2 COML, de R\$ 2.405.341,04, valor esse consistente ao informado pela empresa diligenciada. Ainda, nos registros contábeis mantidos na conta “2120100100001 - Fornecedores Nacionais” da EIXO, só consta baixa de R\$ 5.151,41 em 2016, de

pagamentos feitos a MI2 COML, conforme informados pela fornecedora em diligência (...)

Assim, cotejadas e consolidadas as informações prestadas pela diligenciada e os registros mantidos pela EIXO em sua escrita contábil, concluímos pela ocorrência de passivo fictício em 2016 no valor de R\$ 4.350.781,37 (Quatro Milhões, Trezentos e Cinquenta Mil, Setecentos e Oitenta e um Reais e Trinta e Sete Centavos). (...)

3.8 MINAS LÃ COMÉRCIO DE FIOS LTDA

Posição em 31/12/2016 (Conta "2120100100001 – Fornecedores Nacionais da EIXO")

21100100001	Fornecedores Nacionais	D	R\$	1.500.000,00
21100100065	Minas La Comercio de Fios Ltda	C	R\$	1.500.000,00

Em 10/02/2020 foi lavrado “Termo de Intimação”, encaminhado ao Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) do diligenciado, com ciência por decurso de prazo em 02/03/2020; em 15/05/2020 foi lavrado “Termo de Reintimação”, encaminhado no DTE, com ciência em 18/05/2020, pelo Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (DTE).

Findos os prazos concedidos nos termos acima referidos, a empresa não atendeu ao solicitado pela fiscalização. Pelo acesso e análise dos registros contábeis mantidos nas escritas contábeis das empresas MINAS LÃ (fornecedora) e EIXO (cliente) foi possível suprir a ausência de informações solicitadas à diligenciada em epígrafe. Do lado da empresa CLIENTE foram constatados registros de compras em 2016 de R\$ 1.500.000,00. (...) Do lado da empresa FORNECEDORA, os registros de vendas confirmam as compras lançadas na empresa cliente em 2016. (...)

Quanto aos recebimentos pelas vendas realizadas em 2016 à EIXO, na escrita contábil da MINAS LÃ os registros indicam a quitação integral dessas vendas em 2016. (...) Quanto à EIXO, não houve baixa desses pagamentos efetuados à MINAS LÃ conforme refletido nos saldos em 31/12/2016 da conta “2120100100001 – Fornecedores Nacionais da EIXO, com os mesmos R\$ 1.500.000,00. Assim, ficou constatado a ocorrência de passivo fictício em 2016 no valor de R\$ 1.500.000,00 (Um Milhão e Quinhentos Mil Reais), originário de compras realizadas pela EIXO em 2016, pela manutenção em conta do passivo de obrigações já quitadas. (...)

3.9 PARNASSA COMERCIO DE TECIDOS E AVIAMENTOS LTDA

Posição em 31/12/2016 (Conta "2120100100001 – Fornecedores Nacionais da EIXO")

21100100001	Fornecedores Nacionais	D	R\$	5.675.205,23
21100100079	Parnassa Com. de Tec. e Aviamentos Ltda	C	R\$	5.675.205,23

(...) Em relação ao PLAN1, a empresa informou que havia valores a receber da cliente EIXO em 01/01/2016 no valor de R\$ 93.157,22, referentes a transações de anos anteriores, recebidos integralmente em 2016 e cujo detalhamento encontra-se na planilha encaminhada pela diligenciada.

Em relação ao PLAN 2, a empresa diligenciada informou vendas à EIXO em 2016 de R\$ 4.750.337,34, com discriminação das Notas Fiscais emitidas, valores, datas de vencimento e datas de recebimentos. Dessas vendas, informou haver recebido integralmente em 2016 o valor devido. As informações fornecidas pela diligenciada, seja das vendas realizadas, seja dos valores recebidos, mostraram-se

consistentes com registros contábeis mantidos pela empresa, sendo que os recebimentos tiveram como contrapartidas a conta Bancos. (...)

De outra parte, foi constatado que a conta 2120100100001 – Fornecedores Nacionais da EIXO apresenta registro de compras efetuadas em 2016, junto à PARNASSA, consistentes àquelas informadas pela diligenciada. No entanto, NÃO CONSTAM baixas em 2016 de pagamentos feitos a PARNASSA, conforme informados pela fornecedora em diligência. Também, o valor de R\$ 831.710,675, registrado na conta “2120100100001 – Fornecedores Nacionais da EIXO e não reconhecido pelo fornecedor PARNASSA, configura passivo fictício existente em 01/01/2016. Assim, cotejadas e consolidadas as informações prestadas pela diligenciada e os registros mantidos pela EIXO em sua escrita contábil, concluímos pela ocorrência de passivo fictício em 2016 no valor de R\$ 5.675.205,23 (Cinco Milhões, Seiscentos e Setenta e Cinco Mil, Duzentos e Cinco Reais e Vinte e Três Centavos), conforme quadro abaixo: (...)

3.10 PETTRA IMPORTAÇÃO & COMERCIO EIRELI				
Posição em 31/12/2016 (Conta “2120100100001 – Fornecedores Nacionais da EIXO”)				
21100100001	Fornecedores Nacionais	D	RS	4.745.942,85
21100100083	Pettra Importação & Comercio eireli	C	RS	4.745.942,85

(...) Para suprir os dados solicitados em relação ao PLAN1 e PLAN 2 a empresa encaminhou o Razão Contábil da conta 1.1.02.001.001 – Duplicatas a Receber, contemplando todas as transações de vendas e recebimentos junto à EIXO CONFECÇÕES EIRELI, de forma a demonstrar a situação em 01/01/2016 e em 31/12/2016.

(...) O total de vendas à EIXO, considerando período antes de 2016 e 2016, informado pela PETTRA foi de R\$ 4.745.942,85, INTEGRALMENTE LIQUIDADAS, entre os anos 2016 e 2017, sendo R\$ 4.085.954,85, em 2016 e R\$ 659.988,00, em 2017, conforme quadro abaixo: (...) Para efeitos do presente trabalho foram considerados apenas os recebimentos até 31/12/2016, ou seja, R\$ 4.085.954,85.

Do lado da compradora EIXO, foi constatado que a conta 2120100100001 – Fornecedores Nacionais da EIXO apresenta registro integral das compras efetuadas em 2015 e 2016, junto à PETTRA. No entanto, não há registro de NENHUMA baixa na conta 2120100100001 - Fornecedores Nacionais pelos pagamentos realizados à PETTRA em 2016.

Assim, cotejadas e consolidadas as informações prestadas pela diligenciada e os registros mantidos pela EIXO em sua escrita contábil, concluímos pela ocorrência de passivo fictício em 2016 no valor de R\$ 4.085.954,85 (Quatro Milhões, Oitenta e Cinco Mil, Novecentos e Cinquenta e Quatro Reais e Oitenta e Cinco Centavos), conforme quadro abaixo: (...) Consolidadas as informações prestadas pelas diligenciadas acima relacionadas e cotejadas com os registros mantidos pela EIXO CONFECÇÕES EIRELI na conta “2120100100001 – Fornecedores Nacionais em 2016, constatou-se a ocorrência de Passivo Fictício no valor de R\$ 65.155.854,91 (Sessenta e Cinco Milhões, Cento e Cinquenta e Cinco Mil, Oitocentos e Cinquenta e Quatro Reais e Noventa e Um Centavos), sintetizada no quadro abaixo: (...)

4. DO SALDO EM 01/01/2016 DA CONTA “2120100100001– FORNECEDORES NACIONAIS”

Constatado pela fiscalização, vultoso saldo registrado em 01/01/2016 na conta 2120100100001– Fornecedores Nacionais de R\$ 122.901.645,10, com aquisições, sempre maiores que quitações, ao longo de 2016, culminando com saldo em 31/12/2016 de R\$ 170.398.055,41, conforme quadro abaixo: (...) O contribuinte foi intimado a apresentar a Demonstração da Composição do Saldo inicial e final de 2016 da conta Fornecedores Nacionais, identificando as aquisições, com individualização completa por fornecedor, por Nota Fiscal e, quanto às quitações, discriminação por datas de pagamento, fornecedores, valores, devidamente comprovadas por documentação comprobatória hábil e idônea, coincidente em data e valor. (...)

Ante a falta de informações e o manifesto ânimo do contribuinte em não atender aos questionamentos da fiscalização, foram realizadas diligências junto aos principais fornecedores, conforme acima exposto, às quais confirmaram integralmente as suspeitas iniciais da fiscalização de que a atuada mantinha indevidamente, em seu passivo contábil, obrigações já quitadas anteriormente. A ausência de justificativa – após intimada e reintimada - por parte do contribuinte quanto à composição do saldo inicial existente em 01/01/2016 de R\$ 122.901.645,10 na conta Fornecedores Nacionais, configura ocorrência de Passivo Fictício em 01/01/2016 por exigibilidade não comprovada em conta do passivo.

No entanto, esse valor de R\$ 122.901.645,10 será corrigido para R\$ 104.856.614,24 pela subtração de R\$ 18.045.030,86, uma vez que esse valor já se encontra em R\$ 65.155.854,91 de passivos fictícios apurados em decorrência das diligências realizadas. Em, ANEXO 3 PASSIVO FICTICIO – Saldo em 01/01/2016: Redução de Valor/Diligências, parte integrante deste termo, maiores esclarecimentos e detalhamentos podem ser obtidos.

5. DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL

Conforme já mencionado o presente trabalho restringirá à análise da regularidade fiscal do contribuinte em epígrafe ao Ano Calendário de 2016, quanto ao IRPJ e Reflexos (CSLL, PIS e Cofins), complementando os trabalhos anteriormente concluídos, relativos aos anos de 2014 e 2015, em cumprimento ao determinado no TDPF-F nº 08.1.90.00- 2018-00655-7. Na condução dos trabalhos foram considerados os esclarecimentos e as informações encaminhados pelo contribuinte, as informações prestadas por empresas diligenciadas e dados constantes dos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, em particular, daqueles informados e transmitidos pelo próprio contribuinte através do SPED (ECD, ECF, Contribuições).

(...) Conforme acima exposto, foi constatada a ocorrência de OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL DE PASSIVO FICTÍCIO, em 2016, para a empresa ora fiscalizada, nos termos do preceituado no art. 40 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (consolidados no art. 281, inciso III do Regulamento do Imposto de Renda –RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), in verbis: (...) De fato, constatou-se a ocorrência de Passivo Fictício em 2016 e, por imposição legal, a presunção de Omissão de Receitas, considerando 02 (dois) contextos:

5.1) PASSIVO FICTICIO DERIVADO DAS DILIGÊNCIAS

Conforme já mencionado, a total ausência de informações por parte do contribuinte para os questionamentos feitos pela fiscalização, quanto à

composição dos saldos registrados em 01/01/2016 e 31/12/2016 em sua conta “2120100100001– Fornecedores Nacionais”, motivaram a seleção dos principais fornecedores da empresa em 2016, no sentido de obter a realidade dos fatos/verdade material, pelo cotejamento dos valores recebidos por essas empresas e os registros efetuados pela EIXO CONFECÇÕES EIRELI em sua escrita contábil/fiscal. Como retro mencionado, ao final, apurou-se a ocorrência de Passivo Fictício no valor de R\$ 65.189.104,39, motivados por recebimentos informados pelos diligenciados em 2016 e não registrados (baixados) na contabilidade da EIXO, de compras por ela registrada. Também foram observados valores constantes no saldo em 01/01/2016 da conta Fornecedores Nacionais da EIXO e que não foram reconhecidos pelos fornecedores diligenciados.

(...) Consolidando, mensal e trimestralmente, os dados apurados de passivo fictício, com origem nas informações das diligenciadas para 2016, (cujo detalhamento encontra-se em (ANEXO 2 - PASSIVO FICTICIO: Valores Consolidados das Diligências por Mês e Trimestre), temos: (...)

5.2) PASSIVO FICTICIO EXISTENTE

EM 01/01/2016 Como relatado anteriormente, a EIXO CONFECÇÕES EIRELI, intimada e reintimada a esclarecer e compor o valor de R\$ 122.901.645,10, registrado na conta “2120100100001– Fornecedores Nacionais” em 01/01/2016, nada apresentou – nenhum documento, nenhuma justificativa plausível, ao revés reafirmou um comportamento reincidente, evasivo e protelatório. (...) Neste sentido, essa exigibilidade não comprovada, caracteriza Passivo Fictício existente em 01/01/2016.

De outra parte, tendo em vista que R\$18.045.030,86 já foram considerados na apuração com base nas diligências efetuadas e estão inclusos nesse saldo inicial registrado em 01/01/2016 pela Eixo, de modo a evitar a bitributação, este valor foi subtraído de R\$ 122.901.645,10, remanescendo R\$ 104.856.614,24, que serão lançados como presunção de omissão de receitas pela constatação de existência de passivo fictício em 01/01/2016.

No já mencionado, ANEXO 3 PASSIVO FICTICIO - Saldo em 01/01/2016: Redução de Valor/Diligências, encontra-se planilha com composição desse valor apurado e ora excluído. Consolidando, mensal e trimestralmente, os dados apurados de passivo fictício:

- 1) com origem nas informações das empresas diligenciadas;
- 2) com origem no saldo existente em 01/01/2016 na conta “2120100100001– Fornecedores Nacionais”, temos: (...) Ainda, serão efetuados lançamentos de ofício reflexos correspondentes a CSLL, PIS e COFINS, sendo de se observar o disposto no art. 24, § 2º da Lei 9249/95, in verbis: (...)

6. DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

No curso dos trabalhos relativos ao ano de 2016 observou-se comportamento do contribuinte similar ao adotado por ocasião dos trabalhos encerrados referentes aos anos de 2014 e 2015, consistente em não atender às reiteradas solicitações da fiscalização, sob o argumento de não localização de documentos, denotando ânimo protelatório em não atender às demandas da fiscalização.

Ao responder ao pedido reiterado da fiscalização em apresentar a composição de saldos existentes em 01/01/2016 e 31/12/2016 de 2016 da conta

2120100100001- Fornecedores Nacionais, além de identificar e individualizar registros de pagamentos a fornecedores em 2016, emerge clara intenção protelatória em não atender aos pleitos da fiscalização. ... “em resposta ao Termo de Intimação Fiscal recebido em 06.02.2020, vem, respeitosamente, informar que a empresa se encontra impossibilitada de fornecer os documentos e individualizá-los, tendo em vista ainda não haver logrado êxito em localizá-los, conforme explicitado à essa r. Fiscalização, nas respostas às intimações anteriores. Convém indicar, entretanto, que nossa empresa prossegue buscando a documentação em pauta.”

Ante à falta de informações por parte da fiscalizada, foram empreendidas diligências junto aos fornecedores mais representativos em 2016.

Da análise e cotejamento das informações trazidas por estes diligenciados, com os registros mantidos na conta de Fornecedores Nacionais da EIXO em 31/12/2016, verificou-se inúmeros e vultosos recebimentos por parte dessas empresas fornecedoras, cujas baixas não constavam da escrita contábil da EIXO, caracterizando a presunção de omissão de receitas pela manutenção de obrigatoriedade já quitada, conforme apurado anteriormente.

O fato de a empresa não atender às solicitações da fiscalização de forma renitente e com natureza protelatória, somadas à constatação da manutenção de vultosos valores de obrigações já quitadas em seu passivo - de forma sistemática e contínua - caracterizando erros não escusáveis, demonstram a natureza fraudulenta e dolosa do contribuinte objetivando reduzir artificialmente as bases de cálculo do IRPJ), CSLL, PIS e COFINS. Ficam assim constatadas práticas de fraude e sonegação fiscal pelas condutas dolosas tendentes a:

1) impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação principal ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de forma a reduzir ou diferir o imposto devido;

2) omissões tendentes a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente, conforme capitulado nos art. 71 e 72 da Lei 4.502, de 30 de Novembro de 1964, in verbis:

(...) Constatou-se que a contribuinte não conseguiu demonstrar a exigibilidade de parte de suas obrigações ou, ainda, que parte delas já havia sido paga, mas não baixada, incorrendo a fiscalizada, em ambas as situações, na infração presumida de omissão de receitas, nos termos do artigo 40 da Lei nº 9.430/1996. A hipótese presumida pelo legislador, no primeiro caso, é a de que, objetivando justificar um acréscimo em seu patrimônio, correspondente a um débito em seu ativo, o contribuinte, ao invés de reconhecer a correspondente receita, registra indevidamente em sua contabilidade uma obrigação, creditando uma conta de seu passivo, mantendo, dessa maneira, a receita à margem da escrituração.

