



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

**Processo n°** 19515.720529/2013-02  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-001.553 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 01 de março de 2016  
**Matéria** IRPJ. Omissão de receitas da atividade. Arbitramento. Multa qualificada e agravada. Responsabilidade tributária.  
**Recorrente** ALFACOM S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2007

MPF. LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) constitui mero instrumento de controle instituído pela administração tributária. A atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, nos termos do artigo 142 do CTN, e os pressupostos de sua validade e eficácia para surtir os efeitos a que se destina têm sede, apenas, no Decreto nº 70.235/72.

MPF. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A norma instituidora do MPF expressamente considera ampliada a autorização contida no procedimento de fiscalização do IRPJ para a eventual tributação da CSLL, PIS e COFINS, caracterizados como reflexos do lançamento principal porque estão fundamentados nos mesmos elementos de prova.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2007

MULTA QUALIFICADA. CONDOTA DOLOSA. EXIGÊNCIA.

O evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, exige a verificação de uma das condutas típicas definidas como sonegação, fraude ou conluio. Tais condutas supõem a inequívoca constatação de dolo, elemento essencial do tipo, no seu mais puro sentido penal.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO. DECLARAÇÃO. DECADÊNCIA.

A mera declaração de parte do crédito tributário não impõe a aplicação do prazo decadencial estampado no art. 150 do CTN. Para tal, é necessário o

pagamento, este compreendido como a extinção substancial do crédito tributário, ou seja, pela transferência de pecúnia aos cofres públicos.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. ADMINISTRADORES.

Incabível a responsabilização solidária de administradores quando estes não praticam atos ilícitos, ou seja, a conduta infratora prevista no artigo 135 do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. CONFUSÃO PATRIMONIAL.

Incabível a responsabilização solidária por interesse comum previsto no artigo 124, I, do CTN quando não se verifica a confusão patrimonial de esferas pessoais típica desse conceito.

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

Ano-calendário: 2007

OMISSÃO DE PAGAMENTOS. OMISSÃO DE COMPRAS. DISTINÇÃO.

O fato indiciário da presunção legal de omissão de receita é a falta de escrituração de “pagamentos efetuados” e não a omissão de compras propriamente dita. A omissão de compras constitui também um fato indiciário da omissão de receita. Mas, por não vir expressa na lei, trata-se de uma presunção simples, que exige outra capitulação no auto de infração (o artigo 286 do RIR/99), além de outro conjunto probatório, o levantamento quantitativo por espécie, no qual o ônus da prova sobre eventuais diferenças é da fiscalização.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em preliminar de mérito, por maioria de votos, em acolher parcialmente o recurso para reconhecer a decadência do IRPJ e da CSLL, para os primeiros três trimestres dos anos-calendário 2007, do PIS e da COFINS, para os períodos de apuração até novembro de 2007 (inclusive). Vencido o Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório (Relator) que acolhia em maior extensão por não adotar o conceito mais "restrito" de pagamento no âmbito do STJ. No mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial apenas para desqualificar a multa de ofício e afastar as atribuições de responsabilidades tributárias, nos termos do voto do relator. Designado o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes para redigir o voto vencedor apenas quanto à decadência.

*Documento assinado digitalmente.*

Antonio Bezerra Neto - Presidente.

Documento assinado digitalmente conforme *Documento assinado digitalmente.*

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator.

*Documento assinado digitalmente.*

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Ricardo Marozzi Gregorio, Marcos de Aguiar Villas Boas, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Aurora Tomazini de Carvalho e Antonio Bezerra Neto.

## Relatório

Inicialmente, esclareço que todas as indicações de folhas inseridas neste relatório e no subsequente voto dizem respeito à numeração digital do sistema e-Processo.

Trata-se de recurso voluntário interposto por ALFACOM S/A contra acórdão proferido pela DRJ/São Paulo I que concluiu pela procedência total dos lançamentos efetuados.

Os créditos tributários lançados, no âmbito da Defis/São Paulo, referentes ao IRPJ e reflexos, devidos nos períodos de apuração correspondentes ao ano-calendário de 2007, totalizaram o valor de R\$ 11.278.823,75. A autuação promoveu o arbitramento do lucro considerando: (i) receitas declaradas e (ii) receitas omitidas por presunção de falta de escrituração de pagamentos. Relativamente à primeira infração, a multa foi somente agravada. Quanto à segunda infração, houve qualificação e agravamento da multa. Foi também atribuída responsabilidade solidária às pessoas físicas de MORACY OSWALDO DAS DORES, MARCUS RICHETTI e DANIELA APARECIDA DAS DORES.

Em seu relatório, a decisão recorrida assim descreveu o caso:

A fiscalização, em seu Termo de Verificação/Relatório Fiscal (TV), às fls. 570 a 578, dá conta, em resumo, dos seguintes fatos:

1 – esta fiscalização decorreu da ação fiscal na IWS PRODUTOS PARA LIMPEZA LTDA, CNPJ 01,395.980/000131, cujo Termo de Início de Procedimento Fiscal foi lavrado em 13/10/2010, e cuja ciência se deu, via edital, em 22/11/2010, e também da diligência vinculada na ALFACOM (termos da diligência no Anexo 27);

2 – naquela fiscalização (IWS) foram encontradas inúmeras evidências de fraude, tais como interposição de pessoas, falsificação de assinaturas em contratos sociais e cheques, movimentação financeira muito inferior às receitas e emissão de notas fiscais frias, além de outras evidências:

- a) a empresa não foi encontrada em seu endereço cadastrado e, conforme relatado na Representação para Inaptdião (processo 19515.720500/201231), nunca operou naquele endereço;
- b) receita maior que R\$ 26.000.000,00, comprovada por circularização de clientes, mas declarada em DIPJ como zero;
- c) receita maior que 4 vezes a movimentação financeira, comprovada por circularização de clientes;
- d) DCTF com valores irrisórios se comparados com as receitas;
- e) a empresa não consta como Declarante nem como Beneficiário na DIRF em 2007;
- f) a empresa nunca apresentou GFIP;
- g) assinaturas nos contratos e cheques emitidos pela empresa não conferem com os documentos originais da sócia Sônia Helena Moreira da Silva, que supostamente assinava os cheques;
- h) as intimações enviadas aos sócios Sônia Helena Moreira da Silva e Marcos André voltaram com anotação de "número inexistente" e, após várias pesquisas, os mesmos foram localizados trabalhando em empresas de Manaus, sendo a primeira como auxiliar de serviços gerais na empresa ACETAM e o segundo como operador de produção na empresa MUSASHI; devidamente intimadas, as empresas citadas apresentaram cópias dos documentos pessoais desses supostos sócios; analisando essas cópias foi possível constatar as divergências entre as suas assinaturas nos contratos e as nos documentos enviados, conforme anexos 25 e 26;
- i) outra sócia, Diomar Oliveira Leite, foi localizada trabalhando em uma empresa em Santos como auxiliar de serviços gerais e alegou nunca ter sido sócia de empresa alguma e espontaneamente enviou cópias de seus documentos; da mesma forma, há divergências nas assinaturas;
- j) o contador da empresa, Sr. Gerson de Oliveira Pinto, assina como testemunha desde o contrato inicial e em todas as alterações contratuais, inclusive a última, em 10/2011 (declaração de enquadramento enviada a Jucesp), e ao que tudo indica, tinha pleno conhecimento de que as assinaturas de alguns sócios eram falsas; cabe ainda ressaltar que o Sr. Cláudio Fernando Gimenez (anexo 15) antigo sócio (anterior ao período fiscalizado) relatou terem falsificado sua assinatura;
- k) as empresas ALFACOM e ALFATRONIC, responsáveis por mais de 88% das vendas da IWS em 2007, tinham nesse mesmo ano, os mesmos sócios e diretores, e intimadas, não apresentaram a contabilidade e nem a comprovação dos pagamentos relativos às compras efetuadas junto à IWS;
- l) outras 3 empresas, intimadas em diligência, também não conseguiram comprovar os pagamentos de suas compras efetuadas junto a IWS em 2007;
- m) através de pesquisas nas bases de dados da RFB, foi também possível constatar que os sócios registrados na IWS no período de 2007 até hoje não reúnem e nem reuniam condições para serem proprietários de uma empresa que faturou mais de R\$ 26.000.000,00 em 2007, conforme anexo 28;