Na segunda hipótese, ao manter em seu passivo obrigação já quitada, presume-se que o contribuinte deixa de baixá-la, porque a contrapartida credora na conta de ativo que proveria os recursos para tal pagamento poderia provocar um “estouro

de caixa”, ou seja, poderia evidenciar um inesperado saldo credor, justamente porque o contribuinte omitiu as receitas que dariam lastro a essa conta de natureza devedora. (...) Ou seja, a fiscalizada sonegou o IRPJ, a CSLL, a Cofins e a contribuição para o PIS, mediante emprego de expedientes fraudulentos, condutas previstas no artigo 71 e 72 da Lei nº 4.502 de 1964 que impõem a exasperação da medida sancionatória, nos termos do inciso I combinado com o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996: (...)

7. DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

(...) Destarte, face ao acima relatado o lançamento de ofício será efetuado ao contribuinte, conforme preceituado no art. 121, Inciso I da Lei 5.172/66, bem como aos responsáveis tributários solidários, abaixo identificados: ANTONIO BOUTROS EL KHOURY - CPF Nº 201.949.318-70: Na qualidade de administrador da empresa em análise, no ano de 2016, incumbido da condução e gerência dos negócios da sociedade, é solidariamente responsável pelas infrações à lei, acima relatados, em particular, em atos praticados em desacordo com as legislações tributárias, comerciais e penais como manter expressivos valores quitados, provenientes de compras efetuadas, sem os devidos registros de baixa na escrita contábil, assim como valores registrados como exigível, não comprovados - de modo ostensivo e sistemático - caracterizando erro não escusável, no intuito de diminuir os recolhimentos de tributos, pela omissão de receitas, reduzindo, indevidamente, as bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Ainda, ressalte-se a existência do interesse comum nos resultados auferidos pela sociedade, beneficiando-se, economicamente e juridicamente, como pessoa física e administrador e sócio, conforme verifica-se, adiante, na representação gráfica dos fluxos da composição societária das empresas EIXO CONFECÇÕES EIRELI e NTK PARTICIPAÇÕES EIRELI (atualmente NTK CONFECÇÕES EIRELI, conforme alteração de 13/04/2021, arquivado na JUCESP em 20/04/2021, sob nº 152.842/21-4) e Antonio Boutros El Khoury, em que se constata a simbiose completa entre a pessoa física acima identificada e essas empresas. (...)

A falta de explicações ao Fisco, em que pese as inúmeras intimações e reintimações, é mais um relevante indicativo de que o administrador da sociedade conhecia as circunstâncias envolvidas na manutenção ilícita daquelas obrigações em seus registros contábeis, a impor sua qualificação como responsável solidário do presente lançamento. ENQUADRAMENTO LEGAL: Art. 124, Inciso I e Art. 135, Inciso III (...)

(ii) Ciência do Lançamento Fiscal No dia 28/05/2021, a empresa autuada tomou ciência da autuação fiscal a partir dos arquivos digitais disponibilizados na caixa postal do seu domicílio tributário eletrônico (fls. 558/560).

Por sua vez, a pessoa física, devedor solidário, foi cientificada do lançamento de ofício no dia 31/05/2021, por via postal (fls. 561).

Ambos os integrantes do polo passivo do lançamento protocolaram impugnação, na forma a seguir detalhada. (iii) Impugnação de NTK Confecções Eireli No dia 25/06/2021, o devedor principal NTK Confecções Eireli apresentou impugnação em face do lançamento fiscal, em que requer o cancelamento integral dos autos de infração lavrados pela fiscalização tributária. Os principais argumentos de defesa estão adiante copiados, “in verbis”, evitando-se o emprego de tautologia (fls. 562/605). 2 (...)

II – DA ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO PARA AUTUAR

Em 26.09.2019, a Impugnante recebeu autuação materializada pelo Processo N. 19515-720.805/2019-10 (Origem: TDPF – F Nº 08.1.90.00-2018-00655-7), no qual a MESMA equipe de Fiscalização, com base nas mesmas ocorrências, concluiu pela imprestabilidade da contabilidade da Impugnante e impôs auto de infração por arbitramento do lucro, conforme fls. 109, 124 e 125 daqueles autos: (...) Nos presentes autos, a autuação se deu na modalidade de PASSIVO FICTÍCIO, conforme atesta o Termo de Verificação Fiscal (fls. 358 destes autos):

(...) Ora, a Impugnante faz séria restrição à utilização de dois critérios diversos, para as mesmas ocorrências. Com efeito, se no Processo N. 19515-720.805/2019-10 a contabilidade foi considerada imprestável pela fiscalização, levando ao arbitramento do lucro, como pode na presente autuação A MESMA CONTABILIDADE ser utilizada de base para autuar e gerar passivo fictício? A autoridade administrativa não pode variar o critério ao seu bel prazer principalmente quando se trata do mesmo contribuinte e das mesmas ocorrências, com o visível propósito de majorar em mais de 10 vezes a autuação. 2 Destaques do original.

Veja que a fiscalização procedida na Impugnante iniciou-se a partir do TDPF – D 08.1.90.00-2017-0617-0 (ressaltamos: Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Diligência). Na sequência, foi iniciada a fiscalização da Impugnante, já delimitando o período de 2014 a 2016, como se vê: (...) O resultado da análise, no entanto, foi desmembrado em dois autos de infração: um analisou o período 2014 e 2015 e autuou por arbitramento do lucro (Proc. N. 19515- 720.805/2019-10) e o outro, o período de 2016, autuando pela omissão de receitas por passivo fictício. Ora, é o mesmo contribuinte, as mesmas ocorrências, a mesma contabilidade, o mesmo TDPF e a mesma análise! Resta configurado, assim, que a autoridade fiscal alterou o critério após o lançamento, o que lhe é defeso, conforme art. 146 do Código Tributário Nacional, cujo entendimento já se encontra pacificado de há muito pela Súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos: “a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão do lançamento”, de forma que não cabe mudança de entendimento pela autoridade fiscal, o que configuraria alteração de critério, vedado pelo Código Tributário Nacional. (...) Nota-se, assim, que os mesmos fatos e registros foram avaliados pela Fiscalização em diferentes momentos, no âmbito de um mesmo TDPF, tendo-se chegado a diferentes conclusões a seu respeito.

(...) A partir da análise do dispositivo supratranscrito, tem-se que as Autoridades Administrativas somente podem alterar os critérios jurídicos utilizados em um lançamento de ofício, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fatos geradores posteriores à introdução desta modificação de critérios (...) Note que o art. 146 do CTN visa proteger os contribuintes da mudança arbitrária e abrupta por parte das Autoridades Fiscais quanto aos critérios que motivam os lançamentos de ofício, representando, portanto, uma norma no âmbito infraconstitucional que positiva o princípio da proteção à confiança.

Nesse sentido, confirmam-se as lições de Leandro Paulsen¹ ao comentar o aludido dispositivo: (...) Evidente que, no caso concreto, a Autoridade Fiscal procedeu a uma nova valoração e interpretação jurídica sobre os mesmos fatos e elementos que, inclusive, foram constatados por meio do mesmo TDPF. Assim, ao modificar

o critério jurídico adotado quando da lavratura de autuação fiscal relativa aos anos-calendário de 2014 e 2015, a Autoridade Fazendária violou de forma contundente a segurança jurídica, assim como a confiança da Impugnante. (...)

Desta forma, com base na legislação, na doutrina e na jurisprudência acima colacionadas, é patente que a Fiscalização não poderia ter alterado o critério jurídico adotado nas autuações lavradas com relação aos anos-calendários de 2014 e 2015 (Processo Administrativo nº 19515.720.805/2019-10), com relação ao arbitramento do lucro quando a contabilidade do contribuinte for imprestável, em razão das claras disposições do art. 146 do CTN, motivo pelo qual esta C. Turma Julgadora deverá decretar a nulidade dos autos de infração ora combatidos.



Sem prejuízo da preliminar arguida no item I, a Impugnante consigna que, por meio da Portaria do Ministério da Economia - ME 410 de 16.12.2020, publicada no DOU em 18.12.2020, tornou-se vinculante a Súmula CARF 144, uniformizando a jurisprudência, no sentido de que: “A presunção legal de omissão de receitas com base na manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada (“passivo não comprovado”), caracteriza-se no momento do registro contábil do passivo, tributando-se a irregularidade no período de apuração correspondente.”

Em descumprimento aos termos da Súmula Vinculante, o auto de infração adota critério próprio e dissociado da legislação que rege a matéria, o que se comprova com a transcrição do segundo parágrafo das fls. 390 do Termo de Verificação Fiscal: “Considerando que a legislação de regência estabeleceu uma presunção legal de omissão de receita caracterizada pela manutenção imprópria de passivo ou cuja exigibilidade não seja comprovada e que a empresa optou pela apuração de Lucro Real Trimestral, os valores constatados de omissão de receitas foram distribuídos nas mesmas bases (trimestrais), levando-se em conta como ocorrência do passivo o dia do pagamento efetuado e mantido, indevidamente, na conta do passivo.”

Dessa forma é inequívoco que o critério adotado pelo Fisco está em desacordo com o determinado pela Súmula Vinculante 144/CARF. Assim, pecou a Autoridade Fiscal na determinação do critério temporal do fato gerador, o que macula o lançamento fiscal por vício material insanável. (...) Isso porque, quanto ao passivo supostamente já quitado e mantido pela Impugnante em sua contabilidade, a Autoridade Fiscal jamais poderia ter considerado as datas de pagamento informados pelos fornecedores, tendo em vista a ausência de comprovação de lastro econômico que evidencia o efetivo pagamento das obrigações, como será demonstrado.

Como já adiantado, é inconteste que a Autoridade Fiscal se valeu exclusivamente das informações contidas nas planilhas apresentadas por terceiros estranhos ao litígio para apurar o “PASSIVO FICTÍCIO DERIVADO DAS DILIGÊNCIAS”. Em outras palavras, verificou-se que o presente lançamento foi feito sem nenhum lastro documental para comprovar os supostos pagamentos realizados pela Impugnante às empresas diligenciadas, pagamento estes que serviriam como fundamento

para lavratura de autos de infração com suporte em suposta omissão de receitas, o que não pode ser admitido.

Ora, se não houve a efetiva comprovação econômica de que os valores foram recebidos pelos fornecedores, mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos, não haveria sequer de se cogitar de ocorrência do fato gerador quando da data do pagamento, pois não se configuraria hipótese de passivo fictício por manutenção de passivo já quitado, mas sim de manutenção de passivo fictício cuja exigibilidade não foi comprovada, hipótese esta que previa a ocorrência do fato gerador em momento diverso, qual seja, no momento do registro do passivo supostamente inexistente. Essa discussão, no entanto, restou superada pela Súmula Vinculante do CARF Nº 144. (...)

Como se vê, constatado que a situação em exame não consiste em obrigação paga e mantida indevidamente no passivo, pela ausência de comprovação do efetivo pagamento, mas sim na manutenção de um passivo não comprovado, não restam dúvidas de que a Autoridade Fiscal não poderia ter elegido a data dos pagamentos informados por fornecedores como fato gerador do crédito tributário, como foi feito. Aliás, sob a égide da Súmula Vinculante do CARF nº 144, só há possibilidade de se considerar o fato gerador ocorrido na data em que o passivo foi registrado na contabilidade da Impugnante. Desse modo, resta evidenciado o erro cometido pela Autoridade Fiscal, suficiente para cancelar parte da presente autuação fiscal.

No mais, com relação ao “PASSIVO FICTÍCIO EXISTENTE EM 01/01/2016”, decorrente de passivo cuja exigibilidade não foi comprovada, a Autoridade Fiscal também se equivocou ao considerar o fato gerador ocorrido em 01/01/2016. (...) Note-se que, apesar de constar em 01/01/2016 o saldo inicial de R\$ 122.901.645,10, na “Conta 2120100100001 – Fornecedores Nacionais”, a sua origem é muito anterior ao ano de 2016, assim como os registros contábeis que o lastreiam. (...)

Claramente a Autoridade Fiscal não poderia ter autuado a totalidade do saldo inicial registrado em 01/01/2016, como se o passivo fictício houvesse sua origem nessa data. Como se comprova por simples visualização do SPED, o referido saldo vem sendo registrado há anos, fato que reflete diretamente no momento do fato gerador de suposta omissão de receitas em decorrência de manutenção de passivo cuja exigibilidade não foi comprovada. Como se vê, restou comprovado o erro cometido pela Autoridade Fiscal quanto à eleição do momento da configuração do passivo fictício gerador do crédito tributário originário do presente processo administrativo, o qual deverá ser integralmente cancelado por esta C. Turma Julgadora, em razão de vício material insanável. (...) Em vista de todo o exposto, requer-se que esta E. Turma Julgadora reconheça a nulidade do lançamento fiscal ora impugnado em decorrência do erro insanável na determinação do critério temporal na constituição do passivo fictício.

IV – *BIS IN IDEM*

A Impugnante se socorre mais uma vez do Processo N. 19515-720.805/2019-10, no qual a MESMA equipe de Fiscalização, com base nas mesmas ocorrências, e sob o mesmo TDPF autuou o período de janeiro/2014 a dezembro/2015 e no presente auto de infração, transportou saldo existente em dezembro/2015 para janeiro/2016.

Com isso, gerou uma autuação que engloba valores do ano anterior, já considerados naquela autuação. Bis in idem, também vedado pela legislação tributária pátria. À título de exemplo e sem prejuízo das demais indicações constantes dos autos, a Impugnante traz a planilha de fls. 456, na qual constam operações a partir de 04.11.2015: (...) Ora, o período de 2015 já foi abarcado pela autuação anterior! Portanto, mais um vício que impede a subsistência da autuação deverá ser reconhecido por essa R. DRJ.

V - AUSÊNCIA DE PROVAS PARA EMBASAR O LANÇAMENTO FISCAL

Além dos tópicos já aduzidos, cumpre ressaltar que a Autoridade Fiscal cometeu outro equívoco, qual seja utilizar-se de informações de terceiros, sem qualquer lastro documental, para embasar o presente lançamento fiscal, fato que torna a autuação nula de pleno direito. Como se vê, com o intuito de descredibilizar a contabilidade da Impugnante, a Autoridade Fiscal diligenciou junto a seus principais fornecedores, sob o pressuposto de verificar pagamentos ocorridos no decorrer dos anos-calendário de 2015 e 2016: As diligências, no entanto, resultaram em meras informações prestadas em planilhas pelas empresas diligenciadas (terceiras estranhas ao litígio). Não obstante, essas planilhas foram consideradas consistentes pela Fiscalização, suficientes para lastrear a autuação e para desconsiderar a contabilidade da autuada, o que deveria levar a autuação para o regime do lucro arbitrado.

Reitera-se, por oportuno: a presunção de omissão de receitas em decorrência da manutenção de passivo já quitado pela Impugnante foi fundamentada exclusivamente em informações e planilhas apresentadas por terceiros alheios ao litígio. Ou seja, não foi apresentado lastro documental algum para comprovar os supostos pagamentos realizados pela Impugnante às empresas diligenciadas, pagamentos estes que serviram como fundamento para lavratura de autos de infração com suporte em suposta omissão de receitas. (...)

Neste ponto, requer-se o reconhecimento da improcedência da autuação, tendo em vista a ausência de juntada de elementos de prova, o que caracteriza violação ao art. 9º do Decreto nº 70.235/1972. No mais, consigna-se que, ante a Autoridade Fiscal haver considerado imprestável a contabilidade da Impugnante e, ante a ausência de qualquer prova, o lançamento tributário só poderia ser realizado pelo método do lucro arbitrado (art. 288, RIR/1999), jamais pelas meras informações prestadas por terceiros, o que deve cominar com o integral cancelamento da autuação. (...)

Diante deste panorama, considerando que a Impugnante cumpriu regularmente com seus deveres instrumentais (transmissão mensal da DCTF) e não se valeu de conduta dolosa ou fraudulenta, como se detalhará mais adiante, bem como que promoveu o recolhimento do pagamento dos débitos tributários declarados, não restam dúvidas de que o termo inicial do prazo decadencial se dará com a ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, §4º, do CTN.

(...) Diante desta perspectiva, considerando que os autos de infração ora impugnados somente foram lavrados em 19/05/2021 e, conseqüentemente, a notificação da Impugnante ocorreu ainda depois dessa data (in casu, em 28/05/2021), não há dúvida de que os débitos referentes aos exercícios de janeiro/2016 a maio/2016 no que tange ao PIS e ao COFINS já decaíram, assim

como também ocorreu com os débitos de IRPJ e CSLL relativos ao 1º Trimestre do ano-calendário de 2016: (...)