n) o escritório do Dr. Luiz Carlos D'Afonseca Claro, que se apresentou como advogado de uma das empresas circularizadas a LIFEMED (anexo 16),

curiosamente, é também responsável pela defesa da ALFATRONIC, que possui os mesmos sócios/diretores da ALFACOM, nos processos dos Autos de Infração 19515.004694/201092 e 19515.004695/201015, o que pode ser comprovado nos documentos apresentados nas impugnações dessas autuações;

3 – como parte da fiscalização na IWS, várias diligências a ela vinculadas foram abertas com o objetivo de obter junto aos clientes informações relativas às suas transações com a IWS no ano de 2007, dentre elas, a diligência na Alfacom;

4 – intimada, em diligência, através do Termo de Intimação 001, lavrado em 07/12/2011 e cuja ciência se deu via postal, em 15/12/2011, a Alfacom apresentou várias notas fiscais relativas às compras realizadas junto à IWS durante 2007, totalizando R\$ 17.977.626,75; as cópias das notas fiscais estão nos anexos 1 a 13 e a cópia da planilha listando essas notas está no anexo 14;

5 – com as evidências de emissão de notas frias, a Alfacom foi intimada através do Termo de Intimação 003, lavrado em 19/10/2012, e cuja ciência se deu via postal, em 24/10/2012, a apresentar os seguintes documentos/esclarecimentos:

a) cópias digitalizadas, em formato PDF, dos documentos que comprovem os efetivos pagamentos das mercadorias adquiridas durante o ano de 2007 pela ALFACOM junto a IWS COMERCIO DE PRODUTOS PARA LIMPEZA CNPJ: 01.395.980/000131 relativas às notas fiscais enviadas anteriormente em resposta ao termo de intimação 001;

b) cópias digitalizadas, em formato PDF, do(s) livro(s) de entrada e saída de mercadorias relativos ao ano de 2007;

c) cópias digitalizadas do Contrato Social e alterações;

d) Livros Diário e Razão, relativos ao ano de 2007, em arquivos digitais utilizando o leiaute previsto na Instrução Normativa MPS/SRP nº 12 de 20 de junho de 2006;

e) informar nome e número da contas contábeis nas quais os pagamentos citados no item 1 acima encontram-se contabilizados;

6 – decorridos mais de dois meses da intimação, a Alfacom entregou um CD com cópias digitalizadas dos livros de entrada (nos quais estão registradas as notas fiscais das compras realizadas junto a IWS no ano de 2007) e saída de mercadorias e de uma Ata de Assembléia; o Recibo de Entrega de Arquivos Digitais Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais – SVA) referente ao CD entregue está no anexo 30; os demais itens não foram entregues e não foi apresentada qualquer justificativa para o não atendimento das solicitações;

7 – assim, foi instaurada fiscalização na Alfacom (MPF 08.1.90.002013004556) e, em 18/02/2013, foi emitido o Termo de Início de Fiscalização (TIF), cuja ciência se deu via postal, em 21/02/2013; nesse termo, a Alfacom foi reintimada a apresentar a documentação que já havia sido solicitada, conforme relatado, além do livro de registro do IPI;

8 – a Alfacom não atendeu ao TIF de 18/02/2013 (ciência em 21/02/2013) e o Auditor-Fiscal foi ao endereço da Alfacom cadastrado na RFB (Rua Tabapuã, 474, conjunto 115, Itaim Bibi, São Paulo-SP), em 18/03/2013, onde foi constatado que no conjunto 115 há um escritório para atender telefonemas e passar recados para a Alfacom, bem como para receber correspondência e encaminhá-la; no livro de controle de correspondência da portaria do edifício consta que, em 21/02/2013, a

Alfacom retirou a correspondência com o TIF (cujo registro do respectivo AR é RA 38342712 9 BR); a cópia da folha do livro de controle de correspondência e a de um Termo de Diligência, manuscrito, assinado por Eilen Oliveira da Silva, CPF 370.621.80890, RG 445463260 (que recebeu a fiscalização no conjunto 115) confirmam as informações aqui prestadas (Anexo 29); em 06/03/2013, foi efetuada alteração cadastral na base de dados da RFB;

9 – apesar de ter recebido o TIF, mais uma vez a ALFACOM deixou de atender a maior parte do que foi solicitado, não comprovando assim a contabilização das notas fiscais de compras efetuadas junto a IWS e nem mesmo os pagamentos relativos a essas notas; a não apresentação dos livros e documentos da escrituração comercial e fiscal impossibilitou a apuração do LUCRO REAL, sujeitando a pessoa jurídica a ter o seu LUCRO ARBITRADO para fins de IRPJ e CSLL, por ter infringido o inciso III, do artigo 530 do RIR/99;

10 – a empresa, no ano-calendário de 2007, teve como atividade econômica principal o comércio atacadista de outros produtos químicos e petroquímicos não especificados anteriormente (código CNAE: 46.84299), tendo como natureza jurídica Sociedade Anônima Fechada (código: 2054); apresentou sua DIPJ do ano-calendário 2007 tendo o LUCRO REAL como forma de tributação;

11 – a base de cálculo do lucro arbitrado está definida nos arts. 15 e 16 da Lei 9.249/95 e art. 532 do RIR/99;

12 – o valor da receita a ser inicialmente considerado para fins de tributação pelo LUCRO ARBITRADO é R\$ 34.905.706,88 (linha 04, ficha 06A da DIPJ do ano calendário 2007); a planilha do "ANEXO 17 - Demonstrativo do Cálculo do IRPJ Receitas Declaradas" especifica as receitas mês a mês (conforme DICON e DIPJ), o cálculo do imposto de renda e adicional e finalmente o imposto devido, o qual será objeto de lançamento de ofício; os valores declarados em DCTF serão considerados mais adiante; sobre o tributo lançado será aplicada a multa de 75% (inciso I do art. 957 do RIR/99, agravada em 50%, por não terem sido prestados os esclarecimentos (art. 959, inciso I, do RIR/99);

13 – a não apresentação da contabilidade impossibilitou a comprovação dos pagamentos das operações de compras realizadas junto a IWS, constantes das notas fiscais apresentadas pela própria ALFACOM e ensejou uma segunda infração, qual seja o lançamento de ofício dos valores relativos a essas operações, como RECEITAS OMITIDAS (art. 537 c/c art. 281, inciso II, ambos do RIR/99) e o tributo decorrente desta omissão será calculado de acordo com o art. 281, II, 288 e 537, ambos do RIR/99;

14 – como consequência, a multa será de 150% para a RECEITA OMITIDA (art. 957, inciso II, do RIR/99), por ter ocorrido fraude, agravada em 50%, por não terem sido prestados os esclarecimentos (art. 959, inciso I, do RIR/99);

15 – o valor da receita omitida é de R\$ 17.977.626,75 e corresponde ao total das notas fiscais de compras à IWS, no ano de 2007 e cujos pagamentos não foram comprovados; a planilha "ANEXO 18 – Demonstrativo do Cálculo do IRPJ – Receitas Omitidas" especifica os valores das receitas mês a mês, conforme as cópias das notas fiscais (Anexos 1 a 13), o resumo dessas notas (Anexo 14), o cálculo do imposto de renda e adicional, os valores declarados em DCTF e finalmente o imposto devido;

16 – será ainda lançada a tributação reflexa e imputada RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA aos sócios da empresa Moracy Oswaldo das

Dores, CPF 173.100.768-00, Marcus Richetti, CPF 937.179.468-20 e Daniela Aparecida das Dores, CPF 281.505.888-09 pelas infrações à lei cometidas na administração do sujeito passivo, no período fiscalizado, sendo portanto lavrados três termos de sujeição passiva solidária, com base na Lei 5.172/1966 (Código Tributário Nacional CTN), art. 124, inciso I, e art. 135.

Os autos de infração constam às fls. 982 a 1037, com as bases legais da autuação do IRPJ às fls. 983 e 984.

As cópias dos Termos de Sujeição Passiva Solidária e Responsabilidade Tributária, bem como as cópias dos Termos de Arrolamento de Bens e Direitos constam às fls. 1128 a 1130, 1169 a 1172 e 1210 e 1211.

A empresa apresentou impugnação ao auto de infração, em **25/04/2013** (fls. 1043 a 1083), por meio de seus advogados (fls. 1083 a 1088) e os responsáveis apresentaram, na mesma data (fls. 1136, 1177 e 1216) impugnações aos seus Termos de Sujeição Passiva Solidária e Responsabilidade Tributária (fls. 1096 a 1136, 1137 a 1168, e 1179 a 1209), por meio dos mesmos advogados (fls. 1131 a 1135, 1173 a 1176, e 1212 a 1215).

A empresa alega, em resumo, que:

1 – deu-se a decadência em 31/12/2012 (homologação tácita), nos moldes da primeira parte do § 4º do art. 150 do CTN, pelo menos da infração à qual não foi imputada fraude;

2 – a ação fiscal é nula, por vício insanável do MPF-F de 18/2/2013, pois:

a) foi emitido por agente incompetente (Chefe de Equipe ao invés de Chefe de Divisão), nos moldes das normas específicas aplicáveis (Portaria GAB/MF nº 218, de 5/6/2012, em anexo, Decreto nº 3.724, de 10/01/2001, alterado pelo Decreto 6.104, de 30/4/2007, Portaria RFB nº 3.014, de 29/11/2011, Portaria DEFIS/SPO nº 171, Portaria RFB nº 3.014, de 29/11/2011) de modo que foram violados os arts. 96 e 100, do CTN, o art. 116, inciso III, da Lei 8.112, de 11/12/1990, o art. 12, inciso I, do Decreto nº 7.574, de 29/9/2011 e o art. 53 da Lei nº 9.784, de 29/1/1999; traz doutrina em seu favor;

b) ainda que se admita que o Chefe de Equipe seja competente para emitir MPFF, a autoridade executora ultrapassou os limites da ordem específica para fiscalizar o IRPJ, alcançando CSLL, PIS e COFINS; é irrelevante que as contribuições sejam conexas ao IRPJ, pois não houve autorização para fiscalizar tais contribuições;

3 – as multas são confiscatórias, conforme argumentos de praxe; traz doutrina e jurisprudência judicial em seu favor;

4 – além disso, não foram apontados os motivos da qualificação da multa (150%) e do agravamento (aumento em 50%), pois:

a) não emitiu as notas fiscais "frias";

b) não pode ser responsabilizada por ato de terceiros;

c) não foi realizado exame pericial para confirmar a inidoneidade das notas;

d) não se sabe qual fraude teria sido cometida pela impugnante;

e) a autoridade fiscal não demonstrou o dolo e nem individualizou a conduta praticada;

5 – apesar de não ter apresentado escrituração comercial (o que não configura dolo), apresentou as notas fiscais das compras realizadas em 2007 junto à IWS, no total de R\$ 17.977.626,75, bem como os livros de entrada e saída de mercadorias, que serviram para sua exclusão do lucro real, com conseqüente arbitramento do lucro;

6 – no entanto, o arbitramento do lucro que tomou por base de cálculo a soma do valor dessas notas fiscais com o valor das receitas declaradas provocou expressivo alargamento da base de cálculo, o que se aproxima do confisco; por isso, a insuficiência metodológica para arbitrar o lucro impõe a declaração de nulidade dos autos de infração.

Os Sujeitos Passivos Solidários apresentaram impugnações às respectivas imputações, alegando o quanto segue:

DANIELA APARECIDA DAS DORES. MORACY OSWALDO DAS DORES.

1 – no Termo de Sujeição Passiva Solidária e Responsabilidade Tributária consta apenas a reprodução de texto legal (arts. 124 e 135 do CTN), que não individualiza conduta e autoria, e nem demonstra as infrações cometidas, o que inviabiliza o exercício da defesa;

2 – ademais, no Termo de Verificação/Relatório Fiscal do processo administrativo fiscal que trata de IPI, não consta qualquer informação relativa à sujeição passiva solidária, de forma que cabe indagar: como a autoridade pode incluir no Termo de Sujeição Passiva Solidária o crédito constituído em processo fiscal que silencia sobre a responsabilidade solidária (o que não está nos autos não está no mundo)?

3 – por outro lado, a qualificação de responsável solidário pelo crédito tributário, constituído neste processo administrativo fiscal e no de IPI. é competência exclusiva da Procuradoria da Fazenda Nacional, quando da execução fiscal, pois o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) não seria competente para lavrar o referido Termo de Solidariedade Passiva; traz jurisprudência administrativa em favor de sua tese;

MARCUS RICHETTI.