Desta forma, é incontestável que parte do débito tributário exigido pela Autoridade Fiscal deve ser cancelado, uma vez que tais débitos foram fulminados pela decadência (débitos de PIS e COFINS de janeiro/2016 a maio/2016; e débitos de IRPJ e CSLL do 1º Trimestre de 2016). Ademais, ad argumentandum tantum, mesmo que se ponderasse pela aplicação da regra geral prescrita pelo art. 173, inc. I, do CTN ao caso concreto, o que somente se admite por amor ao debate, ainda assim parte dos débitos de PIS e COFINS deveria ser cancelada: (...) Isto porque, considerando que os exercícios fiscais relativos ao PIS e ao COFINS têm duração de apenas um mês do ano-calendário, bem como tendo em vista que o art. 18 da MP nº 2.158-35/2001 instituiu como prazo para pagamento o 25º (vigésimo quinto) dia do mês subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador, não há dúvida de que o lançamento poderia ser realizado a partir do 26º (vigésimo sexto) dia do mês subsequente e, conseqüentemente, o termo inicial do prazo decadencial se daria no 1º (primeiro) dia do mês imediatamente posterior. Ou seja, tomando como referência o mês de março/2016, os débitos de PIS/COFINS relativos a esse exercício fiscal poderiam ser lançados pela Autoridade Administrativa a partir do 26º (vigésimo sexto) dia do mês de abril/2016 e, portanto, o termo inicial do prazo decadencial se daria em 01/05/2016, consumando-se por completo em 01/05/2021.

Neste sentido, ainda que se admita a aplicabilidade do art. 173, inc. I, do CTN ao caso concreto, os débitos tributários do PIS e da COFINS referentes aos exercícios fiscais anteriores a abril/2016 já estariam fulminados pela decadência, razão pela qual a cobrança teria que ser afastada. (...) Ainda, na remota hipótese de esta E. Turma Julgadora entender pela inaplicabilidade da contagem decadencial prevista nos termos do art. 150, §4º, do CTN, e pela correta eleição do fato gerador do crédito tributário, o que se alega ad argumentandum tantum, é certo que deverá reconhecer a decadência parcial do crédito tributário em discussão, mais especificamente o montante de R\$ 122.901.645,10 constante na “Conta 2120100100001 – Fornecedores Nacionais”, lançado na competência de janeiro de 2016, sob o fundamento de passivo fictício por exigibilidade não comprovada em conta do passivo. (...)

Não obstante o quanto alegado pela Autoridade Fiscal, caso não se entenda pelo erro na eleição do fato gerador relativo ao saldo de R\$ 122.901.654,19, fato é que a data do registro contábil do saldo no montante exato de R\$ 122.901.654,19, não se deu em 01/01/2016, como afirma a Autoridade Fiscal, mas sim em anos anteriores, o que evidencia a decadência do direito da Autoridade Fiscal constituir crédito tributário. Como mencionado anteriormente, o saldo controlado na “Conta 2120100100001 – Fornecedores Nacionais” é composto por créditos e débitos registrados diariamente, de acordo com os novos negócios realizados pela Impugnante e seus fornecedores. Tanto isso é verdade que o “saldo inicial” inicial ora questionado pela Autoridade Fiscal já em 01/01/2014, era bastante significativo, conforme SPED acessado pela Fiscalização. Resta evidente e inequívoco que os registros individuais de cada uma das obrigações que compuseram tal saldo datam de momentos muito anteriores, tendo sido acrescidos e diminuído ao longo dos anos, alcançando o montante exato de R\$ 122.901.645,10, questionado pela Fiscalização, em 30/12/2015.

Tendo em vista o fato gerador da omissão de receitas por manutenção de passivo não comprovado ocorrer na data de registro das obrigações mantidas e não comprovadas, conforme já pacificado pelo E. CARF e oficializado mediante a publicação da Súmula Vinculante CARF nº 144, a Autoridade Fiscal jamais poderia ter procedido com o presente lançamento, motivo pelo qual deverá ser cancelado. (...) Assim sendo, mesmo na remota hipótese de considerar o registro em 31/12/2015, não há que se falar em exigência de crédito tributário uma vez que a Impugnante foi intimada da lavratura dos autos de infração originários do presente processo administrativo no dia 28/05/2021, ou seja, após o decurso do prazo decadencial de cinco anos. (...)

VII - MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

A Impugnante consigna que não é aceitável a qualificação da multa quando o Fisco não comprova inequivocamente o intuito de fraude ou ação dolosa. (...) Nos exatos dizeres do Termo de Verificação Fiscal, as condutas da Impugnante foram “não atender às solicitações da fiscalização” e manter obrigações quitadas em seu ativo. Nada mais é indicado.

Qual o ardil utilizado ou quais os elementos que compuseram o tipo penal da fraude, são apontamentos necessários que não constam das conclusões do fisco. Em primeiro lugar, a Impugnante não deixou correr in albis qualquer das intimações e notificações que recebeu, o que vem fazendo desde 2017, quando se iniciou a fiscalização, na modalidade inicial de diligência. Em segundo lugar, a aplicação da multa qualificada não pode ser decorrência automática da comprovação de um fato; há que se especificar e comprovar a existência de dolo específico e a observância dos parâmetros legais para a imputação, até porque tal agravamento repercute em consequências tão gravosas que não podem ficar adstritas a livre escolha dos agentes autuantes que, por sua vez, apreciam o comportamento do contribuinte de acordo com seus próprios critérios. (...)

Ademais, sem subsídio legal, sem fundamentação e sem a multa qualificada estar minuciosamente justificada e comprovada nos autos, seu elevado valor afronta de forma integral o princípio da razoabilidade e assume caráter confiscatório, vedado pelo art. 150, IV da Constituição Federal. É de se ver que a penalidade a ser aplicada nos casos em que o contribuinte não colabora da maneira desejada pela Fiscalização não é a multa qualificada de 150%, como pretende a Autoridade Fiscal no presente caso, mas sim a multa agravada prescrita pelo art. 44, §2º e incisos, da Lei nº 9.430/1996, a qual prevê o aumento de 50% da multa de ofício, nos casos em que o sujeito passivo não atender intimações para prestar esclarecimentos, arquivos e demais documentos requeridos pela Fiscalização (...) Isto posto, resta evidenciada a invalidade da argumentação trazida pela Autoridade Fiscal para aplicar a multa qualificada, motivo pelo qual tal alegação deverá ser desconsiderada. No mais, esta não é a única razão que macula a aplicação da multa qualificada no presente caso, conforme será demonstrado, a Autoridade Fiscal deixou de demonstrar/comprovar a suposta conduta dolosa e fraudulenta da Impugnante, conforme já aduzido.

Ademais, esta E. Turma Julgadora não poderá manter a multa qualificada pelo fato de esta ter se baseado UNICAMENTE na constatação de omissão de receitas em decorrência de manutenção e registro de passivo fictício, o que, por si só, não

atrai a qualificação da multa de ofício. A partir de uma leitura mais detida dos argumentos levantados pela Autoridade Fiscal para aplicação da multa qualificada, verifica-se que em momento algum a Autoridade Fiscal comprova a suposta fraude e sonegação por parte da Impugnante, justificando tais condutas apenas com base na presunção de omissão de receitas. Senão veja-se:

(...) Ocorre que, ao contrário do que pretende a Autoridade Fiscal, os elementos que ensejam a aplicação da multa qualificada, quais sejam, fraude, sonegação e conluio, não podem basear-se em mera presunção, devendo ser efetivamente comprovados, principalmente nos casos envolvendo presunção de omissão de receitas, como o presente. (...) Como se vê acima, o dolo é absolutamente imprescindível para a caracterização e fundamentação da multa de ofício qualificada. (...)

No presente caso, a Autoridade Fiscal indica a suposta conduta dolosa a partir da presunção de omissão de receitas decorrentes de manutenção de passivo fictício em sua contabilidade. Ou seja, a Autoridade Fiscal não apresentou qualquer tipo de comprovação do suposto intuito doloso da NTK para fins de fraudar o fisco e/ou sonegar impostos, elemento basilar para aplicação da multa qualificada. Porém, importa ressaltar que nas hipóteses específicas de presunção de omissão de receitas, como é o caso, o E. CARF já editou Súmulas reconhecendo expressamente que a presunção legal/apuração de omissão de receita, por si só, não autoriza a qualificação da multa, havendo a necessidade de comprovação do intuito doloso de cada uma das hipóteses listadas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 9.430/1996.

(...) Do acima exposto, conclui-se que os indícios de fraude que ensejam a presunção de omissão de receitas nos casos de passivo fictício não bastam para que a Autoridade Fiscal proceda com a qualificação da multa de ofício de 75% para 150%, a qual somente poderia ser mantida nos casos de comprovação direta da ocorrência de dolo por parte do sujeito passivo, o que não ocorreu no presente caso. (...)

Ademais e como já dito, há que se mencionar, ainda, que a multa qualificada em percentual de 150% possui caráter confiscatório não devendo prevalecer, conforme entendimento do plenário do Supremo Tribunal Federal, por decisão em sede de Repercussão Geral. (...)

Assim sendo, a multa imposta à Impugnante, cuja prática de ilícito não restou comprovada, deve ser cancelada, ou ao menos reduzida para 75% do valor do tributo devido. Outras inconsistências são encontradas no corpo da autuação, conforme a Impugnante passará a expor.

1. Nas fls. 35, há comprovação de que a Fiscalização extraiu informações do SPED ECD da Impugnante. No entanto, o regular acesso à escrituração contábil da Impugnante depende de prévia requisição, mediante autorização por meio de Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal-TDPF. É o que determina o parágrafo segundo do artigo 9º da Instrução Normativa nº 1774 de 22/12/2017, verbis: (...)

2. Além do importantíssimo aspecto formal supra indicado, mas ainda sobre o mesmo tema (acesso ao Sped-ECD), a Impugnante consigna que os autos não trazem os arquivos da escrituração contábil, ao contrário do que determina o Decreto nº 70.235/1972, em seu artigo 9º (redação dada pela Lei nº

11.941/2009): (...) Obviamente, inexistindo nos autos a imprescindível comprovação documental, as conclusões que constam do Termo de Verificação Fiscal se tornam meras alegações, não passíveis de suportar o lançamento.

3. Das empresas diligenciadas, à Impugnante não foi dada ciência das informações prestadas por KTRFIOS IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. – (fls. 298 a 300). Os autos expressam que houve anexação de arquivo não paginável, o que caracteriza cerceamento à defesa da Impugnante.

4. Nas fls. 557 consta o Termo de Apensação do processo n. 15746.720872/2021-84, do qual não foi promovida a ciência da Impugnante, o que também caracteriza vício insuperável por contrariar o mandamento do art. 9º do Decreto n. 70.235/1972.

Diante de todo o exposto, a Impugnante requer a esta C. Turma Julgadora o conhecimento e provimento da presente Impugnação, para que sejam cancelados integralmente os autos de infração em decorrência das nulidades demonstradas, seja pela impossibilidade de alteração do critério jurídico, pela inobservância da Súmula CARF 144, pela ausência dos elementos imprescindíveis ao lançamento fiscal, pelo erro quanto ao aspecto material do crédito tributário originário do presente processo administrativo, pela ocorrência da decadência e pela impossibilidade de imputação da multa de ofício qualificada.

(iv) Impugnação de Antônio Boutros El Khoury Em 29/06/2021, a pessoa física Antônio Boutros El Khoury, na condição de responsável solidário, protocolou defesa administrativa contra o vínculo de responsabilidade tributária, a solidariedade na cobrança da penalidade, e a exigência do crédito tributário. As principais alegações de fato e de direito estão a seguir indicadas, “in verbis” (fls. 630/704): 3 (...)

II – PRELIMINARMENTE

II.1— Da Nulidade do Termo de Responsabilidade Tributária: Vício de Motivação e Cerceamento do Direito de Defesa do Impugnante

1. Mediante a análise do Termo de Verificação Fiscal "TVF", dos autos de infração e do Termo de Responsabilidade Tributária originários do presente processo administrativo, constata-se que a Autoridade Fiscal imputou responsabilidade tributária solidária ao Impugnante com base também nos artigos 124, inciso 1 e 135, inciso III, do CTN. (...)

4. A partir do trecho do TVF acima transcrito, constata-se que a Autoridade Fiscal se limitou a alegar que o Impugnante teria sido pessoalmente beneficiado pela suposta redução indevida de tributos imputada à empresa autuada, em decorrência das supostas infrações analisadas, dado tratar-se, em última análise, de sócio e administrador desta.

5. Ocorre que, a simples leitura do TVF demonstra que em momento algum a Autoridade Fiscal indica, muito menos demonstra, de que maneira o Impugnante teria sido beneficiado pela suposta redução indevida de tributos da empresa autuada, se contentando em apenas ilustrar simploriamente seu raciocínio com a composição gráfica dos fluxos do quadro societário das empresas, sem qualquer explicação ou legenda. (...)

7. Ademais, no que tange aos atos supostamente praticados pelo Impugnante, a Autoridade Fiscal se omitiu em identificar quais as leis ou dispositivos do contrato social/estatutos que o Impugnante teria infringido. 8. Com efeito, sem a devida motivação, o sujeito passivo encontra-se impossibilitado de exercer seu direito de defesa, tendo em vista que não está claro no TVF de que maneira o impugnante teria se beneficiado da suposta redução indevida de tributos pela empresa autuada, muito menos a razão pela qual a Autoridade Fiscal teria entendido que alegado benefício resultaria no necessário "interesse comum" exigido pelo artigo 124, inciso I, do CTN. Ou ainda, quais foram os atos praticados com excesso de poderes e infrações de lei, contrato social ou estatutos praticados pelo impugnante, necessário para a validade e correta imputação da responsabilidade tributária pelo artigo 135, inciso III, do CTN. (...)

10. Assim, a fundamentação do auto de infração e da atribuição de responsabilidade solidária deve ser precisa e não um exercício de adivinhação a ser realizado pelo sujeito passivo e, tampouco, por essa I. Turma Julgadora, sob pena de aperfeiçoamento do lançamento fiscal. (...)

23. É exatamente o que ocorreu no presente caso, a Autoridade Fiscal não analisou, de fato, o suposto "interesse comum" tido pelo Impugnante, nem ao menos descreveu pormenorizadamente os atos praticados por ele, se limitando a indicar que, na qualidade de administrador, seria ele legitimado a "representar a sociedade na prática de todas e quaisquer ações e operações no interesse da Sociedade". (...)

27. Portanto, aplicando-se as premissas acima firmadas sobre a necessidade de fundamentação do ato administrativo ao presente caso, resta configurada a nulidade do auto de infração, tendo em vista que a Autoridade Fiscal deixou de observar os requisitos que figuram como pressuposto de validade do ato administrativo, isto é, diante da deficiência de sua fundamentação/motivação, o que tolheu o pleno exercício do direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório.

28. Assim, aplicando-se as premissas acima firmadas sobre a necessidade de fundamentação do ato administrativo ao presente caso, é de rigor o reconhecimento da nulidade dos autos de infração, bem como do Termo de Responsabilidade Tributária, tendo em vista que a Autoridade Fiscal não fundamentou de que maneira poderia ser imputada responsabilidade ao Impugnante pelos arts. 124, inciso 1, e 135, inciso III, do CTN.

III – DA IMPROCEDÊNCIA DO TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

III.1 — Da Impossibilidade de Aplicação Simultânea dos Artigos 124 e 135 do CTN

29. Depreende-se do Demonstrativo de Responsabilidade Tributária, que a Autoridade Fiscal imputou a responsabilidade tributária solidária ao Impugnante com base nos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, do CTN (...)

30. Ocorre que, conforme será melhor esclarecido nos tópicos seguintes, os referidos dispositivos tratam de circunstâncias distintas para aplicação da responsabilidade tributária e não podem ser empregados em conjunto sobre o mesmo sujeito passivo.

31. Isso porque, o artigo 124 do CTN, trata de verdadeira solidariedade obrigacional do sujeito passivo, uma vez que existe uma pluralidade de sujeitos concorrendo na hipótese de incidência, sendo todos qualificados como contribuintes (por possuírem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador do tributo).

32. Com efeito, somente é possível atribuir a solidariedade por interesse comum nas hipóteses em que o sujeito já é obrigado a responder por aquela obrigação, em razão da natureza do tributo, por ele (tributo) comportar que possam existir duas ou mais pessoas, coobrigadas.

33. Vê-se, portanto, que o artigo 124 do CNT aborda a responsabilidade solidária no campo da licitude e, sendo lícita, as Autoridades Fiscais jamais poderão enquadrar os agentes em tal dispositivo sob o argumento de que foram praticados atos dolosos, culposos ou fraudulentos.

34. Em contrapartida, o artigo 135, do CTN, trata em verdade de responsabilidade tributária de terceiros, caracterizada pela responsabilidade pessoal (ou seja, exclusiva, e não solidária) quando houver configuração de dolo, ou seja, aborda possível responsabilidade no campo da ilicitude. Em outras palavras, os terceiros que, comprovadamente e de forma dolosa, praticaram atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, substituirão a pessoa jurídica no polo passivo da autuação e se tornarão os únicos responsáveis pelas dívidas tributárias.

35. Portanto, incompatível é a aplicação conjunta dos referidos artigos, tendo em vista que não podem ser confundidos os institutos da "solidariedade" e da "responsabilidade tributária", presentes no âmbito da licitude e da ilicitude, respectivamente, sendo, portanto, figuras completamente distintas. (...)

39. Diante da impossibilidade de aplicação de ambos dos dispositivos do CTN, requer seja afastada a responsabilidade do impugnante pelo crédito tributário pleiteado pela Autoridade Fiscal.

III.2 — Da Impossibilidade de Atribuição da Sujeição Passiva ao Impugnante com Base no Artigo 124, inciso I, do CTN.

40. Mediante a análise do TVF, dos autos de infração e do Termo de Responsabilidade Tributária originários do presente processo administrativo, constata-se que a Autoridade Fiscal imputou a responsabilidade tributária solidária ao Impugnante com base nos artigos 124, inciso I, do CTN, sob o fundamento de que este, na condição de sócio e administrador da empresa autuada, teria sido pessoalmente beneficiado pela suposta omissão de receitas que teria reduzido, indevidamente, as bases de cálculo do IRPJ, CSLI, PIS e COFINS. (Fls. 397 a 399 dos autos), com base nas seguintes razões: (...)

41. Contudo, conforme será a seguir demonstrado, o entendimento defendido pela Autoridade Fiscal, no sentido de que o impugnante teria se beneficiado economicamente do suposto recolhimento a menor de tributos pela empresa autuada e que, portanto, seria devedor solidário do crédito tributário constituído em face desta sociedade, nos termos do artigo 124, inciso 1, do CTN, é totalmente improcedente. Para isso, deve-se demonstrar o alcance do referido dispositivo. (...)

45. Ou seja, o artigo 124, inciso I, do CTN, trata das situações nas quais se verifica uma pluralidade de sujeitos concorrendo na hipótese de incidência, sendo todos qualificados como contribuintes (por possuírem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador do tributo). (...)

47. Neste contexto, o termo "interesse comum" empregado pelo legislador no artigo 124, inciso I, do CTN se reporta ao interesse jurídico dos contribuintes que ocupam o mesmo polo na situação eleita pelo legislador como hipótese de incidência da obrigação principal e não trata, portanto, de uma hipótese de responsabilidade em razão de mero interesse econômico, como parece ter sido sustentado/interpretado pela Autoridade Fiscal. (...)

49. Enquanto na hipótese de responsabilidade tributária existe a possibilidade de se atribuir a terceiro o cumprimento da obrigação tributária, por outro lado, no campo da solidariedade por interesse comum, os tributos somente podem ser cobrados daqueles que praticarem o fato gerador, ou seja, dos contribuintes propriamente ditos, nos casos de pluralidade no campo da sujeição passiva.

50. Portanto, repise-se, o artigo 124, inciso I, do CTN não se presta a responsabilizar terceiro com base em mero interesse econômico, já que trata da solidariedade em razão de interesse jurídico na hipótese descrita como fato gerador da obrigação tributária. (...)

57. Nesse mesmo sentido, é o Parecer Normativo/COSE RFB nº 04, de 10 de dezembro de 2018: (...)

59. No presente caso, a simples leitura do TVF demonstra que em momento algum a Autoridade Fiscal indica, muito menos demonstra, de que maneira o Impugnante teria sido beneficiado pela suposta redução indevida de tributos da empresa autuada, se contentando em apenas ilustrar simploriamente seu raciocínio com a composição gráfica dos fluxos do quadro societário das empresas, sem qualquer explicação ou legenda. (...)

63. Isto porque, como já dito, o interesse econômico em determinada situação não é apto a ensejar a aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN. Afinal, caso se admita a premissa de que todo aquele que possui algum interesse na situação que constitui fato gerador deve ser solidariamente responsabilizado, chegar-se-ia ao absurdo de se responsabilizar tributariamente os empregados de todas as empresas de um grupo econômico, bem como seus credores. (...)

65. Sendo assim, reitera-se, como não há pluralidade de pessoas concorrendo na situação que constitui o fato gerador, é impossível sustentar o interesse comum do Impugnante e, conseqüentemente, a aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN.

66. Ademais, cumpre destacar que, ao contrário do que foi sustentado pela Autoridade Fiscal no TVF, a mera detenção de participação societária e a qualidade de sócio administrador em pessoa jurídica também não é suficiente para a configuração da solidariedade nos termos do inciso I do 124 do CTN. (...)

70. Nesta mesma linha, cite-se as seguintes decisões recentemente proferidas pelo E. C.ARF nas quais se decidiu que não é possível a responsabilização solidária tão somente pelo fato de possuir vínculo societário, mesmo que direto, com o contribuinte autuado com base na mera alegação de que existiria um interesse econômico entre estes: (...)

76. Ante todo o exposto, resta claro que não há que se falar em solidariedade do Impugnante com relação ao crédito tributário exigido da empresa autuada no presente processo, por não restar configurada a existência de "interesse comum" que justifique a aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN. Isto porque, para tanto, faz-se necessária a pluralidade de contribuintes concorrendo para o suposto fato gerador, inexistente no presente caso, e insuficientes o suposto interesse econômico e a posição de sócio e administrador da empresa autuada.

III.3 — Da Impossibilidade de Atribuição da Sujeição Passiva ao Impugnante com Base no Artigo 135, inciso III, do CTN

77. Conforme acima mencionado, além de imputar a responsabilidade solidária ao Impugnante com fundamento no artigo 124, inciso I, do CTN — fundamento inaplicável ao presente caso, conforme tratado no tópico acima — a Autoridade Fiscal também imputou a responsabilidade tributária solidária ao Impugnante com base no artigo 135, inciso III, do CTN.

78. No entendimento da Autoridade Fiscal, a imputação da responsabilidade solidária ao Impugnante nos termos do mencionado artigo 135, III, do CTN teria como fundamento o fato de que aquele, na condição de sócio e administrador da empresa autuada no ano de 2016, teria participado da prática de atos com infração de lei dos quais supostamente resultaram as obrigações tributárias de que trata a presente autuação. Confira (Fl. 397): (...)

79. Contudo, conforme será a seguir demonstrado, o entendimento defendido pela Autoridade Fiscal, no sentido de que o Impugnante teria praticado atos com infração à lei, os quais, por sua vez, teriam resultado nos créditos tributários ora exigidos, devendo assim ser responsabilizado solidariamente com base no artigo 135, inciso III, do CTN, é totalmente improcedente.

80. Inicialmente, causa espécie o fato de a Autoridade Fiscal pretender a sua qualificação como solidária, quando, na verdade, faz menção, única e exclusivamente, ao CTN, art. 135, III, que trata de verdadeira hipótese de responsabilidade pessoal, de acordo com o texto legal: (...)

81. A imputação de responsabilidade pessoal ao Impugnante, decorrente da aplicação do artigo 135, III, do CTN, se verificados os seus requisitos, o que jamais ocorreu, como demonstrado acima, implicaria a sua responsabilidade integral e exclusiva, não podendo prevalecer quando o próprio contribuinte foi considerado responsável e, conseqüentemente, autuado. (...)

89. O artigo 135 do CTN só é aplicável às hipóteses de responsabilidade pessoal do agente, ou seja, quando a Autoridade Fiscalizaçãõ verifica que ele agiu com o dolo específico de fraudar/sonegar o surgimento de obrigação tributária ou quando de seus atos ilícitos nascer a obrigação tributária.

90. Isto ocorre porque, para ser enquadrado na responsabilidade prescrita pelo inc. III do art. 135 do CTN, o administrador deve praticar atos motivados por interesses próprios, estranhos aos interesses da pessoa jurídica. Como, aliás, já muito bem observado pelo E. CARF. (...)

91. Desta forma, não prospera o pretendido pela Autoridade Fiscal de que o art. 135, inc. III, CTN prevê hipótese de responsabilidade solidária, ou seja, ao invés de os administradores responderem exclusivamente pelos créditos tributários oriundos de seus supostos atos ilícitos, seriam solidários à pessoa jurídica.

92. Na realidade, o que busca a Autoridade Fiscal é se valer da fragilidade do argumento utilizado para a responsabilização do impugnante, por atos por ele não praticados e sem a apresentação de qualquer tipo de prova, como mecanismo de pressão e coerção ao sujeito passivo principal para com suas obrigações tributárias. (...)

95. In casu, se pretendia a Autoridade Fiscal uma responsabilização pessoal do administrador, primeiro deveria ter apontado no TVF quais os atos praticados por eles que justificariam tal pretensão, terceiro, a lei ou norma societária violada, e terceiro, somente poderia ter incluído tal sujeito, e nunca a sociedade, já que se trata de responsabilidade pessoal. Logo, há um duplo equívoco, já que a Autoridade Fiscal esquece de demonstrar os atos dolosos e arrola o sócio e administrador na condição de responsáveis solidário.

96. A partir da leitura do TVF, é possível verificar que a Autoridade Fiscal identificou determinados atos supostamente praticados pelo Impugnante com infração à lei e que, portanto, deveriam resultar na sua responsabilidade tributária, quais sejam:

(i) na qualidade de administrador da empresa autuada, o impugnante teria mantido expressivos valores quitados, provenientes de compras efetuadas, sem os devidos registros de baixa na escrita contábil, assim como valores registrados como exigível, não comprovados;

(ii) a falta de explicações ao Fisco seria relevante indicativo de que o administrador da sociedade conhecia as circunstâncias envolvidas na manutenção ilícita daquelas obrigações em seus registros contábeis.

97. Conforme já explicado, ao que parece, a responsabilidade foi atribuída pelo simples fato de o impugnante ser administrador da empresa autuada, autorizado a praticar atos de gestão. Isso, por óbvio, não possui correlação com o que foi posto pelo legislador no CTN. (...)

104. No presente caso, a Autoridade Fiscal não somente se contenta em imputar hipótese de responsabilidade sem qualquer comprovação, como pretende propagar o argumento de que foram praticados atos ilícitos, esquecendo, porém, que tais condutas precisam ser comprovadamente dolosas, não bastando a presunção, pois afinal, dolo não se presume, mas se prova. (...)

107. Assim, além de entender que o mero inadimplemento do tributo não gera a responsabilidade tributária dos diretores e administradores, o STJ rejeita a teoria da responsabilização objetiva dos administradores, pois exige a prova do ato ilícito para a configuração típica da hipótese prevista no CTN, art. 135. III. 108. Inclusive, é essa a conclusão da própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") no Parecer CAT nº 55/2009, que tem por objeto a aplicação do artigo 135. III, do CTN: (...)

112. Portanto, forçoso concluir pela necessidade de cancelamento da responsabilidade do Impugnante com base no CTN, art. 135, haja vista que estão ausentes os requisitos para a aplicação desta regra. Isso porque, percebe-se que no TVF não há qualquer menção da participação do Impugnante nas infrações, mas simplesmente a sua condição de sócio administrador com poderes de gestão.

III.4 — Princípio da Pessoalidade da Pena 113. Ainda, no tocante à aplicação de multa qualificada no presente caso, independentemente dos fatos acima serem

suficientes para afastar a atribuição de responsabilidade tributária ao Impugnante, vale ressaltar que, em linha com os preceitos constitucionais que regem o direito brasileiro, nenhuma penalidade deverá ser transferida da pessoa do condenado. (...)

116. Com efeito, ainda que o crédito tributário em questão fosse devido e passível de ser exigido do Impugnante na qualidade de responsável solidário, o que se alega apenas para argumentar, devem, ao menos, ser afastada a multa de ofício qualificada, indevidamente impostas ao Impugnante.

IV – DAS RAZÕES EXPOSTAS PELA EMPRESA AUTUADA EM SUA IMPUGNAÇÃO

117. Ainda que a imputação de responsabilidade solidária do Impugnante não fosse nula e improcedente, o que se alega a título argumentativo, é certo que, pelas razões de fato e direito apresentados pela empresa autuada em sua peça impugnatória, a autuação fiscal originária do presente processo administrativo deverá ser cancelada. Para tanto, cumpre ao Impugnante reproduzir as razões de impugnação da empresa autuada, para que não se alegue ausência de defesa técnica em face da autuação. (...)

V – DO PEDIDO

Diante de todo o exposto, requer-se a esta C. Turma Julgadora o conhecimento e provimento da presente Impugnação, para que seja excluída a responsabilidade solidária imputada ao Impugnante e, consequentemente, o cancelamento do Termo de Responsabilidade Tributária, seja pelos argumentos de nulidade, seja pelos argumentos de direito.

Subsidiariamente, reiterando-se e ratificando-se todos os argumentos expostos na peça impugnatória apresentada pela empresa autuada, requer-se a esta C. Turma Julgadora o cancelamento integral dos autos de infração originários do presente processo administrativo, em decorrência das nulidades demonstradas, seja pela impossibilidade de alteração do critério jurídico, pela inobservância da Súmula CARF 144, pela ausência dos elementos imprescindíveis ao lançamento fiscal, pelo erro quanto ao aspecto material do crédito tributário originário do presente processo administrativo, pela ocorrência da decadência e pela impossibilidade de imputação da multa de ofício qualificada.

É o relatório.

Nada obstante, o acórdão recorrido, efls.796/867, julgou improcedente as impugnações administrativas, mantendo parcialmente o crédito tributário, bem como a responsabilidade tributária solidária, nos termos do voto condutor abaixo:

Ante o exposto, voto no sentido de julgar procedente em parte as impugnações apresentadas para:

reconhecer a nulidade do lançamento, por vício material, em relação à omissão de receita apurada pela fiscalização com base no passivo fictício existente em 01/01/2016, com exclusão do valor de R\$ 115.065.517,29 (Quadro 5);

rejeitar as demais preliminares e a decadência;

manter o lançamento de omissão de receita decorrente de manutenção no passivo de obrigações já pagas, no valor de R\$ 54.946.951,86 (Quadro 4);

manter a multa de ofício qualificada; e

manter o vínculo do Sr. Antônio Boutros El Khoury, na condição de responsável tributário pelo crédito tributário remanescente, com fulcro exclusivamente no inciso III do art. 135 do CTN, (...).

Nesse sentido, a ementa do acórdão recorrido:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016 LANÇAMENTO. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Não há que se falar em nulidade sob o fundamento de alteração do critério jurídico para o mesmo contribuinte, de forma retroativa, quando, na continuidade dos trabalhos de fiscalização e para lançamento do crédito tributário de ano posterior, a autoridade tributária procede à valoração e interpretação jurídica sobre fatos e elementos de prova novos. Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Período de apuração: 01/01/2016 a 31/03/2016, 01/04/2016 a 30/06/2016, 01/07/2016 a 30/09/2016, 01/10/2016 a 31/12/2016

OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO NÃO COMPROVADO. FATO GERADOR. CRITÉRIO TEMPORAL. NULIDADE POR ERRO MATERIAL. A omissão de receita decorrente de manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada deve ser apurada com obediência ao regime de competência, tributando-se a irregularidade no período em houver o registro contábil da obrigação no passivo, independentemente de manter-se a obrigação na contabilidade por um ou mais períodos, sob pena de nulidade material da cobrança, por vício no critério temporal.

OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO NÃO COMPROVADO. OBRIGAÇÕES JÁ PAGAS. FATO GERADOR. CRITÉRIO TEMPORAL. Na hipótese de omissão de receita caracterizada pela manutenção no passivo de obrigações já pagas, o momento do fato gerador corresponde à data de pagamento.

OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO NÃO COMPROVADO. PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA. A existência no passivo de obrigações já pagas relativas a aquisições de mercadorias, cujos pagamentos foram comprovados por diligências efetivadas junto aos fornecedores, configura presunção da omissão de receita pela utilização de recursos à margem da contabilidade, cabendo ao contribuinte o ônus da prova da improcedência da presunção, mediante apresentação de provas hábeis e idôneas.

LANÇAMENTOS DECORRENTES DOS MESMOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL). CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS). Tratando-se de autos de infração decorrentes de idênticos pressupostos fáticos que deram suporte ao lançamento do imposto de renda, estendem-se os fundamentos e as conclusões advindas do exame da matéria comum em litígio aos demais tributos lançados Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016 DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PROVA DO DOLO. TERMO INICIAL DE CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). Caracterizada a ocorrência de dolo, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo inciso I do art. 173 do CTN.

OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FACTÍCIO. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. PROVA DO DOLO. SONEGAÇÃO. Uma vez comprovado nos autos, com base no acervo probatório, que a conduta da pessoa jurídica, além de qualquer dúvida razoável, contém o dolo de ocultar o auferimento de receitas tributáveis, acobertado pela manutenção de obrigações no passivo já liquidadas, mas não baixadas na contabilidade, em valores expressivos e de forma continuidade, com o fito de reduzir o valor do tributo devido, justificada está a imposição da multa de ofício qualificada no lançamento de ofício.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ADMINISTRADOR. FATO GERADOR. INTERESSE COMUM. ART. 124, INCISO I, DO CTN. Para efeito de atribuir a solidariedade tributária com fundamento no inciso I do art. 124 do CTN, é pressuposto a descrição do interesse comum que resulta do vínculo com o fato jurídico tributário, incluindo o ilícito que o desconfigura, não sendo suficiente o interesse econômico que os sócios e administradores naturalmente possuem da exploração dos negócios mercantis pela pessoa jurídica, como justifica, no caso concreto, a fiscalização.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ADMINISTRADOR DA PESSOA JURÍDICA. INFRAÇÃO À LEI. ART. 135, INCISO III, DO CTN. Quando resta evidenciada a prática de sonegação, vinculada ao exercício da gestão, que implicou a ocorrência dos fatos jurídicos tributários, impõe-se a responsabilidade tributária solidária do administrador da pessoa jurídica, o qual conduz os negócios da empresa individual de responsabilidade limitada, com fulcro no inciso III do art. 135 do CTN. Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

Assim permaneceu o dispositivo do acórdão recorrido:

Acordam os membros da 1ª TURMA/DRJ02 de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte as impugnações para: (i) excluir parcela do crédito tributário lançado, nos termos do voto do relator; e (ii) manter, em relação ao crédito remanescente, o vínculo de responsabilidade tributária solidária de Antônio Boutros El Khoury. Desta decisão, que exonerou crédito tributário em valor superior a R\$ 2.500.000,00, considerando tributo e penalidade, é interposto recurso de ofício, nos termos do art. 70, § 3º, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, c/c art. 1º, § 2º, da Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Devidamente cientificados, o contribuinte (efl.888, em 06/01/2022) e o responsável solidário (efls.890, em 20/01/2022), apresentaram recursos voluntários em 01/02/2022, conforme efls.892, o contribuinte principal (efls.893/950) e o devedor solidário, em 09/02/2022 (efl.952), conforme efls.953/1023, em que repisam e reforçam os argumentos já expostos em suas petições impugnatórias.

O devedor principal, às efls.893/950, assim sumariou sua petição recursal, centrada nos seguintes pontos: impossibilidade de alteração de critério jurídico para fatos geradores pretéritos; houve irregular acesso à ECD do contribuinte e da ausência de arquivos digitais do mesmo; que não há provas para manter a autuação contra o recorrente; afastou o passivo fictício derivado das diligências; afastou a multa qualificada, por ausência de dolo; sustentou a decadência do período abordado, nos termos do art. 150, parágrafo 4º do CTN.

No mesmo passo, o devedor solidário, às efls.953/1023, além de repisar os fundamentos da petição recursal do devedor principal, igualmente sustentou o cancelamento dos autos de infração e o afastamento da atribuição de responsabilidade, primeiramente, por entender o termo de responsabilidade solidária nulo, por vício de motivação e cerceamento de direito de defesa, assim como, no mérito, o afastamento de tal responsabilidade, com fulcro no art. 135, III, do CTN, além de outros fundamentos decorrentes.

Ato contínuo, conforme já visto, houve recurso de ofício, por força do art. 70, do Decreto 7574 de 2011, cumulado com a Portaria MF n.63 de 2017.

Após, os autos foram encaminhados ao CARF para apreciação dos recursos voluntários e recurso de ofício.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator

Os recursos voluntários do recorrente e responsáveis são todos tempestivos e deles tomo conhecimento.

Recurso Voluntário de NTK CONFECÇÕES EIRELI

1. Das preliminares: alteração do critério jurídico

A Recorrente alega inicialmente a nulidade do auto de infração por suposta alteração de critério jurídico em relação à fatos geradores pretéritos:

Conforme indicado no item anterior, à Recorrente foram impostas, pela mesma equipe de fiscalização, sob os mesmos fatos e fundamentos, no bojo de um mesmo TDPF, duas autuações: a constante deste processo (período de 01.01.2016 a 31.12.2016) e a constante do PAF nº 19515-720.805/2019-10 (anos-calendários de 2014 e 2015).

No PAF nº 19515-720.805/2019-10, a Fiscalização concluiu pela **imprestabilidade da contabilidade** da Recorrente e a autuou na modalidade **arbitramento do lucro**.

Com o devido acatamento ao inconformismo da Recorrente, não há como se falar em alteração de critério jurídico, posto que se trata de **períodos diversos, bem como acervo probatório diverso**, o que foi devidamente ponderado pela decisão recorrida:

Alega a impugnante **alteração do critério jurídico adotado nas autuações lavradas pela fiscalização tributária**, utilizando-se o agente lançador de **dois critérios diversos** para as mesmas ocorrências em face do contribuinte, o que lhe é vedado pela legislação tributária, nos termos previstos no art. 146 do CTN.

Com base na mesma ação fiscal, mesmas ocorrências, mesma contabilidade e mesma análise dos fatos, a autoridade tributária considerou imprestável a escrituração contábil do contribuinte, levando ao arbitramento do lucro, relativamente ao período de 2014 e 2015, com a lavratura de autos de infração (Processo nº 19515.720805/2019-10).

Por sua vez, ao prosseguir os trabalhos de fiscalização, especificamente em relação ao ano-calendário de 2016, o lançamento de ofício ocorreu com fundamento em presunção de omissão de receita, decorrente da existência de passivo fictício, mantendo-se, nesse caso, o regime trimestral de apuração pelo lucro real (Processo nº 19515.720027/2021-83).

Pois bem. Consta do Termo de Verificação Fiscal que a auditoria tributária esteve amparada no Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – Fiscalização (TDPF-F) nº 08.1.90.00-2018-00655-7 para verificação da regularidade tributária do contribuinte quanto ao IRPJ e tributos reflexos nos anos-calendário de 2014 a 2016.

Para os anos de 2014 e 2015 houve encerramento parcial da ação fiscal, com lançamento de créditos tributários, os quais integram o Processo nº 19515.720027/2021-83, formalizado em 25/09/2019. A seguir, deu-se continuidade à fiscalização relativamente ao ano-calendário de 2016, cuja lavratura de autos de infração é objeto deste processo administrativo.

O art. 146 do CTN está assim redigido:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

O dispositivo de lei prestigia a ideia de segurança jurídica, em que se afasta a possibilidade de revisão do lançamento, efetivado em face de determinado sujeito passivo, com base em interpretação diversa do fato tributário pela autoridade administrativa, que represente majoração da carga tributária.

Em outra acepção, sob o aspecto subjetivo, da estabilidade das relações jurídicas, a norma insere no art. 146 do CTN vincula-se ao princípio da proteção à confiança, pelo qual o sujeito passivo acredita que está protegido contra mudanças do critério jurídico adotado pela autoridade tributária no lançamento anterior.

Nesse contexto, a alegação que a autoridade fiscal alterou o critério após o lançamento referente aos anos-calendários de 2014 e 2015, a partir de mudança de entendimento sobre os mesmos fatos, o que lhe seria defeso, configura apenas retórica como instrumento de argumentação, **que não se sustenta à luz do exame do procedimento de fiscalização.**

Em primeiro lugar, a autoridade lançadora empregou a presunção legal de omissão de receitas com base na manutenção, no passivo, de obrigações já pagas e/ou cuja exigibilidade não seja comprovada unicamente em relação aos fatos jurídicos tributários em curso de investigação, posteriores ao lançamento anterior, concernentes ao ano-calendário de 2016.

Por outro lado, quanto aos períodos de apuração de 2014 e 2015, já objeto de lavratura de auto de infração, regularmente cientificado ao autuado, nenhum efeito produziu a conduta da autoridade fiscal. Não houve, assim, modificação do crédito tributário constituído, a partir de nova interpretação e, por isso, não se cogita de retroação para atingir os fatos passados.

Aparentemente a impugnante propõe que, no âmbito de um mesmo procedimento fiscal, no qual a auditoria tributária procede ao exame de múltiplos exercícios, acobertado cada um pela respectiva escrituração contábil, a autoridade fiscal estaria obrigada a manter a apuração do lucro com base nos mesmos critérios legais, independentemente dos fatos e das provas colhidas, o que, diga-se, não encontra fundamento na legislação de regência.

Em verdade, ao advogar a nulidade do lançamento, a impugnante parte da falsa premissa que a autoridade tributária procedeu a uma nova valoração e interpretação jurídica sobre os mesmos fatos e elementos de prova, que seriam idênticos para os anos de 2014 a 2016. Equivoca-se, por assim dizer.

Para melhor avaliação, reporto-me aos fatos do período de 2014 e 2015, extraídos do Termo de Verificação Fiscal, que integra o Processo nº 19515.720805/2019-10, cuja cópia foi anexada pela impugnante, parcialmente, ao presente processo (fls. 609/627). 4

Apesar de regularmente intimada, narra a fiscalização que a empresa deixou de comprovar, de modo satisfatório, a entrada de matérias primas e mercadorias, efetividade das aquisições registradas na contabilidade e os respectivos pagamentos das obrigações aos seus fornecedores, alegando falta de localização de documentos, perda e extravio de grande parte do acervo documental.

A auditoria procurou aprofundar a investigação mediante a realização de diligências em algumas empresas fornecedoras, porém relata a insuficiência dos dados obtidos para a comprovação das vendas efetuadas à Eixo Confeções Eirelli, devido à falta de apresentação da documentação correspondente às operações.

Em razão da falta de comprovação das aquisições de mercadorias, ausência de apresentação de livros obrigatórios de controle de estoques e constatação de diversas inconsistências na escrituração contábil, a fiscalização conclui pela imprestabilidade da contabilidade para determinação do lucro real e, assim, procedeu ao arbitramento do lucro, na forma autorizada pela legislação tributária.

A propósito, a autoridade fiscal já havia assinalado a suspeita sobre a existência de valores registrados na conta do passivo “Fornecedores Nacionais” sem a devida baixa, fruto da ausência dos respectivos lançamentos de pagamentos, tendo em conta os saldos iniciais e finais elevados para os anos de 2014 a 2016.

Portanto, em relação ao período de 2014 e 2015, o lançamento se deu com base nos elementos de prova disponíveis, que justificaram, no entendimento da autoridade fiscal, o arbitramento do lucro para os períodos de apuração.

Diferentemente, quanto ao ano-calendário de 2016, a que se refere o presente feito, as diligências empreendidas pela fiscalização tributária junto aos principais fornecedores da pessoa jurídica alcançaram êxito, tendo a autoridade tributária recebido os dados imprescindíveis para permitir o cotejamento com os registros contábeis da Eixo Confeções Eireli, a partir de datas e valores de pagamentos

informados pelas empresas diligenciadas em decorrência de vendas realizadas à pessoa jurídica fiscalizada.

Ao final dos trabalhos, a autoridade firmou convicção da ocorrência de omissão de receita por presunção legal de passivo fictício, com lavratura de autos de infração integrantes do processo em apreço.

A omissão de receitas por presunção legal, como ora se cuida, não torna, por si só, a contabilidade imprecisa, tampouco impõe a obrigatoriedade de desconsiderar a escrituração do contribuinte e promover o arbitramento do lucro. Verificada a omissão de receita, o regime de tributação será aquele, como regra, a que está submetido a pessoa jurídica no período de apuração.

Por sinal é a autoridade fazendária, responsável pela condução do procedimento fiscal, quem tem condições de avaliar, num primeiro momento, se a escrituração mantida pelo contribuinte é ou não aproveitável para se determinar o lucro real. Ademais disso, o lucro arbitrado é uma medida excepcional no procedimento de fiscalização, a ser utilizada em último caso, quando existe impossibilidade de apuração do lucro real.

Disso tudo, não há que se falar em alteração de critério jurídico quando há fatos novos a ser apreciados, resultantes das diligências fiscais. Por sua vez, nem mesmo cuida o caso concreto de valoração jurídica de fatos já conhecidos e comprovados, com aplicação retroativa de nova interpretação da lei tributária decorrente de modificação nos critérios, em sentido desfavorável ao contribuinte, hipótese que poderia comprometer a segurança jurídica.

Acresço, por último, que os precedentes transcritos pela impugnante, oriundos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), não possuem a necessária similitude fática com o presente caso.

Em suma, rejeito a nulidade dos autos de infração.

O excerto acima transcrito, em que pese longo, evidencia que **a situação fática relativa ao período de 2014 e 2015 não equivale à de 2016**, de sorte que **não há que se falar em alteração de critério jurídico**.

Ademais, ainda que a situação fática fosse a mesma, embora se espere coerência por parte da autoridade fiscal, esta não está adstrita às mesmas conclusões alcançadas em fiscalizações pretéritas. O art. 146 do CTN, em minha leitura, não socorre essa hipótese.

Assim, **afasto a preliminar suscitada**.

2. Das preliminares: do acesso a informações sem prévia requisição por parte da RFB

A Recorrente alega ainda que a fiscalização teria acessado as informações constantes em sua ECD sem a prévia requisição. Inicialmente, importa afirmar que se trata de **matéria não invocada na impugnação**, tratando-se, portanto, de verdadeira inovação recursal, o que não é admitido.

Nesta linha, referida alegação **não deve ser conhecida**.

Contudo, ainda que se superasse tal fundamento, registre-se desde logo que a matéria estava sujeita à IN 1420/2013 que nada dispunha acerca do acesso à ECD pela RFB:

Art. 7º As informações relativas à ECD, disponíveis no ambiente nacional do Sped, serão compartilhadas com os órgãos e entidades de que tratam os incisos II e III do art. 3º do Decreto nº 6.022, de 2007, no limite de suas respectivas competências e sem prejuízo da observância à legislação referente aos sigilos comercial, fiscal e bancário, nas seguintes modalidades de acesso:

I - integral, para cópia do arquivo da escrituração;

II - parcial, para cópia e consulta à base de dados agregados, que consiste na consolidação mensal de informações de saldos contábeis e nas demonstrações contábeis.

Parágrafo único. Para o acesso previsto no inciso I do caput, o órgão ou a entidade deverá ter iniciado procedimento fiscal ou equivalente, junto à pessoa jurídica titular da ECD.

Art. 8º O acesso ao ambiente nacional do Sped fica condicionado a autenticação mediante certificado digital credenciado pela ICP-Brasil, emitido em nome do órgão ou entidade de que trata o art. 7º.

§ 1º O acesso previsto no caput também será possível às pessoas jurídicas em relação às informações por elas transmitidas ao Sped.

§ 2º O ambiente nacional do Sped manterá o registro dos eventos de acesso, pelo prazo de 6 (seis) anos, contendo, no mínimo:

- a) identificação do usuário;
- b) autoridade certificadora emissora do certificado digital;
- c) número de série do certificado digital;
- d) data e a hora da operação; e
- e) tipo da operação realizada, de acordo com o art. 7º.

Ainda que se aplicasse a restrição imposta pela IN 1774/2017, fato é que restaram preenchidos os requisitos:

Art. 9º Os usuários do Sped a que se referem os incisos I, II e III do art. 3º do Decreto nº 6.022, de 2007, terão acesso às informações relativas à ECD disponíveis no ambiente nacional do Sped.

§ 1º O acesso a que se refere o caput será realizado com observância das seguintes regras:

I - será restrito às informações pertinentes à competência do usuário;

II - o usuário deve guardar quanto às informações a que tiver acesso os sigilos comercial, fiscal e bancário de acordo com a legislação respectiva; e

III - será realizado na modalidade integral para cópia do arquivo da escrituração, ou na modalidade parcial para cópia e consulta à base de dados agregados, que consiste na consolidação mensal de informações de saldos contábeis e nas demonstrações contábeis.

§ 2º Para realizar o acesso na modalidade integral o usuário do Sped deverá ter iniciado procedimento fiscal dirigido à pessoa jurídica titular da ECD ou que tenha por objeto fato a ela relacionado.

Isto porque o referido artigo **não pressupõe que seja feita requisição ao contribuinte, mas que exista procedimento fiscal em relação a ele**. O que se verificou no caso concreto.

Assim, **deveria ser afastada referida preliminar**.

3. Do mérito: da omissão de receitas, suas presunções e passivo fictício

A Recorrente alega ainda que a fiscalização teria fundamentado o lançamento em meras planilhas.

Sobre este ponto, insta consignar inicialmente que se trata de lançamento por omissão de receitas, especificamente a manutenção de passivo fictício.

Conforme artigo escrito em coautoria com Michell Przepiorka (Da Omissão de Receitas no âmbito do IRPJ e da CSLL: Requisitos para qualificação da multa de ofício. In DE ALBUQUERQUER, Fredy José Gomes. *Tributação Sobre a Renda: IRPJ/CSLL*. Barueri: Editora Foco, 2022, p. 245/261):

A omissão de receitas pode ser compreendida como conduta (ou condutas) praticadas pelo contribuinte que levam à presunção de que o mesmo está de alguma forma omitindo receitas tributáveis. Assim, o estudo da omissão de receitas exige algumas breves reflexões teóricas acerca do instituto das presunções no direito¹⁻², já que a legislação conecta a omissão de receitas às presunções legais (relativas).