1 – além de trazer os mesmos argumentos dos outros responsáveis, sustenta que: em vista da teoria dos motivos determinantes, impõe-se a anulação do Termo de Arrolamento de Bens e Direitos (processo administrativo fiscal de arrolamento de bens de pessoa física de nº 19515.720538/201395); em decorrência, a administração deve cancelar as averbações e demais registros relativos ao arrolamento de bens.

Ao apreciar a impugnação apresentada, a 4ª Turma da já mencionada DRJ/São Paulo I proferiu o Acórdão nº 16-51.024, de 27 de setembro de 2013, por meio do qual decidiu pela procedência total do feito fiscal.

Assim figurou a ementa do referido julgado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

DECADÊNCIA.

Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o início da contagem do prazo decadencial é deslocado para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos moldes do art. 173, inciso I, do CTN, caso no qual não há que se falar em dois prazos decadenciais para o mesmo ano-calendário. Preliminar indeferida.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

FALHAS EM MPF.

O MPF é instrumento de controle administrativo, não importando eventuais falhas em nulidade. Preliminares indeferidas.

INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE

Argumentos de ilegalidade e/ou de inconstitucionalidade não podem ser abrigados na instância administrativa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

LUCRO ARBITRADO. OMISSÃO DE RECEITAS. ERRO NA BASE DE CÁLCULO.

Correto o procedimento da fiscalização somando a receita declarada com a receita omitida para apurar a receita bruta conhecida, base de cálculo do lucro arbitrado.

MULTA QUALIFICADA.

Configurada a prática definida nos arts. 71, 72 e 73, da Lei n.º 4.502, de 1964, correta a aplicação da multa qualificada.

MULTA AGRAVADA.

Correto o agravamento da multa, pois o sujeito passivo não prestou os esclarecimentos solicitados. Argumentos improcedentes.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

As pessoas que eram acionistas e exerciam cargos na direção da empresa são solidariamente responsáveis pelas infrações à lei cometidas em sua administração.

AUTOS REFLEXOS. PIS. COFINS. CSLL.

O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação dele decorrente.

Inconformada, a empresa contribuinte apresentou recurso voluntário no qual, além de deduzir os argumentos contrários à autuação, incorpora as questões relativas à imposição das responsabilidades solidárias. Resumidamente, alega que: (i) o acórdão recorrido deixou de apreciar a decadência na parte que não se imputa a multa qualificada; (ii) há vícios insanáveis nos Mandados de Procedimento Fiscal – MPF; (iii) as multas aplicadas são confiscatórias; (iv) não foi demonstrado o dolo nem individualizada a conduta para a qualificação da multa; (v) a decisão recorrida não apreciou seu argumento relativo ao alargamento da base de cálculo para arbitrar o lucro; (vi) não houve suficiente fundamentação para a caracterização das responsabilidades tributárias.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Inicialmente, para analisar a preliminar de decadência, cumpre enfrentar as razões que motivaram a imposição da multa qualificada relativamente à segunda infração. Isso porque, para tanto, a fiscalização entendeu ter havido conduta dolosa e esse fato, por si só, influi no termo de início da contagem do prazo decadencial.

Como se sabe, a matéria esta disciplinada no § 4º do artigo 150 do CTN nos seguintes termos:

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

(...)

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

*o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.* (grifei)

Com efeito, entendo que a “atividade” exercida pelo sujeito passivo obrigado a antecipar o pagamento é a característica marcante dessa modalidade de lançamento chamado “por homologação”. Assim, o que se homologa é a atividade concernente à apuração de eventual crédito tributário sujeito à extinção. Independe, portanto, da existência de efetivo pagamento, até porque muita das vezes ele poderá não ser necessário, seja porque não é apurado crédito tributário ou porque existe crédito a favor do sujeito passivo que poderá ser aproveitado numa compensação. Nesse sentido, qualquer que seja o tributo, se ele for sujeito a essa sistemática denominada “lançamento por homologação”, o prazo decadencial de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, para a homologação da atividade de apuração do crédito tributário efetivada pelo sujeito passivo, corresponderia ao mesmo prazo que dispõe o Fisco para o lançamento de ofício de eventuais diferenças não pagas e/ou declaradas.

Porém, constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a ressalva é expressa. Nessa hipótese, a regra do prazo decadencial para o Fisco efetuar o lançamento de ofício desloca-se para aquela prevista no artigo 173, I, do CTN, qual seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Confira-se:

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

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

Para os fatos geradores ocorridos durante um determinado ano-calendário, esse prazo inicial é contado a partir de 1º de janeiro do ano seguinte. Contudo, quanto aos fatos geradores ocorridos em 31 de dezembro, o primeiro dia em que o lançamento pode ser efetuado é justamente o dia 1º de janeiro do ano seguinte. Portanto, nesses casos, o prazo inicial passa a ser contado a partir de 1º de janeiro do ano subsequente.

No entanto, esse meu entendimento não pode prevalecer neste julgamento.

Isso porque o § 2º do artigo 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, dispõe que as decisões proferidas pelo STJ, na sistemática dos recursos repetitivos, devem ser reproduzidos nos julgamentos do CARF. Veja-se seu teor:

*§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

A questão da decadência foi objeto de decisão do STJ, na referida sistemática, no REsp nº 973.733-SC, com a relatoria do Ministro Luiz Fux. Foi o seguinte a ementa dessa decisão:

*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 incoorre, 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). (grifei)*

*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).

(...)

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

(REsp 973733 SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

O entendimento que faço da leitura do referido julgado é no sentido de que o início do prazo decadencial para o Fisco promover o lançamento de ofício, nos casos de tributos sujeitos à sistemática dos denominados "lançamentos por homologação", restou assim configurado:

1. Se ocorrer dolo, fraude ou simulação: primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado (artigo 173, I, do CTN)
2. Se não ocorrer dolo, fraude ou simulação:
  - a. Se houver pagamento (ou declaração): data da ocorrência do fato gerador (artigo 150, § 4º, do CTN)
  - b. Se não houver pagamento (ou declaração): primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado (artigo 173, I, do CTN)

Então, para que se configure a hipótese do item "2.a", basta que o contribuinte efetue o pagamento de qualquer parcela do tributo no correspondente período de apuração. Porém, como antes formulado, não se admite que o valor pago (decorrente da apuração efetuada pelo próprio contribuinte) seja objeto de conduta maculada por dolo, fraude ou simulação.