Ricardo Mariz de Oliveira elenca as razões que justificam a aceitação do uso de presunções relativas no direito tributário: (i) a ocorrência do fato gerador é constatada a partir de fatos conhecidos e comprovadamente existentes; (ii) há correlação lógica entre o fato conhecido (índices de produção, consumo de materiais, sinais exteriores de riqueza, acréscimos patrimoniais, saldo credor de caixa) e o fato desconhecido cuja existência se quer provar (fato gerador); (iii) o método de interpretação e aplicação da lei a partir da presunção é previsto e autorizado por lei, e não decorre apenas de suposição do agente lançador; (iv) a presunção não é absoluta, admitindo prova em contrário pelo contribuinte, característica implícita em toas as citadas hipóteses legais, quando não expressa; (v) trata-se de mero meio de prova, com inversão do ônus da prova da

¹ “Na presunção toma-se como sendo a verdade de todos os casos aquilo que é a verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de frequência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho (CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Presunções no Direito Tributário**. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1984, p. 3).”

² Na mesma linha preceitua Florence Haret, que *pelos meios presuntivos, reduzem-se alguns elementos de prova do fato presumido ou simplesmente identifica-se outro fato a ele relacionado para ser objeto de prova e assim, juridicamente, estes novos enunciados se tornam aptos a cumprir a função do fato presumido em direito e a conduta a ele predicada seja regulada. Pela técnica presuntiva, enquanto meio, suprem-se, portanto, deficiências probatórias, que, de certo modo, inviabilizavam a aplicabilidade dos preceitos jurídicos. O legislador estabelece várias presunções que facilitam a prova da fiscalização* (HARET, Florence Cronemberger. **Presunções em direito tributário: teoria e prática**. 2010. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. doi:10.11606/T.2.2010.tde-28012011-090558. Acesso em: 2021-11-14, p. 85).

inocorrência do gerador, pela comprovação de outros fatos, também desconhecidos, mas hábeis a excluir a incidência tributária³.

Em obra clássica, Xavier também já admitia a possibilidade de utilização de presunções em matéria tributária, especificamente no âmbito das provas. Isto porque, a presunção permite inferir a existência e características de um fato desconhecido a partir da existência e características de um fato conhecido, o índice⁴. No mesmo sentido, Ávila sustenta que as presunções conotam a consequência legal aplicada a determinados fatos que se reputam comprovados por simples incidência de uma hipótese legal⁵.

Na prática tributária, como bem sintetiza José Eduardo Dornelas Souza:

“(…) as presunções são instrumentos que permitem ao Fisco a constituição de créditos tributários em situações que seriam de muito difícil alcance. Uma vez verificado, na prática, que um determinado fato econômico está, na grande maioria dos casos, associado ao fato gerador tributário, a lei atribui àquele primeiro fato (fato indiciário) a condição de necessário e suficiente para a constituição do crédito tributário sem a necessidade de provar diretamente a ocorrência do fato gerador. A presunção diz-se relativa quando o contribuinte tem a faculdade de provar que, em seu caso particular, não ocorreu o fato gerador, apesar de ter ocorrido o fato indiciário”.⁶

Assim, no caso da omissão de receitas, **seriam presunções iuris tantum (ou relativas)** já que admitiriam prova em contrário por parte do contribuinte, diferentemente das presunções absolutas (*iuris et de iure*), que não a admitiriam⁷.

Em outras palavras, em razão das dificuldades de se demonstrar efetivamente a omissão de receitas, o legislador indicou certas hipóteses de presunções legais relativas, que se demonstradas pelo fisco indicariam a omissão – por exemplo, a falta de escrituração correta relativa a pagamentos, a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não possa ser comprovada ou com indícios na própria escrituração de saldo credor de caixa (violando a neutralidade contábil).

Admite-se, portanto, **que o contribuinte prove o contrário**, demonstrando a regularidade e o oferecimento das respectivas receitas à tributação.

³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Presunções no Direito Tributário**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1984, p. 299-300.

⁴ XAVIER, Alberto. **Do lançamento – teoria Geral do Ato, do procedimento e do processo tributário**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, P. 131.

⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria das Provas: standards de prova e os critérios de solidez da inferência probatória**. In: **Revista de Processo**, n. 282, agosto de 2018, p. 134.

⁶ SOUZA, José Eduardo Dornelas. **Prova na presunção de omissão de receitas: depósitos de origem não comprovada e suprimentos de caixa**. In: BOSSA, Gisele Barra. **Eficiência Probatória e a Atual Jurisprudência do CARF**. São Paulo: Almedina, 2020, p. 149.

⁷ No mesmo sentido, Ricardo Mariz de Oliveira pontua que “as ficções jurídicas e as presunções *iuris et de iure* são inadmissíveis em direito tributário para definição do fato gerador, admitindo-se apenas presunções relativas *iuris tantum* como meios de prova da ocorrência real do fato gerador (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Presunções no Direito Tributário**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1984, p. 288).

Logo, havendo presunção legal (decorrente de lei) de que as condutas verificadas pela autoridade tributária indicam omissão de receitas, deve o autuado provar o contrário, pelos instrumentos hábeis, mantendo a escrituração comercial e contábil, no que se inclui a organização e monitoramento de sua movimentação financeira, para fins de fiscalização, já que a presunção legal ocasiona inversão do ônus da prova contra o contribuinte, ao qual cabe a prova no tocante a fatos impeditivos, modificativos e extintivos da pretensão ao fisco.

Porém, em muitos aspectos, a presunção legal pode ser afastada quando o contribuinte demonstra, através de documentos fiscais e contábeis idôneos, que a receita presumidamente omitida foi de fato oferecida à tributação.

Especificamente em relação ao passivo fictício defendemos:

Nesse aspecto, o art. 40 da Lei 9.430/968, estabelece que a falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, bem como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam hipóteses de omissão de receita da mesma forma que, nos termos do art. 41 (levantamento quantitativo por espécie), a omissão pode ser determinada a partir de levantamento por espécies de quantidades de matérias primas e produtos de matérias-primas e produtos intermediários utilizados dentro do processo produtivo da pessoa jurídica⁹.

O chamado “passivo fictício”, por exemplo, pode ser observado quando duplicatas são pagas a fornecedores com receitas oriundas do caixa dois. Como não há saldo de caixa contábil suficiente (aparentemente), não se pode proceder à baixa porque ocorreria o saldo credor de caixa (estouro de caixa contábil), inviabilizando o princípio da neutralidade contábil (equilíbrio entre débitos e créditos na conta caixa) e, logo, o passivo fica pendente de registro (ainda que pago na realidade), pois se registrado, acaba indicando saldo credor.

O reconhecimento da referida natureza jurídica restou evidenciado na Súmula CARF n. 144 ao tratar da omissão decorrente de passivo não comprovado:

Súmula CARF nº 144

A presunção legal de omissão de receitas com base na manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada (“passivo não

comprovado”), caracteriza-se no momento do registro contábil do passivo, tributando-se a irregularidade no período de apuração correspondente.

⁸ Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.

⁹ Art. 41. A omissão de receita poderá, também, ser determinada a partir de levantamento por espécie das quantidades de matérias-primas e produtos intermediários utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica.

§ 1º Para os fins deste artigo, apurar-se-á a diferença, positiva ou negativa, entre a soma das quantidades de produtos em estoque no início do período com a quantidade de produtos fabricados com as matérias-primas e produtos intermediários utilizados e a soma das quantidades de produtos cuja venda houver sido registrada na escrituração contábil da empresa com as quantidades em estoque, no final do período de apuração, constantes do livro de Inventário.

§ 2º Considera-se receita omitida, nesse caso, o valor resultante da multiplicação das diferenças de quantidades de produtos ou de matérias-primas e produtos intermediários pelas respectivos preços médios de venda ou de compra, conforme o caso, em cada período de apuração abrangido pela levantamento.

§ 3º Os critérios de apuração de receita omitida de que trata este artigo aplicam-se, também, às empresas comerciais, relativamente às mercadorias adquiridas para revenda.

Acórdãos Precedentes:

107-08.732, 1101-000.991, 1301-002.960, 1302-001.750, 1402-001.511, 1402-002.197, 9101-002.340 e 9101-003.258.

(Vinculante, conforme [Portaria ME nº 410](#), de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

Como se verifica, portanto, a referida súmula indica o momento da caracterização e a forma adequada de tributação da omissão de receitas, decorrente de passivo não comprovado, ou seja, a manutenção de obrigações no passivo cuja exigibilidade não seja comprovada.

Assim, **quando se compara a data da ocorrência do pagamento e o respectivo registro (data de inclusão no balanço), pode ser identificado a existência de passivo fictício**, pois quando quitadas as duplicatas antes do efetivo balanço contábil acaba representando a referida situação, que leva à presunção da omissão de receitas.

Assim, trata-se de hipótese de inversão do ônus da prova, bem delimitada na legislação, cujo fator temporal já se encontra sumulado neste CARF.

Não bastasse, o trabalho fiscal que, além dos documentos fiscais e contábeis da Recorrente, realizou diligência junto aos tomadores da autuada que complementaram as informações necessárias.

Vejamos o resumo realizado pela DRJ:

Uma vez examinadas as questões preliminares, remanesce no lançamento exclusivamente o crédito tributário com base na presunção de omissão de receita decorrente da manutenção no passivo de obrigações já pagas, apurada a partir das diligências efetivadas nos fornecedores da impugnante, que totaliza a importância de R\$ 54.946.951,86, ao longo dos meses do ano-calendário de 2016.

Trago de volta, aqui, o assunto da suficiência da prova. Alega a impugnante que a fiscalização lastreou a autuação a partir da utilização de informações de terceiros alheios ao litígio, prestadas através de planilhas, sem qualquer lastro em documentos. Em outras palavras, os supostos pagamentos realizados pela impugnante às empresas diligenciadas estão desprovidos de suporte documental para atestar a sua veracidade.

Pois bem. Entendo que não há carência probatória no lançamento, considerando as circunstâncias fáticas envolvidas. Longe disso, os elementos colhidos pela autoridade fiscal, no decorrer do procedimento de investigação, são sérios e convergentes, ganhando, ao final, força probatória capaz de gerar convicção da existência de omissão de receita, caracterizada pela manutenção de obrigações já pagas em conta do passivo.

Senão vejamos. Em primeiro lugar, a fiscalização não embasou o lançamento de ofício apenas em meras planilhas elaboradas pelas empresas diligenciadas.

No tópico 3 do Termo de Verificação Fiscal, a autoridade fiscal explica as diligências efetuadas junto aos 10 (dez) principais fornecedores da impugnante no ano de 2016, numa amostragem representativa de 47,21% do saldo do passivo existente em 31/12/2016, na conta “2120100100001 – Fornecedores Nacionais”.

De forma individual, a fiscalização ressalta que todas as informações prestadas pelas diligenciadas mostraram-se compatíveis com os seus registros contábeis,

inclusive procedendo à conciliação com os dados da própria contabilidade da impugnante, por meio da conta “Fornecedores Nacionais”.

A título de exemplo, o seguinte trecho do item 3.3, referente ao fornecedor Fiação Fiobrás Ltda (fls. 368/369): 9

(...)

Em relação ao PLAN 2, a empresa informou ter realizado vendas à EIXO em 2016 no valor de R\$ 13.354.276,48, com discriminação das Notas Fiscais emitidas, valores, datas de vencimento e datas de recebimentos. Dessas vendas, informou haver recebido integralmente em 2016 o valor devido. As informações fornecidas pela diligenciada, seja das vendas realizadas, seja dos valores recebidos, mostraram-se consistentes com registros contábeis mantidos pela empresa.

De outra parte, foi constatado que na conta 2120100100001 – Fornecedores Nacionais da EIXO há registro de compras efetuadas em 2016, junto à FIOBRAS, de R\$ 13.354.276,48, valor esse coincidente ao informado pela empresa diligenciada e confirmado nos seus registros contábeis

(...)

Para permitir a ampla defesa à empresa autuada, a fiscalização elaborou planilha detalhada com número, data e valor de notas fiscais emitidas pelos fornecedores, datas de vencimento das obrigações e datas e valores dos pagamentos recebidos, comparando com os valores de pagamento registrados na conta “2120100100001 – Fornecedores Nacionais” (Anexo 1, às fls. 402/461).

Como se observa dos fatos, a fiscalização tributária certificou-se da credibilidade das informações prestadas pelos fornecedores a partir do cotejamento com os demais documentos, inclusive, a escrita contábil da pessoa jurídica. Daí porque a força probatória das informações prestadas pelos fornecedores diligenciados assemelha-se a recibos de pagamento, atestando a quitação de obrigações.

Inicialmente, a autuada havia recebido intimação para detalhar a composição dos valores das obrigações registradas em sua conta do passivo em 31/12/2016, inclusive mediante a identificação dos pagamentos realizados aos fornecedores e os respectivos saldos a pagar, de forma individualizada e ordenada (fls. 35/119).

Em resposta, a pessoa jurídica declarou a impossibilidade de fornecer os documentos e individualizá-los, conforme solicitado pela fiscalização, tendo em conta a falta de localização da documentação (fls. 120).

Mais à frente, a autoridade tributária expediu outra intimação, desta feita para a empresa apresentar demonstrativo da composição do saldo inicial da conta do passivo, em 01/01/2016. Adicionalmente, requereu o detalhamento das compras de matérias primas e mercadorias efetuadas no ano de 2016, por fornecedor, incluindo pagamentos, quitações e saldo devedor, haja vista os valores expressivos das aquisições no período, muito inferior aos pagamentos registrados aos credores (fls. 145/216).

Ao responder a intimação, mais uma vez a fiscalizada reiterou que não podia atender à solicitação, pela falta de localização da documentação (fls. 219).

Não há dúvidas que a autoridade fiscal se empenhou para confirmar a veracidade dos registros dos passivos na contabilidade da impugnante, tendo como propósito desvendar a exigibilidade dos valores escriturados. Não obtendo êxito junto ao

contribuinte, adotou a estratégia de realização de diligências junto aos seus principais fornecedores, a fim de conseguir os dados necessários para atestar a omissão de receita no ano de 2016.

Tratando-se da presunção legal de omissão de receita com base em passivo fictício, cabe ao sujeito passivo refutá-la mediante comprovação da improcedência do fato presumido, apresentando documentos hábeis e idôneos.

Ao mesmo tempo que questiona a efetividade dos pagamentos a seus fornecedores, a impugnante não é capaz de apresentar um único documento para infirmar os dados planilhados que compõem os autos de infração, na parte referente às obrigações já pagas.

Chamo a atenção para o fato de que os pagamentos ocorreram no ano de 2016, referindo-se a compras acobertadas por notas fiscais emitidas pelos fornecedores na mesma época, ou no ano anterior, não sendo plausível que tais obrigações, pela própria dinâmica do mercado, não estivessem quitadas ou negociadas até os anos de 2020 e 2021, quando da execução do procedimento fiscal e ciência do lançamento.

O sujeito passivo, ora impugnante, teria condições de contradizer os dados coletados nas diligências, caso, de fato, as operações não correspondessem à realidade, apresentando a respectiva documentação para lastrear a composição dos pagamentos relativos às obrigações do passivo no ano de 2016.

Não se trata de exigir a produção de prova negativa, já que, após avaliar as informações prestadas pelos chamados terceiros, aliás, pessoas em relação às quais mantinha relações comerciais usuais, o sujeito passivo poderia obter documentos e esclarecimentos de seu interesse diretamente com os fornecedores, caso quisesse.

Todavia, nada comprovou acerca da improcedência da autuação, muito menos demonstrou interesse em exibir alguma documentação com tal finalidade, preferindo, apenas, e tão somente, colocar em dúvida a real existência dos pagamentos informados por seus fornecedores, mediante um discurso despido de materialidade.

Importante registrar que as informações acima estão em linha com o TVF e os demais documentos constantes dos autos. Assim, não há que se falar em ausência de prova por qualquer ângulo que se analise a questão, **razão pela qual afasto o referido fundamento.**

Quanto à **qualificação da multa**, extrai-se do TVF que esta foi fundamentada do seguinte modo:

Ante à falta de informações por parte da fiscalizada, foram empreendidas diligências junto aos fornecedores mais representativos em 2016. Da análise e cotejamento das informações trazidas por estes diligenciados, com os registros mantidos na conta de Fornecedores Nacionais da EIXO em 31/12/2016, verificou-se inúmeros e vultosos recebimentos por parte dessas empresas fornecedoras, cujas baixas não constavam da escrita contábil da EIXO, caracterizando a presunção de omissão de receitas pela manutenção de obrigatoriedade já quitada, conforme apurado anteriormente.

O fato da empresa não atender às solicitações da fiscalização de forma renitente e com natureza protelatória, somadas à constatação da manutenção de vultosos valores de obrigações já quitadas em seu passivo - de forma sistemática e

continua - caracterizando erros não escusáveis, demonstram a natureza fraudulenta e dolosa do contribuinte objetivando reduzir artificialmente as bases de cálculo do IRPJ), CSLL, PIS e COFINS.

Ficam assim constatadas praticas de fraude e sonegação fiscal pelas condutas dolosas tendentes a: 1) impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação principal ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de forma a reduzir ou diferir o imposto devido; 2) omissões tendentes a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente, conforme capitulado nos art. 71 e 72 da Lei 4.502, de 30 de Novembro de 1964, in verbis:

(...)

Constatou-se que a contribuinte não conseguiu demonstrar a exigibilidade de parte de suas obrigações ou, ainda, que parte delas já havia sido paga, mas não baixada, incorrendo a fiscalizada, em ambas as situações, na infração presumida de omissão de receitas, nos termos do artigo 40 da Lei nº 9.430/1996.

A hipótese presumida pelo legislador, no primeiro caso, é a de que, objetivando justificar um acréscimo em seu patrimônio, correspondente a um débito em seu ativo, o contribuinte, ao invés de reconhecer a correspondente receita, registra indevidamente em sua contabilidade uma obrigação, creditando uma conta de seu passivo, mantendo, dessa maneira, a receita à margem da escrituração.

Na segunda hipótese, ao manter em seu passivo obrigação já quitada, presume-se que o contribuinte deixa de baixá-la, porque a contrapartida credora na conta de ativo que proveria os recursos para tal pagamento poderia provocar um “estouro de caixa”, ou seja, poderia evidenciar um inesperado saldo credor, justamente porque o contribuinte omitiu as receitas que dariam lastro a essa conta de natureza devedora.

Portanto ao manter obrigações em seu passivo nestas condições, a fiscalizada incorreu na infração presumida de omissão de receitas, nos termos do artigo 40 da Lei nº 9.430/1996.

Ou seja, a fiscalizada sonegou o IRPJ, a CSLL, a Cofins e a contribuição para o PIS, mediante emprego de expedientes fraudulentos, condutas previstas no artigo 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964 que impõem a exasperação da medida sancionatória, nos termos do inciso I combinado com o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

Por sua vez, a Recorrente sustenta que a fiscalização deixou de comprovar a conduta dolosa e fraudulenta que justificaria a imposição da multa qualificada no lançamento de ofício.

Consta dos autos tão somente avaliação de cunho subjetivo acerca dos elementos fáticos, embora a prova do dolo seja absolutamente imprescindível para caracterizar e fundamentar a exacerbação da penalidade.

Para duplicação do percentual da multa, o dispositivo de lei faz remissão às hipóteses dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, os quais se referem a

fraude, sonegação e conluio, cuja prova da sua ocorrência não se baseia em mera presunção, devendo ser efetivamente comprovada.

Na linha de entendimento da Súmula nº 14 e Súmula nº 25 do CARF, a presunção de omissão de receitas, **por si só, não atrai a qualificação da multa de ofício, havendo a necessidade de comprovação do intuito doloso.**

Entretanto, a autoridade fiscal utilizou apenas a presunção de omissão de receitas decorrente de manutenção de passivo fictício para caracterizar a suposta conduta dolosa da impugnante, **sem apresentar provas da existência do intuito doloso específico para fins de fraudar o Fisco e/ou sonegar tributos.**

Neste ponto **entendo assistir razão à Recorrente.**

No mesmo artigo anteriormente citado já ponderava:

Nessa linha, a simples omissão de receitas não tem o condão de, por si só, levar à qualificação da multa, conforme se pode observar em sucessivos entendimentos sumulados do CARF:

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.

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. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Assim, não basta a simples omissão de receitas para gerar a incidência da qualificadora, deve-se demonstrar cabalmente que o contribuinte realmente fez esforço adicional para a ocultação da omissão de receitas, para que se verifique a qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 44 da Lei 9430/96, devendo haver condutas adicionais aos elementos do núcleo base da conduta típica de omissão de receitas, tais como declarações fiscais zeradas, declarações de inatividade, documentos falsos em geral, etc., pois demonstram um dolo específico do contribuinte em evadir ilicitamente suas receitas apuradas da tributação.

Nesse sentido bem ilustra a Súmula CARF n. 34, que dispõe sobre a interposição de pessoas para fins de mascarar a omissão:

Súmula CARF nº 34

Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas. (Vinculante, conforme [Portaria MF nº 383](#), de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Neste sentido ainda a decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no processo administrativo n. 9101-005.413, julgado em 06/04/2021, de relatoria do conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto:

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

Ano-calendário: 2006

MULTA DE OFÍCIO. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE QUALQUER ATO DOLOSO A JUSTIFICAR A QUALIFICAÇÃO.

Sendo o fato gerador da obrigação presumido, como na omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, não se pode, simplesmente, vincular a ele uma multa qualificada, pois se estaria também indo além da presunção legal de omissão de receitas, com uma outra no sentido de que a de que presunção dos depósitos bancários justifica, por si mesma, a qualificação da multa de ofício, quando não há nos autos qualquer conduta adicional a qualificar a conduta, além da existência dos depósitos de origem não comprovada. Não que seja impossível aplicar uma multa qualificada na hipótese de tributação por presunção legal, mas se exige prova de que o praticou uma conduta dolosa, em especial, no caso de fundamentar-se essa qualificação devido à omissão de receita ser significativa em relação às receitas declaradas, a comprovação de que os créditos em conta bancária se referiam a receitas advindas das atividades operacionais do contribuinte.

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 (Súmula CARF nº 25) (grifos nossos).

No mesmo sentido, a 1ª Turma da 2ª Câmara Ordinária da Primeira Seção do CARF já se manifestou em semelhante caminho (conforme se observa no Acórdão n. 1201-003.559, Processo Administrativo n 10469.720886/2010-48):

Inicialmente, cumpre destacar que, conforme o entendimento desta e. Turma, consignado no acórdão nº 1201-003.018: A multa de ofício deve ser qualificada quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a omissão de receitas, praticando ato que não faz parte do núcleo da ação que concretizou a omissão, por exemplo, a simulação, a emissão de notas fiscais subfaturadas, a ocultação de documentos ou de registros contábeis.

Nesta toada, a não apresentação da DIPJ e a escrituração indevida da DCTF, a meu ver, são os elementos que estão caracterizando a omissão de receitas, mas não se mostram o suficiente para a qualificação da multa.

Contudo, tem sido bastante recorrente a qualificação da multa de ofício nos casos de omissão de receitas, quando o contribuinte apresenta percentuais (proporcionais em relação à receita real) expressivos, a reiteração da conduta em determinado lapso de tempo e a existência de operações realizadas à margem da contabilidade. Assim, não é raro que a autoridade autuante, verificando tais circunstâncias, entenda aplicável a qualificação da multa de ofício, quando identifique as seguintes circunstâncias (cumulativas ou não): a) omissão de

receitas em percentuais expressivos (proporcionalmente falando); b) conduta reiterada; c) operações realizadas à margem da contabilidade.

Entende-se, porém, que nem o percentual de receita omitida e nem a sua “reiteração” sejam elementos suficientes para a qualificação da penalidade, pois, como já visto acima essas não indicam dolo específico. Ao contrário, tais elementos rodeiam o núcleo material da conduta típica denominada “omissão de receitas”.

Não bastasse a ausência de conduta dolosa específica, não há na lei, tampouco na legislação, definição do que seja percentual expressivo ou conduta reiterada aptos a ensejar a qualificação da multa, em evidente afronta ao princípio da legalidade, prescrito no art. 5, II da Constituição Federal¹⁰.

(...)

Logo, para que se autorize legalmente a aplicação da qualificadora da multa de ofício, exige-se a demonstração cabal, por parte da autoridade autuante, da existência de dolo por parte do contribuinte na prática de tais condutas, que devem ser adicionais ao núcleo material de condutas que compõem a simples omissão de receitas.

Portanto, não há, nessa circunstância, presunção legal que afaste o esforço da autoridade autuante para a demonstração do dolo, nos termos do art. 44 da Lei 9430/96, que deve ser evidenciado na conduta ou nas condutas praticadas pelo contribuinte ao omitir receitas tributáveis, sem o qual não se pode autorizar a incidência da norma qualificadora da multa de ofício.

Tanto o é que a reiteração da conduta como **elemento indicativo de dolo apenas foi introduzida em nosso ordenamento jurídico com a publicação da Lei n. 14.689/2023**, não podendo conduta mais gravosa atingir retroativamente o contribuinte.

Da mesma forma, o suposto ânimo protelatório durante a fiscalização não é conduta subjetiva que afeta o fato gerador do tributo, quando muito poderia ensejar o agravamento da multa, como previsto no §2 do art. 44 da Lei n. 9.430/1996.

Assim, **por não vislumbrar comprovação de conduta dolosa, entendo pela redução da multa ao patamar de 75%.**

Caso vencido, entretanto, cabível a redução da multa ao patamar de 100%, por aplicação retroativa da Lei n. 14.689/2023, com fundamento no art. 106, II do CTN.

4. Quanto à decadência

Quanto à alegação de decadência, **com razão à Recorrente.**

Conforme indicado acima, **entendi que não restou demonstrado dolo necessário para qualificação da multa**, sendo certo que o mesmo racional se aplica à delimitação da regra decadencial aplicável.

¹⁰ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Como se sabe, ao analisar a aplicação do art. 150, § 4º do CTN, o e. Superior Tribunal de Justiça entendeu que o que se homologa é o pagamento e não o lançamento em si:

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

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel.

Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

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

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

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

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial

quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

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

(REsp n. 973.733/SC, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 12/8/2009, DJe de 18/9/2009.)

Assim, aplicação do art. 150, §4, demanda além da existência de pagamento, que não esteja configurado dolo, fraude ou simulação.

Admitida a premissa de que não foi comprovada fraude, dolo ou simulação, e que houve recolhimento de imposto no período, **aplicável o art. 150, § 4º do CTN**, devendo ser **reconhecida a decadência parcial no caso concreto**.

Desta forma, **considerando a notificação em 21/05/2021, verifica-se decadência dos fatos geradores de tributos até 21/05/2016, devendo-se aplicá-lo aos tributos cujo fato gerador tenha apuração trimestral (até 30/03/2016, isto é, até o primeiro trimestre de 2016) quanto aos reflexos que tenham apuração mensal (30/04/2016).**

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário da Contribuinte para dar-lhe parcial provimento, **reconhecendo a decadência dos fatos geradores ocorridos antes de 30/03/2016 (tributos com apuração trimestral, isto é, para IRPJ e CSLL) e antes de 30/04/2016 (tributos com apuração mensal, isto é, para PIS e COFINS)**, bem como para reduzir a multa ao patamar de 75%.

Recurso Voluntário de Antônio Boutros El Khoury

O exame ficará restrito à impugnação do vínculo de responsabilidade tributária e, subsidiariamente, ao pedido para afastar a cobrança da multa de ofício qualificada, em razão do princípio da pessoalidade da pena, posto que todas as alegações relativas à improcedência do crédito tributário são idênticas, em cópia fiel, aos argumentos já exaustivamente analisados linhas atrás.

Reforço, aqui, que, segundo o Termo de Verificação Fiscal, a autoridade lançadora imputou a responsabilidade tributária solidária à pessoa física, na condição de sócio e administrador da empresa autuada, com base no inciso I do art. 124 e inciso III do art. 135, ambos do CTN:

ANTONIO BOUTROS EL KHOURY - CPF Nº 201.949.318-70: Na qualidade de administrador da empresa em análise, no ano de 2016, incumbido da condução e gerência dos negócios da sociedade, é solidariamente responsável pelas infrações à lei, acima relatados, em particular, em atos praticados em desacordo com as legislações tributárias, comerciais e penais como manter expressivos valores quitados, provenientes de compras efetuadas, sem os devidos registros de baixa na escrita contábil, assim como valores registrados como exigível, não comprovados - de modo ostensivo e sistemático - caracterizando erro não escusável, no intuito de diminuir os recolhimentos de tributos, pela omissão de receitas, reduzindo, indevidamente, as bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e

COFINS. Ainda, ressalte-se a existência do interesse comum nos resultados auferidos pela sociedade, beneficiando-se, economicamente e juridicamente, como pessoa física e administrador e sócio, conforme verifica-se, adiante, na representação gráfica dos fluxos da composição societária das empresas EIXO CONFECÇÕES EIRELI e NTK PARTICIPAÇÕES EIRELI (atualmente NTK CONFECÇÕES EIRELI, conforme alteração de 13/04/2021, arquivado na JUCESP em 20/04/2021, sob nº 152.842/21-4) e Antonio Boutros El Khoury, em que se constata a simbiose completa entre a pessoa física acima identificada e essas empresas.

Excertos da 19ª Alteração e Consolidação do Contrato Social da EIXO CONFECÇÕES LTDA, arquivada na Junta Comercial de São Paulo, em 06/04/2015, sob nº 149.409/15-1.

“DA ADMINISTRAÇÃO

VI. Ainda, decidem os Sócios, de mútuo e comum acordo, alterar a administração da Sociedade, mantendo apenas o Sr. ANTONIO BOUTROS EL KHOURY ao cargo de administrador da Sociedade.” (grifo nosso)

(...)

“CLÁUSULA DÉCIMA SEXTA A administração será exercida pelo Sr. ANTONIO BOUTROS EL KHOURY, brasileiro, casado pelo regime de comunhão parcial de bens, empresário, portador da Cédula de Identidade RG nº 27.258.678-X SSP/SP, inscrito no CPF/MF sob o nº 201.949.318-70, residente e domiciliado na Cidade de São Jose dos Campos, Estado de São Paulo, na Rua Erminio Neves da Silva, nº 159, Parque Residencial Aquarius, CEP: 12246-008, cabendo-lhe o use da denominação social da Sociedade a todos os poderes necessários para gerir os negócios sociais. Observado o disposto neste Contrato Social, o Administrador pode representar a sociedade a praticar todas as quaisquer ações e operações no interesse da Sociedade.” (grifo nosso)

A falta de explicações ao Fisco, em que pese as inúmeras intimações e reintimações, é mais um relevante indicativo de que o administrador da sociedade conhecia as circunstâncias envolvidas na manutenção ilícita daquelas obrigações em seus registros contábeis, a impor sua qualificação como responsável solidário do presente lançamento.

ENQUADRAMENTO LEGAL: Art. 124, Inciso I e Art. 135, Inciso III

Quanto à **responsabilidade tributária**, antes de analisar a situação individualizada, gostaria de estabelecer algumas premissas. o Código Tributário Nacional, em atendimento ao disposto no art. 146 da Constituição Federal, estabelece que o sujeito passivo da obrigação tributária é o contribuinte, que mantém relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário ou o responsável, cuja obrigação decorre exclusivamente de disposição expressa em lei.

Assim, *“o responsável recolhe o tributo porque a lei assim determina, não porque realizou a materialidade descrita na norma de incidência tributária, apesar de o responsável possuir vínculo indireto com o fato que se subsume ao fato tributado”*¹¹.

¹¹ DIAS, Karem Jureidini; PRZEPIORKA, Michell. Responsabilidade Tributária e Tax Compliance. In: SAAD-DINIZ, Eduardo; MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; RAMOS, Giulia. (Org.). **Tax Compliance e Injustiça Fiscal**. 1ed. São Paulo: Tirant Lo Blanch, 2021, v. 1, p. 168-187.

Essa é a lição de Misabel Derzi:

É que o sujeito passivo natural, que tirou proveito econômico do fato jurídico, como ensinou Rubens Gomes de Sousa, é o contribuinte, a pessoa que tem relação pessoal e direta com a situação jurídica em que se constitui o fato gerador da obrigação tributária, conforme o art. 121 do CTN. Por razões de praticidade, comodidade na arrecadação, garantia do crédito e proteção contra a evasão, o legislador pode eleger pessoa diversa, o chamado *responsável*. Por isso mesmo, o art. 128, garantindo a observância do princípio da capacidade econômica, determina que o responsável tributário seja vinculado indiretamente com o fato descrito na hipótese de incidência da norma *básica*. Isso significa que o fato gerador hipotético da norma *secundária* tem, ou deve ter *conexão ou relação de dependência*, com o fato gerador hipotético da norma *principal, básica ou matriz*¹².

Assim, a atribuição de responsabilidade deve respeitar os limites impostos pelo Código Tributário Nacional, inclusive conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente. 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (*dritter Persone*, *terzo* ou *tercero*) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. **O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade**

¹² DERZI, Misabel Abreu Machado. Praticidade. ICMS. Substituição tributária progressiva, “para frente”. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Org.). **Construindo o direito tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 170-171.

tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor descon sideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC. (RE 562276, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2011 PUBLIC 10-02-2011 EMENT VOL-02461-02 PP-00419 RTJ VOL-00223-01 PP-00527 RDDT n. 187, 2011, p. 186-193 RT v. 100, n. 907, 2011, p. 428-442).