Mais do que isso, em minha opinião, mesmo que não efetue esse pagamento, se tiver informado que apurou débito daquele tributo numa declaração (logicamente, na condição de confissão de dívida), essa iniciativa seria também suficiente para que se configurasse a hipótese do item "2.a". Esse aditamento estaria justificado pela ressalva grifada na ementa acima transcrita (também contida no voto do Ministro Fux): "inexistindo declaração prévia do débito". Afinal, como destacado na própria ementa, o posicionamento daquele tribunal foi inspirado na doutrina de Eurico Marcos Diniz de Santi intitulada "Decadência e Prescrição no Direito Tributário". Na mesma obra, ao apresentar a premissa do "pagamento antecipado" como um dos critérios para a composição das normas jurídicas da decadência do direito do Fisco, o autor foi categórico em afirmar que (Cf. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, p. 165):

*Entendemos que o sentido de pagar aqui não se restringe ao ato de entregar dinheiro a outrem com o fim de extinguir liame de caráter patrimonial. Antes de pagar, o contribuinte há de empreender a constituição do crédito, necessária para identificá-lo, pois não é possível extinguir o que juridicamente não existe. Para extingui-lo requer-se antes criá-lo. É o que o pagamento antecipado exige. A mera entrega de direito (sic) aos cofres públicos não constitui pagamento de tributo, tampouco processa a extinção do crédito tributário.*

Em outras palavras, o parâmetro mais importante não é o pagamento, em si, mas, sim, a declaração do débito (que, conforme a doutrina de Eurico de Santi, é um ato precedente ao pagamento). Observe-se, entretanto, que não se está aqui a fazer juízo de valor sobre a afirmativa de que "não é possível extinguir o que juridicamente não existe". Isso passa pela adesão à tese da natureza constitutiva do lançamento e, conseqüentemente, à rejeição da oponente teoria da natureza declarativa. O que importa ressaltar é o fato de se ter partido da premissa de que o pagamento antecipado é precedido pela declaração do respectivo tributo.

Portanto, mesmo que muitos dos julgados do STJ, ao tratarem do tema sedimentado no REsp nº 973.733-SC, mencionassem o "pagamento antecipado" como o parâmetro necessário para configurar a hipótese do item "2.a" acima, essa noção não estava restrita ao "ato de entregar dinheiro". A constituição do crédito pelo contribuinte (a declaração), representativo do valor que se pretende pagar, já seria suficiente para configurar aquela hipótese. E isso faz todo o sentido na medida em que, por trás da antecipação do início do prazo decadencial (contida na hipótese do artigo 150, § 4º, quando comparada à hipótese do artigo 173, I), está a ideia de que, com o pagamento, o Fisco já possui conhecimento de uma situação passível de investigação (podendo ou não homologá-la). Ora, com a declaração, ainda que sem o pagamento do correspondente tributo, essa mesma situação não deixa de ser conhecida.

O aludido entendimento foi, inclusive, confirmado<sup>1</sup> em recente súmula do mesmo STJ. Confira-se:

*Súmula 555 do STJ:*

*Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em*

<sup>1</sup> Na verdade, dentre os dezenove julgados indicados como precedentes para a confecção da referida súmula, apenas um (o AgRG no REsp nº 1277854/PR) contradiz o raciocínio aqui exposto. Nada obstante, o voto do relator usa como referência o REsp nº 973.733/SC, mas não explica (ou não atenta para) o fato de que o seu pronunciamento vai de encontro à premissa teórica utilizada pelo Ministro Fux (o já referido posicionamento de Eurico de Santi acerca do pagamento antecipado). Considerando que alguns dos outros precedentes indicados confirmam julgados de tribunais inferiores que veiculam a ideia de que a existência de declaração seria também um parâmetro para desolocar a regra da decadência para o artigo 150, § 4º, do CTN, a literalidade do texto da súmula parece revelar a melhor interpretação.

*que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.*

De forma semelhante, aquele tribunal afirma que a hipótese do item "2.b" acima (artigo 173, I) deve ser aplicada nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa (ou seja, nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação). Ressalva, entretanto, as situações em que "não houver declaração do débito". Nesses casos, naturalmente, a hipótese a ser aplicada deverá ser a do item "2.a" (artigo 150, § 4º).

E não se diga que, com a referida ressalva, o STJ estaria cogitando do débito a ser lançado de ofício (o que poderia também ser cogitado relativamente à ressalva contida na ementa do REsp nº 973.733-SC). Se isso fosse verdade, aquela súmula seria absolutamente desnecessária porque é óbvio que o Fisco só pode constituir crédito tributário relativo a débitos não declarados. Assim, por qual razão haveria o STJ de enunciar essa súmula, remetendo a regra decadencial para o artigo 173, I, sem fazer referência ao "pagamento antecipado"? Certamente, porque a declaração do débito já é suficiente para o mesmo desiderato.

Voltando ao presente caso, importa notar que houve qualificação da multa decorrente de conduta dolosa qualificada no espectro dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. Portanto, se essa qualificação ficar confirmada, deve-se aplicar a hipótese do artigo 173, I, do CTN, ou seja, a contagem do prazo inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

A razão que levou a autoridade fiscal à qualificação da multa foi singelamente descrita no Termo de Verificação Fiscal como uma fraude ocorrida por consequência (item 8.9, fls. 576) da não apresentação da contabilidade, na forma e prazos estabelecidos, o que impossibilitou a comprovação dos pagamentos das operações de compras realizadas junto à empresa IWS (item 8.8, fls. 575). Essa motivação teria sido verificada tão somente no que concerne à segunda infração constatada.

A instância *a quo*, por sua vez, justificou a manutenção da multa qualificada pelos seguinte argumentos:

Os anexos 1 a 13 trazem cópias de Notas Fiscais emitidas pela IWS contra a ALFACOM, desde janeiro até dezembro de 2007, cujos pagamentos não foram comprovados, e configuram, na verdade, prova direta de omissão de receita, pois o TV é taxativo (fls. 571 e 572):

“2.11 As empresas ALFACOM e ALFATRONIC, responsáveis por mais de 88% das vendas da IWS em 2007, tinham nesse mesmo ano os mesmos sócios e diretores e intimadas não apresentaram a contabilidade e nem a comprovação dos pagamentos relativos às compras efetuadas junto a IWS.

(...)

6. Decorridos mais de dois meses da intimação a Alfacom entregou um CD contendo apenas e tão somente cópias digitalizadas dos livros de entrada (nos quais encontram-se inclusive registradas as notas fiscais relativas às compras realizadas junto a IWS no ano de 2007) e saída de mercadorias e de uma Ata de Assembléia. O recibo SVA

referente ao CD entregue encontra-se no Anexo 23 Os demais itens não foram entregues dentre eles os arquivos digitais da contabilidade (item 5.4 acima) e os comprovantes de pagamento (item 5.1 acima) e nem sequer apresentou qualquer justificativa para o não atendimento ao que foi solicitado.” (grifou-se)

Assim, cabe concluir, conforme pacífica jurisprudência administrativa, que tais mercadorias foram pagas com recursos mantidos à margem da escrituração, o que indica o evidente intuito de sonegar imposto.

Além disso, a fiscalização constatou que a IWS nunca operou no endereço cadastrado e que as empresas ALFACOM e ALFATRONIC foram responsáveis por mais de 88% das vendas da IWS em 2007, sendo as mesmas pessoas físicas os sócios e diretores da ALFACOM e da ALFATRONIC, nesse mesmo ano.

Por outro lado, os sócios formais do fornecedor (IWS) eram pessoas físicas que tiveram seus nomes utilizados por terceiros, por meio de falsificações. Os sócios formais seguramente desconheciam o que se passava na IWS, sendo, portanto, sem o saber, simples “laranjas” desses terceiros, os verdadeiro(s) sócio(s).

Portanto, é forçoso concluir que os clientes da IWS, especialmente os mais importantes (dentre eles a ALFACOM), conheciam a verdade dos fatos, pois a IWS nunca operou no endereço cadastrado. Isso afasta qualquer hipótese de boa-fé e evidencia que os negócios eram feitos com os verdadeiro(s) sócio(s), configurando as condutas previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/1964.

Assim, configurada a prática definida nos arts. 71, 72 e 73, da Lei n.º 4.502, de 1964, correta a aplicação da multa qualificada. Argumentos improcedentes.

Como se vê, assiste razão à recorrente quando alega que não foi demonstrado o dolo nem individualizada a conduta para a qualificação da multa.

A fiscalização atribui a existência de fraude meramente com base na não apresentação da contabilidade e na impossibilidade de comprovação dos pagamentos das operações de compra. A DRJ procurou destacar os trechos do Termo de Verificação Fiscal em que tais fatos foram noticiados. A partir disso, concluiu que as mercadorias foram pagas com recursos mantidos à margem da escrituração e que isso indicaria o evidente intuito de sonegar o imposto. Acrescentou, ainda, a ilação de que a empresa autuada conhecia a verdade dos fatos constatados na IWS porque, somadas com as efetuadas por outra empresa, o volume de compras representou mais de 88% das vendas da IWS.

Contudo, a não apresentação da contabilidade teve a sua própria consequência, qual seja, o arbitramento do lucro. Independentemente da sua correta aplicação, a impossibilidade de comprovação dos pagamentos também teve sua consequência, a saber, a presunção de omissão de receita veiculada no inciso II do artigo 281 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 (vide o enquadramento legal da segunda infração no Termo de Verificação Fiscal às fls. 575).

Ademais, não se pode concordar com a tentativa de associar a presunção legal da omissão de pagamentos com a intenção de sonegar o imposto. Muito menos, afirmar que houve sonegação por causa da suposição de que a empresa autuada deveria conhecer a ilicitude dos atos praticados por terceiros.

O evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, exige a verificação de uma das condutas típicas definidas como sonegação, fraude ou conluio. Tais condutas supõem a inequívoca constatação de dolo, elemento essencial do tipo, no seu mais puro sentido penal. Esse, inclusive, é o sentido que se extrai do teor da seguinte súmula 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.*

Portanto, considero que não houve prova suficiente para a imposição da multa qualificada e, conseqüentemente, para a comprovação da conduta dolosa qualificada no espectro dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

Diante disso, para se atestar o início do prazo decadencial, no que concerne agora às duas infrações, há que se verificar a existência de pagamento (ou declaração) dos tributos relativamente aos períodos de apuração lançados. As DCTF juntadas de fls. 180 a 230 confirmam a existência de declaração de diversos valores apurados no referido ano-calendário a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Portanto, a princípio, o início do prazo decadencial deve ser contado da data da ocorrência do fato gerador (artigo 150, § 4º, do CTN).

Quanto ao IRPJ e à CSLL, em 2007, o contribuinte optou pelo regime de apuração segundo o lucro real anual. Assim, considerando que há declarações envolvendo esses dois tributos durante o ano-calendário, o prazo começa a contar em 31/12/2007 e se encerra em 31/12/2012.

No que tange ao PIS e à COFINS, a apuração é mensal. Relativamente aos meses de janeiro a novembro de 2007, ainda que não tenha havido declaração num determinado mês, a contagem do prazo seria deslocada para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, qual seja, 01/01/2008 e se encerraria em 01/01/2013. Relativamente ao mês de dezembro de 2007, é possível constatar a existência de declaração referente ao PIS (fls. 221) e à COFINS (fls. 228). Então, neste mês, é certo que o prazo começa a contar em 31/12/2007 e se encerra em 31/12/2012.

Considerando que a ciência de todos os autos de infração foi efetivada em 26/03/2013, seria forçoso reconhecer que antes havia operado a decadência do direito de o Fisco lançar os referidos tributos.

Nada obstante, a maioria desta Turma, na sessão de julgamento realizada em 04/02/2016, entendeu que o parâmetro utilizado pelo STJ para definir o deslocamento da regra decadencial, do artigo 173, I, para o artigo 150, § 4º, ambos do CTN, é, de forma restritiva, a existência de pagamento antecipado. Assim, como não vislumbrou nos autos a prova de que houve pagamentos antecipados dos referidos tributos, converteu o julgamento em vista coletiva para que me pronunciasse sobre a aplicação da regra decadencial no espectro do artigo 173, I, bem como sobre as questões de mérito não enfrentadas na ocasião.

Destarte, o início do prazo decadencial deve ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado (artigo 173, I, do CTN).

Na pior das hipóteses (para o Fisco), quanto aos fatos geradores ocorridos durante o ano-calendário de 2007, o prazo decadencial teve início em 01/01/2008. Considerando que a ciência dos autos de infração foi efetivada em 25/03/2013, é de se reconhecer a decadência dos lançamentos referentes aos correspondentes períodos de apuração.

Por outro lado, quanto aos fatos geradores ocorridos em 31/12/2007, o lançamento foi efetivado dentro do prazo decadencial. Isso porque o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado sobreveio em 01/01/2009. Subsistem, então, para a análise, os lançamentos de IRPJ e CSLL referentes ao quarto trimestre de 2007 e os lançamentos de PIS e COFINS referentes ao mês de dezembro de 2007.

Quanto à preliminar de nulidade por vícios insanáveis nos MPF, cumpre observar que este instrumento, instituído originariamente pela Portaria SRF nº 3.007/01, trata de mero controle da administração tributária. Serve para acompanhar o desenvolvimento das atividades realizadas pela fiscalização e possibilitar ao contribuinte que este verifique a autenticidade do procedimento perante os sistemas de informação da Receita Federal na *internet*.

A atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, nos termos do artigo 142 do CTN, e os pressupostos de sua validade e eficácia para surtir os efeitos a que se destina têm sede, apenas, no Decreto nº 70.235/72 (Processo Administrativo Fiscal - PAF), diploma este que possui status e força de lei, consoante reiterada e pacífica jurisprudência administrativa e judicial.

Portanto, eventuais falhas ou irregularidades que porventura tenham ocorrido quanto à observância das regras pertinentes ao MPF jamais terão força para retirar ou limitar a competência da autoridade fiscal para efetuar o lançamento. Sua competência está assegurada por lei (art. 6º da Lei nº 10.593, de 2002).

Por isso, descabe qualquer alegação no sentido de inobservância das formalidades para sua emissão, tais como, a exigência de que a delegação de competência seja efetuada para ocupantes de função hierárquica superior ao DAS - 101.2 e ausência de autorização para a tributação reflexa.

Ainda assim, cumpre informar que os lançamentos atinentes à CSLL, PIS e COFINS, na presente autuação, são caracterizados como reflexos do lançamento principal porque estão fundamentados nos mesmos elementos de prova. Quando isso ocorre, a norma instituidora do MPF expressamente considera ampliada a autorização contida no procedimento de fiscalização. Confira-se, neste sentido, o que dispunha o artigo 9º da Portaria SRF nº 3.007/01:

*Art. 9º Na hipótese em que infrações apuradas, em relação a tributo ou contribuição contido no MPF-F ou no MPF-E, também configurarem, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos ou contribuições, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa.*

No que diz respeito à alegação de que as multas são confiscatórias por ofenderem aos princípios constitucionais da capacidade contributiva, proporcionalidade e vedação ao confisco, é de ressaltar que não há competência para este órgão julgador deixar de aplicar lei regularmente inserida e em plena vigência no Ordenamento, sob a alegação de violação a princípios constitucionais. Nesse sentido, a Súmula CARF nº 2, de adoção obrigatória no âmbito deste Colegiado, consoante o artigo 72 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, *verbis*:

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

**RICARF:**

*Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.*

Relativamente ao alargamento da base de cálculo para arbitrar o lucro, isso, em si, não seria um problema se a omissão de receita na segunda infração fosse corretamente constatada. Se não há como garantir que as receitas omitidas estão incluídas dentre as declaradas, nada impede que o Fisco considere o arbitramento do lucro para as receitas declaradas em uma infração e tribute as receitas omitidas, segundo o mesmo regime do lucro arbitrado, em outra infração.

Nada obstante, a fiscalização fundamentou essa segunda infração no inciso II do artigo 281 do RIR/99, *verbis*:

*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 n.º 1.598, de 1977, art. 12, §2.º, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 40):*

(...)

*II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;*

Todavia, não existem provas de que houve ausência de escrituração dos pagamentos efetuados. O que houve foi a falta de apresentação da escrituração. Esse fato, como já ressaltado, tem como consequência o arbitramento do lucro relativamente às receitas

declaradas. Mas, não implica diretamente na subsunção no fato indiciário da presunção de omissão de receita acima mencionada.

Conforme atestado pela fiscalização (item 8.10 do Termo de Verificação Fiscal às fls. 576), o valor considerado como receita omitida correspondeu ao total das notas fiscais de compras efetuadas à empresa IWS. Não foi feito, nem poderia por conta da falta de outros elementos, um trabalho que totalizasse mensalmente os pagamentos efetuados.

O dispositivo legal é claro ao prever que a presunção de omissão de receita é feita a partir da falta de escrituração de “pagamentos efetuados”. O fato indiciário, portanto, é este e não a omissão de compras propriamente dita. Isso porque pagamentos podem ser realizados de forma parcelada e em meses distintos daqueles em que as correspondentes notas fiscais são emitidas.

Por não conhecer as datas dos pagamentos, a fiscalização adotou como base da presunção as compras indicadas nas notas fiscais emitidas. Só que não é essa a base da presunção estabelecida no comando legal. A omissão de compras constitui também um fato indiciário da omissão de receita. Mas, por não vir expressa na lei, trata-se de uma presunção simples, que exigiria outra capitulação no auto de infração (o artigo 286 do RIR/99), além de outro conjunto probatório, o levantamento quantitativo por espécie, no qual o ônus da prova sobre eventuais diferenças é da fiscalização.

Nesse sentido, assim já decidiu também a Câmara Superior de Recursos Fiscais:

**Ementa:** IRPJ - PRESUNÇÃO CONTIDA NO ARTIGO 40 DA LEI Nº 9.430/96 - COMPRAS NÃO CONTABILIZADAS - NÃO COMPROVAÇÃO DA CONDIÇÃO ANTECEDENTE - INAPLICABILIDADE DA PRESUNÇÃO: Se o auto de infração que capitulou a irregularidade caracterizada pela falta de escrituração de compras adotou o artigo 40 da Lei nº 9.430/96, via de consequência buscou a aplicação da presunção legal nele estampada, deixou de comprovar o efetivo pagamento das referidas compras, deixando assim de cumprir a condição antecedente (fato - pagamento) exigida para sua invocação, a questão deve ser tratada à luz da teoria das presunções simples, nas quais o ônus da prova é atribuído à fiscalização. (Acórdão nº CSRF/01-05.816, de 14/04/2008)

Assim, é de se afastar o lançamento na parte referente à omissão de receita com base na falta de escrituração de pagamentos.

Quanto às responsabilidades tributárias, cumpre observar que a autoridade fiscal, sem maiores considerações (item 11 do Termo de Verificação Fiscal às fls. 577), invocou os artigos 124, I, e 135 do CTN.

A DRJ, por sua vez, concordou com essa atribuição de responsabilidades reforçada pelos seguinte argumentos:

MORACY OSWALDO DAS DORES assina, perante a JUCESP, como presidente da ALFACOM (fls. 24 e 25), pois era o presidente da ALFATRONICS que detinha, inicialmente, 18 mil das 20 mil ações da ALFACOM, pertencendo as outras 2 mil à DANIELA APARECIDA DAS DORES.

MORACY OSWALDO DAS DORES foi eleito Diretor Presidente da ALFACOM e DANIELA APARECIDA DAS DORES foi eleita Diretora Financeira da ALFACOM (fl. 28), conforme a Ata da Assembléia Geral Extraordinária de 26/11/2006, registrada na JUCESP em 26/01/2007 (fls. 24 a 28).

Nessa mesma data, ambos subscrevem 10 mil ações cada um (fl 31).

Já na Ata da Assembléia Geral Extraordinária da ALFACOM, de 27/07/2007, registrada na JUCESP em 14/08/2007, MORACY OSWALDO DAS DORES como representante da ALFATRONICS aliena a MARCUS RICHETTI todas as ações que a ALFATRONICS detinha na ALFACOM. MARCUS RICHETTI, detendo 18 mil ações, se tornou o acionista controlador e o novo Diretor Presidente da ALFACOM, continuando DANIELA APARECIDA DAS DORES como Diretora Financeira.

MARCUS RICHETTI subscreve, na mesma data, mais 80 mil ações, a integralizar (fl. 46).

MARCUS RICHETTI e DANIELA APARECIDA DAS DORES aumentam o capital, passando o primeiro a deter 320 mil ações e a segunda, 80 mil ações, conforme Ata da Assembléia Geral Extraordinária da ALFACOM, de 01/12/2009, registrada na JUCESP em 21/12/2009 (fls. 50 a 58).

Esses documentos evidenciam que essas 3 pessoas físicas administravam a sociedade no ano-calendário de 2007, de modo que podiam ser enquadradas como sujeitos passivos solidários e responsáveis tributários.

Como pode ser constatado, a instância *a quo* tentou clarificar a motivação da atribuição de responsabilidades tributárias no fato de que as três pessoas físicas administraram a sociedade no ano de 2007.

O artigo 135, III, do CTN dispõe:

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

(...)

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

Assim, os diretores, gerentes ou representantes da empresa autuada, pelo fato de terem praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei que resultaram na obrigação tributária objeto da autuação, são considerados responsáveis pelos créditos tributários lançados.

Sem embargo, como já analisado, não houve prova suficiente para a comprovação de conduta dolosa. Neste sentido, não se pode atestar a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei capaz de caracterizar a responsabilidade tributária delineada no artigo 135, III, do CTN.

Noutro prisma, o artigo 124, I, do CTN, prescreve:

*Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

*I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;*

O interesse comum é um conceito indeterminado que exige construção jurisprudencial. De imediato, impõe-se a consagrada interpretação segundo a qual ocorre tal hipótese quando duas ou mais pessoas se instalam no mesmo lado da relação obrigacional escolhido pelo legislador para a configuração da sujeição passiva tributária (exemplo clássico dos coproprietários de um imóvel em relação ao IPTU). Além disso, o STJ cristalizou o entendimento de que o fato de haver empresas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária (AgRg no REsp nº 1.102.894, AgRg no Ag nº 1.055.860, REsp nº 834.044, REsp nº 1.001.450). Portanto, em situações semelhantes, há que se demonstrar algo mais do que a mera pertinência dentro do grupo econômico.

Entendo que caracteriza-se também o interesse comum quando é constatada a existência de pessoas diretamente beneficiadas por recursos financeiros ou patrimoniais fornecidos pelo contribuinte. No caso de pessoas jurídicas, normalmente essa situação vem acompanhada de uma ligação umbilical entre atividades aparentemente independentes, marcada pela confusão patrimonial, vinculação gerencial e coincidência de sócios administradores. No caso de pessoas físicas, normalmente há a apropriação direta dos recursos da empresa contribuinte, marcada pela obtenção de empréstimos ou usufruto de bens desprovidos de maiores formalidades. Essas pessoas não possuem apenas o interesse mediato no resultado econômico-financeiro das atividades da empresa contribuinte, como é o que ocorre, de regra, com qualquer pessoa que regularmente pertença ao quadro societário de uma empresa. Têm também o interesse imediato e comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal (a receita, o lucro). Isso porque se beneficiam dessas situações jurídicas diretamente, dispensando a regular distribuição de lucros, por obra da confusão patrimonial estabelecida entre suas esferas pessoais e a da empresa contribuinte.

Nada obstante, não há nos autos evidência de que possa ter havido a citada confusão patrimonial. Inexiste qualquer menção à apropriação direta dos recursos da empresa autuada pelas pessoas físicas apontadas como responsáveis.

Neste contexto, entendo que devam ser afastadas as responsabilidades tributárias atribuídas.

**Pelo exposto, oriento meu voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer a preliminar de decadência relativamente à totalidade do**

lançamento efetuado. Nada obstante, como sou vencido nesse entendimento, proponho que se reconheça a decadência quanto aos fatos geradores ocorridos antes de 31/12/2007, mantendo-se, assim, o IRPJ e a CSLL do quatro trimestre de 2007, bem como o PIS e a COFINS de dezembro de 2007. No mérito, proponho que se mantenha, exclusivamente, as exigências concernentes ao arbitramento do lucro substancializado na primeira infração constatada (sobre as receitas declaradas), com imposição das multas agravadas e afastamento das multas qualificadas. Por fim, proponho também que se afaste as responsabilidades tributárias atribuídas.

*Documento assinado digitalmente.*

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Redator Designado

Com todas as vênias à posição adotada pelo ilustre Conselheiro Relator, que promoveu detida análise sobre o tema da decadência de tributos lançados por homologação, inspecionando a jurisprudência e a doutrina, não podemos com ela comungar.

A própria decisão e lição doutrinária citadas não amparam a interpretação promovida.

Com relação ao julgado, o relator se calçou no seguinte trecho, em relação ao qual mantemos o destaque:

*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 incoorre, 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).*

Pois bem, o trecho destacado visa a apenas ressaltar o fato de, no caso de declaração prévia **do débito**, este mesmo débito não pode mais ser objeto de lançamento. Não houve a intenção de aduzir que a declaração de qualquer parcela de débito importaria o deslocamento do marco inicial da decadência do direito de o fisco lançar a diferença daquilo

que não foi declarado. Esse entendimento exarado pelo ilustre relator não se deduz do texto reproduzido. Na verdade, extrapola, em muito, o que ali foi consignado.

Aliás, quando investigamos o teor do voto que conduziu o referido julgado, a questão do adimplemento do pagamento não decidiu a contenda. Pelo contrário, o julgado se calcou no fato de inexistir adimplemento e, mesmo assim, decidiu pela decadência. Isso porque a questão de direito tratada foi fundamentalmente a aplicação ou não do prazo decedencial de decadência de contribuições previdenciárias e não o significado do termo "pagamento" para fins de deslocamento do termo inicial da decadência quinquenal. Podemos verificar isso pelos itens 5 e 6 da ementa, justamente aqueles que foram omitidos pelo relator deste processo administrativo.

O Tribunal assenta que os fatos geradores ocorreram de 1991 a 1994 e que não houve adimplemento. Mesmo assim decide pela decadência, pois o lançamento ocorreu apenas em 2001. Segue a transcrição:

*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 impositivos 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 decedencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.*

Com relação ao trecho doutrinário citado, mais uma vez pedimos vênias para também discordar.

A obra citada corresponde à tese de doutorado do Professor Eurico. Nela, o referido doutrinador atinge o ápice da severa segregação do direito como um objeto exclusivamente lingüístico, ou seja, na ausência de linguagem, não haveria direito. Desse modo, para pagar uma obrigação, para a extinguir, antes a obrigação tem que ser constituída em linguagem, a qual pode ser veiculada pela autoridade (por meio do lançamento) ou pelo próprio sujeito passivo (mediante a declaração). Pois bem, esta declaração é condição, na linha do referido autor, para que a transferência do dinheiro do particular para o poder público corresponda a um pagamento, mas não é o pagamento em si.

Desse modo, a mera declaração de parte do crédito tributário não impõe a aplicação do prazo decedencial estampado no art. 150 do CTN. Para tal, é necessário o pagamento, este compreendido como a extinção substancial do crédito tributário, ou seja, pela transferência de pecúnia aos cofres públicos.

Voto, pois, na parte em que divirjo do ilustre relator, para reconhecer a decadência do IRPJ e da CSLL, para os primeiros três trimestres dos anos-calendário 2007, do PIS e da COFINS, para os períodos de apuração até novembro de 2007 (inclusive).

Processo nº 19515.720529/2013-02  
Acórdão n.º **1401-001.553**

**S1-C4T1**  
Fl. 1.438

---

*Documento assinado digitalmente.*

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator Designado

CÓPIA