Assim, importa verificarmos o que dispõem os arts. 124 e 135, III do CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

- I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
- II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

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:

- I - as pessoas referidas no artigo anterior;
- II - os mandatários, prepostos e empregados;
- III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Como visto, o art. 124, I pressupõe interesse comum com o fato gerador da obrigação principal. Em outras palavras, há solidariedade entre devedores, quando mais de um sujeito está no polo da mesma relação:

“O interesse comum dos participantes na realização do fato jurídico tributário é o que define, segundo o inciso I, o aparecimento da solidariedade entre os devedores. A expressão empregada, sobre ser vaga, não é um roteiro seguro para a identificação do nexo que se estabelece entre os devedores da prestação tributária. (...) Numa operação relativa à circulação de mercadorias, ninguém afirmaria inexistir convergência de interesses, unindo comerciante e adquirente, para a concretização do fato, se bem que o sujeito passivo seja aquele primeiro. (...) Aquilo que vemos repetir-se com frequência, em casos dessa natureza, é que o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inciso I do art. 124 do Código. (...) Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancia pela presença de pessoas, em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre os sujeitos que estiverem no mesmo polo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 310 e 311).

De sua parte, o art. 135, III do CTN requer para que seja imputada a responsabilidade que tais figuras pratiquem atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, não bastando o mero inadimplemento tributário, devendo a fiscalização demonstrar tais atos.

Nesse sentido, Maria Rita Ferragut esclarece que é necessária a individualização do “autor do ato infracional, demonstrando, ao menos, qual o sócio geria a sociedade e decidia pela prática dos negócios empresariais tipificados como fatos jurídicos tributários” (FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária dos sócios, administradores de *compliance* e avaliação de riscos de transmissão de passivos fiscais. In. CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Compliance no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 154)¹³. Deve-se, portanto, identificar o ato doloso que ensejou a responsabilização.

No caso concreto, conforme extraído do TVF, a responsabilidade fulcrada no art. 124, I do CTN decorreu do **suposto benefício econômico** que o responsável teria na posição de sócio da contribuinte.

Contudo, como indicado, o mero interesse econômico não é suficiente para atrair a responsabilidade com base no referido dispositivo, razão pela qual tal fundamento deve ser afastado.

¹³ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária dos sócios, administradores de *compliance* e avaliação de riscos de transmissão de passivos fiscais. In. CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Compliance no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 154.

Da mesma forma, conforme amplamente defendido nesse voto, **não houve comprovação do dolo apto a ensejar a responsabilização com base no art. 135, III do CTN**, razão pela qual também entendo que **referido fundamento deve ser afastado**.

Assim, entendo que deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário do Responsável para afastar a responsabilidade tributária.

Recurso de Ofício

Do acórdão recorrido, verifica-se que a DRJ deu parcial provimento à Impugnação para cancelar da base de cálculo do lançamento os valores do passivo em 01/01/2016 em linha com o definido na Súmula CARF n. 144:

Aduz a impugnante que a autoridade fiscal incorreu em erro na determinação do critério temporal do crédito tributário lançado, que acarreta à nulidade por vício material, haja vista o enunciado vinculante da Súmula CARF nº 144.

No tocante ao passivo supostamente quitado e mantido em contabilidade, afigura-se inadequado considerar a data de pagamento informada pelo fornecedor para o momento do fato gerador do crédito tributário, levando-se em consideração a ausência de comprovação de lastro econômico que evidencia o efetivo pagamento da obrigação.

A situação se enquadra como manutenção de passivo não comprovado, que conduz à aplicação da Súmula CARF nº 144, ou seja, a omissão de receita caracteriza-se no momento do registro contábil do passivo.

A seu turno, em relação ao passivo existente em 01/01/2016, cuja exigibilidade a fiscalização reputou não comprovada, também se mostra equivocada a eleição do critério temporal do passivo fictício, visto que a origem do saldo inicial de R\$ 122.901.645,10, na “Conta 2120100100001 – Fornecedores Nacionais”, registrado na contabilidade em 01/01/2016, é muito anterior ao ano de 2016.

Pois bem. De início, é útil reproduzir a redação do art. 281 do Regulamento do Imposto de Renda, veiculado pelo Decreto nº 3.000, de 6 de março de 1999 (RIR/99), vigente à época dos fatos geradores:

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

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

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

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

comprovada. (Destaquei)

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, o contribuinte não conseguiu demonstrar a exigibilidade de parte das obrigações no passivo e, ainda, que parcela delas já havia sido paga, mas não baixada na contabilidade. A omissão

de receita, caracterizada pela existência de passivo fictício, alcançou o montante de R\$ 170.012.469,15.

A fiscalização identificou a presunção legal de omissão de receita a partir de 2 (dois) contextos investigativos: o primeiro, derivado das diligências realizadas junto aos fornecedores, e o segundo, a partir do saldo do passivo registrado na contabilidade da empresa fiscalizada no dia 01/01/2016 (fls. 388/392).

No primeiro caso, resultado de diligências aos fornecedores, apurou a ocorrência de passivo fictício que somou a importância de R\$ 65.155.854,91, ao longo do ano de 2016, especificado mensal e trimestralmente, cuja presunção de omissão de receita está alicerçada em 2 (duas) constatações:

(i) manutenção no passivo de obrigações já pagas; e

(ii) obrigações registradas e cuja exigibilidade não foi comprovada, que configuram passivo fictício existente em 01/01/2016.

De fato, depreende-se do Termo de Verificação Fiscal, que parcela do valor consolidado pela autoridade fiscal, equivalente a R\$ 54.946.951,86, refere-se a pagamentos efetivamente recebidos pelos fornecedores durante ao ano de 2016, sem, contudo, haver baixa das obrigações na contabilidade, mantendo a empresa os valores no saldo final da conta “Fornecedores Nacionais” em 31/12/2016, apesar de não mais exigíveis (Anexo 1, às fls. 402/461).

Por outro lado, a parcela restante de R\$ 10.208.903,05 é composta de valores que integravam o saldo das obrigações da pessoa jurídica em 01/01/2016, extraídos da “Conta 2120100100001 – Fornecedores Nacionais”, não reconhecidos pelos fornecedores diligenciados ou, em menor proporção, recebidos no ano anterior de 2015 (Anexo 2, às fls. 462/ Para o passivo circulante existente em 01/01/2016, registrado na “Conta 2120100100001 – Fornecedores Nacionais”, nenhum documento ou explicação foi apresentado pela impugnante para detalhar a composição do saldo de R\$ 122.901.645,10, com a identificação de aquisições, mediante individualização completa dos fornecedores, e os pagamentos referentes às quitações de obrigações lançadas.

Após dedução do valor de R\$ 18.045.030,86, o qual, embora integrante do passivo fictício existente em 01/01/2016, já havia sido incluído na base de cálculo da omissão de receita apurada em consequência das diligências nos fornecedores, remanesceu a importância de R\$ 104.856.614,24, a título de obrigações em conta do passivo cuja exigibilidade não foi comprovada (Anexo 3, às fls. 491/495). 6

Eis um resumo do lançamento de ofício, elaborado com base nos valores do processo administrativo (fls. 390 e 392, detalhado):

(...)

(b.2) Passivo Fictício: Obrigações não comprovadas, registradas em 01/01/2016

Com relação à presunção legal de omissão de receita com base na manutenção no passivo de obrigações, existente em 01/01/2016, cuja exigibilidade não foi comprovada, a sua lógica também reside na contabilização de um passivo vinculado a uma receita omitida, mantida à margem da contabilidade, para justificar o ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica sem submetê-los à tributação.

Aqui, porém, não há prova que a obrigação foi liquidada, fundada em valor e data do efetivo pagamento, e que se deixou de baixá-la na contabilidade. A empresa não cumpre o ônus de comprovar a exigibilidade da obrigação registrada na escrita contábil.

De fato, intimado e reintimado pela autoridade tributária, o sujeito passivo não demonstrou a exigibilidade e a efetiva existência do saldo existente em 01/01/2016 na conta “Fornecedores Nacionais”.

Nessa situação, não é possível conhecer o exato momento em que o sujeito passivo auferiu a receita não oferecida à tributação. Daí porque, de maneira coerente, presume-se a sua ocorrência na data do registro contábil do passivo.

Do ponto de vista contábil e econômico, é plausível que os recursos integrantes do patrimônio obtidos furtivamente, decorrentes da presunção legal de omissão de receita, foram auferidos até a data de registro da obrigação cuja exigibilidade não restou comprovada, e não em momento posterior.

Na mesma linha de interpretação consolidou-se a jurisprudência administrativa, com edição da Súmula CARF nº 144, cujo enunciado é dotado de caráter vinculante para toda a administração tributária federal, por força da Portaria ME nº 410, de 16/12/2020.

Confira-se a redação da Súmula CARF nº 144:

Súmula CARF nº 144: A presunção legal de omissão de receitas com base na manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada (“passivo não comprovado”), caracteriza-se no momento do registro contábil do passivo, tributando-se a irregularidade no período de apuração correspondente.

Percebe-se, desde já, o equívoco de se aplicar a presunção legal de omissão de receita em qualquer data da contabilidade na qual a obrigação seja mantida no passivo.

Tratando-se passivo não comprovado, a omissão de receita surge com o registro do passivo na escrituração contábil, independentemente de o sujeito passivo manter a obrigação na contabilidade por um ou mais períodos de apuração.

Caso contrário seria admitir a possibilidade de deslocar o critério temporal do fato gerador para um momento futuro, em detrimento da segurança jurídica, com alargamento do prazo decadencial para o lançamento e, eventualmente, incidências múltiplas sobre o mesmo fato econômico.

Adiciono, neste ponto, que a obrigação tributária surge em um lapso temporal delimitado em lei, não sendo razoável o dever de pagar tributo repercutir em diversos exercícios pelo mesmo fato gerador, com a perpetuação da ocorrência da hipótese de presunção de omissão de receita.

No presente caso, a fim de caracterizar a omissão de receita por passivo fictício, a autoridade fiscal partiu do saldo inicial de R\$ 122.901.645,10, em 01/01/2016, existente na conta “2120100100001 – Fornecedores Nacionais”, cuja exigibilidade das obrigações não foi comprovada pela impugnante.

Acontece que o valor de R\$ 122.901.645,10, utilizado como parâmetro pela fiscalização, é simples transposição do saldo existente na conta “Fornecedores Nacionais” em 31/12/2015, conforme retrata o extrato da Escrituração Contábil

Digital (ECD), juntado pela impugnante, e os dados obtidos do sistema da RFB em relação à Escrituração Contábil Fiscal - EFC (fls. 607 e 795).

Reforça a impugnante que a conta do passivo foi majorada mês a mês, à medida que realizados novos negócios. Em 01/01/2014, o saldo registrado na contabilidade já representava um valor bastante significativo, alcançando, em 31/12/2015, o montante acumulado de R\$ 122.901.645,10.

É plausível a alegação da impugnante, considerando o histórico de valores e a própria documentação acostada aos autos, não obstante a interessada não detalhar a efetiva composição do saldo no dia 31/12/2015 (fls. 606/607 e 795).

De qualquer modo, salta aos olhos que o saldo inicial da conta “Fornecedores Nacionais”, no valor de R\$ 122.901.645,10, não pode configurar passivo fictício com origem em 01/01/2016.

Com efeito, é fora de dúvida que o registro contábil individual dos fatos em conta do passivo, que serve para demarcar o momento em que a presunção legal de omissão de receita se configurou, foi feito até 31/12/2015 (ano-calendário de 2015).

De maneira que a omissão de receita, decorrente de manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, refere-se, necessariamente, a período de apuração anterior ao ano-calendário de 2016, revelando, desse modo, o erro cometido pela fiscalização no critério temporal do fato gerador da omissão de receita.

É bem verdade que a autoridade tributária, segundo relato no Termo de Verificação Fiscal, foi impedida de verificar a origem do saldo do passivo em 01/01/2016, de modo a identificar os valores e as respectivas datas de registro contábil, haja vista a omissão do sujeito passivo em apresentar a documentação comprobatória dos lançamentos na contabilidade, segundo a sua natureza, com detalhamento das aquisições, pagamentos e fornecedores.

Do ponto de vista tributário, contudo, a falta de colaboração do sujeito passivo não legitima a constituição de crédito tributário a partir da distorção da data do fato gerador da omissão de receita resultante de passivo fictício.

Sendo impraticável identificar as datas de registro contábil das obrigações no passivo, é cabível o arbitramento do lucro da pessoa jurídica, levando-se em consideração que a escrituração não asseguraria a determinação do lucro real, dadas as evidências colhidas nas diligências fiscais, entre outros aspectos.

Por sinal, em relação aos anos de 2014 e 2015, é oportuno lembrar que a autoridade fiscal efetivou o lançamento de ofício com base no arbitramento do lucro (Processo nº 19515.720805/2019-10).

Desse modo, cabe excluir do lançamento a omissão de receita no valor de R\$ 104.856.614,24, em 01/01/2016, em face do erro no critério temporal do fato gerador, que leva à nulidade material (Quadro 2, supra). 7

Deixo claro que a falha do lançamento está associada aos elementos substanciais e intrínsecos ao lançamento, provocada pela valoração errônea da legislação tributária, logo configurando um vício material.

Por sua vez, idêntico equívoco se reveste o passivo fictício de R\$ 10.208.903,05, relativo a saldo registrado na contabilidade em 01/01/2016, cuja obrigações não

foram reconhecidas pelos fornecedores diligenciados ou recebidas no ano de 2015 (Quadro 2, supra).

No que toca ao resultado das diligências, inicialmente a autoridade fiscal incluiu na base de cálculo do lançamento valores não reconhecidos pelos fornecedores como saldo pendente de pagamento em 01/01/2016, registrados na conta “2120100100001 – Fornecedores Nacionais”, no total de R\$ 9.449.391,26. Nesses casos, a fiscalização considerou passivo fictício existente em 01/01/2016.

Aliás, reforço que a autoridade fiscal, para fins de lançamento de ofício, deduziu o valor de R\$ 9.449.391,26 do saldo inicial de R\$ 122.901.645,10, existente em 01/01/2016, pois a parcela compreendia obrigações do passivo anteriores ao ano de 2016, não baixadas na contabilidade da impugnante. 8

A seguir, uma síntese da composição da importância de R\$ 9.449.391,26 (Anexo 2, às fls. 462/463):

(...)

A mesma sorte acompanha o valor de R\$ 759.511,79, que corresponde ao somatório de pagamentos realizados, no período de 04/11/2015 a 16/11/2015, ao fornecedor Pettra Importação & Comércio Eireli, para os quais a fiscalização constatou a manutenção das obrigações na contabilidade da impugnante em 01/01/2016, apesar da prova de quitação (fls. 385/386, 462 e 491).

Na hipótese de obrigações já pagas, como antes explicado, a materialização da omissão de receita se aperfeiçoa na data em que o pagamento foi efetivado, jamais em período posterior, mesmo que indevidamente mantido o registro contábil da obrigação no passivo.

Assim sendo, uma vez somados os valores de R\$ 9.449.391,26 e de R\$ 759.511,79, impõe-se, adicionalmente, a exclusão da omissão de receita no montante de R\$ 10.208.903,05, em 01/01/2016, haja vista o erro no critério temporal do fato gerador, que configura a existência de vício material (Quadro 2, supra).

Tendo em conta a exclusão do crédito tributário, deixa-se de analisar a alegação de ocorrência de bitributação (“bis in idem”) relativamente ao lançamento de presunção de omissão de receita com base no saldo do passivo existente em 01/01/2016, no valor de R\$ 122.901.645,10, por absoluta desnecessidade ao deslinde do feito.

Assim, considerando que o julgamento da DRJ está pautado na Súmula CARF n. 144, nos termos do art. 101, III do RICARF, **não se conhece do referido Recurso de Ofício**:

Art. 101. Não se conhecerá de recurso interposto em face de decisão de primeira instância que adote como razão de decidir:

I - decisão plenária transitada em julgado, proferida pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade, nos termos do §2º do art. 102 da Constituição Federal;

II - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal; ou

III - Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos do §13 do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo não se aplica quando, com relação às decisões ou súmulas mencionadas nos incisos I a III:

I - houver outra matéria a ser apreciada; ou

II – o recurso voluntário contiver argumentação com os motivos de fato ou de direito pelos quais o enunciado das súmulas ou as decisões não se aplicariam ao caso concreto.

Caso assim não se entenda, **proponho a manutenção da decisão recorrida por seus próprios fundamentos, nos termos do art. 114, §12 do RICARF.**

Conclusão

Ante o exposto: i) não conheço do recurso de ofício; ii) em relação ao recurso voluntário: a) afastar as preliminares; b) reconhecer decadência de IRPJ e CSLL para os fatos geradores ocorridos até 31/03/2016, inclusive, e de Pis/Confins, para os fatos dos geradores ocorridos até 30/04/2016, inclusive; c) quanto ao mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa qualificada ao patamar de 75% e afastar a responsabilidade solidária.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz