



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720870/2018-64
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1301-006.909 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 10 de abril de 2024
Recorrentes COPPER INDUSTRIA E COMERCIO DE VERGALHOES EIRELI E
OUTRO
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2013, 2014

GLOSA DE CUSTOS. NOTAS FISCAIS IDEOLOGICAMENTE FALSAS.

Comprovado que as aquisições são fictícias, a partir da evidenciação que os valores remetidos a título de pagamento retornavam ao adquirente ou eram redirecionados a terceiras pessoas vinculadas ao sujeito passivo, conjugado ao fato da ausência de comprovação da efetiva entrega das mercadorias, devem ser glosados os referidos custos.

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

Ano-calendário: 2013, 2014

PAGAMENTO SEM CAUSA. CABIMENTO.

Por ser intrínseco à inidoneidade dos documentos de aquisição de mercadoria a ausência de causa legítima para o pagamento efetuado, visto que a causa declarada e aparente se revelou inexistente, deve ser exigido o IRRF nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995. Restando demonstrado nos autos que o destinatário das remessas financeiras devolve parte do valor remetido, correto o entendimento de que a incidência do IRRF se dê pelo valor efetivamente pago.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2013, 2014

GLOSA DE CRÉDITO. NOTAS FISCAIS IDEOLOGICAMENTE FALSAS.

Comprovado que as aquisições são fictícias, a partir da evidenciação que os valores remetidos a título de pagamento retornavam ao adquirente ou eram redirecionados a terceiras pessoas vinculadas ao sujeito passivo, conjugado ao fato da ausência de comprovação da efetiva entrega das mercadorias, devem ser glosados os créditos utilizados na apuração da contribuição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2013, 2014

GLOSA DE CRÉDITO. NOTAS FISCAIS IDEOLOGICAMENTE FALSAS.

Comprovado que as aquisições são fictícias, a partir da evidenciação que os valores remetidos a título de pagamento retornavam ao adquirente ou eram redirecionados a terceiras pessoas vinculadas ao sujeito passivo, conjugado ao fato da ausência de comprovação da efetiva entrega das mercadorias, devem ser glosados os créditos utilizados na apuração da contribuição.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013, 2014

DECADÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial do prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte ao que o tributo poderia ser lançado (art. 173, I, do CTN).

MULTA QUALIFICADA. CARACTERIZAÇÃO DE DOLO. CABIMENTO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Constitui-se ação dolosa quando o sujeito passivo, com a participação de terceiros, planejou e executou operações inexistentes de forma continuada com o propósito de artificialmente majorar custos e créditos de tributos não cumulativos inexistentes, mediante a utilização de notas fiscais ideologicamente falsas. A conduta dolosa se torna ainda evidente em razão de as operações terem sido levadas a efeito com o intuito de aparentarem terem sido praticadas de boa-fé, isto é, de intencionalmente, querer fazer aparentar que houve pagamento efetivo das aquisições, quando no curso do procedimento de fiscalização, constatou-se que não se tratavam de pagamentos, mas de remessas financeiras efetuadas ao emissor das notas fiscais inidôneas, cujos redirecionamento financeiros eram efetuados a terceiros com os quais a Recorrente mantinha algum tipo de relação. O percentual da multa qualificada deve ser reduzido de 150% para 100%, nos termos do art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430, de 1996, na redação que lhe deu o art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, nos termos da alínea “c” do inc. II do art. 106 do Código Tributário Nacional.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO-ADMINISTRADOR.

Demonstrado que a pessoa jurídica praticou atos dolosos contrários à lei, tributária, com o intuito de obter redução artificial dos tributos devidos e que tais atos foram praticados ou executados sob a supervisão do sócio-administrador, correta a manutenção no polo passivo da relação tributária (art. 135, III, do CTN).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013, 2014

NULIDADE. AUSÊNCIA DE PROVA. INEXISTÊNCIA.

Não se verifica qualquer tipo de nulidade quando a infração tributária é comprovada com a utilização de indícios que sejam relevantes, seguros e coerentes entre si para, mediante o raciocínio lógico de causa e efeito, inferir pela ocorrência de fato que não é possível de ser provado pela denominada prova direta.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício, vencidos os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa e Rafael Taranto Malheiros, que lhe davam provimento. Quanto ao Recurso Voluntário do sujeito passivo principal, acordaram os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade. No mérito, ainda quanto a este recurso, acordaram os membros do colegiado em (i) negar-lhe provimento (i.1) por unanimidade de votos, quanto à qualificação da multa em relação à documentação inidônea; (i.2) por maioria de votos, (i.2.1) para manter o IRRF, vencido o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, que lhe dava provimento, cancelando-o e (i.2.2) quanto à qualificação da multa em relação ao IRRF, vencido o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, que lhe dava provimento; (ii) dar-lhe provimento (ii.1) por maioria de votos, para permitir que sejam deduzidos os valores do ICMS efetivamente destacado em notas fiscais de venda emitidas pelo contribuinte dos valores exigidos a título de Contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins, vencidos os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa e Rafael Taranto Malheiros, que não conheceram o recurso neste ponto. Quanto ao Recurso Voluntário do Responsável solidário, acordam os membros do colegiado em lhe negar provimento, nos termos do art. 135, inc. III, do CTN, (i) por unanimidade de votos em relação à documentação inidônea e (ii) por maioria de votos em relação ao IRRF, vencido o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, que lhe dava provimento, retirando-o do polo passivo da obrigação tributária. Por unanimidade de votos, decidiu-se que o percentual da multa qualificada deve ser reduzido de 150% para 100%, nos termos do art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430, de 1996, na redação que lhe deu o art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, nos termos da alínea “c” do inc. II do art. 106 do Código Tributário Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros
- Presidente

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

Relatório

1. Tratam-se de Recursos Voluntários interpostos por Copper Indústria e Comércio de Vergalhões Eireli e Renato de Barros Feres, sujeito passivo e responsável solidário, respectivamente, contra decisão da DRJ de Campo Grande/MS, que julgou parcialmente procedente a impugnação contra lançamento de ofício relativo de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o PIS/Pasep (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), referente ao ano-calendário 2013 e aos meses de janeiro e julho de 2014. Foi constituída ainda exigência do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), fatos geradores ocorridos entre janeiro de 2013 a setembro de 2014. O valor total constituído, com imputação de multa qualificada, monta em R\$ 223.185.242,60.

2. A motivação do lançamento, conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 3.743/3.781), decorre de as operações comerciais praticadas entre a Recorrente e a pessoa jurídica Soho & Brighton Metals Eireli, na ótica da fiscalização, não terem ocorridos, isso é, foram acobertadas por documentos inidôneos (“notas fiscais frias”), portanto, que simularam operações reais.

2.1. O TVF destaca os seguintes fatos que conduziram à conclusão pela ocorrência das operações simuladas, como por exemplo:

i) A SOHO teve o seu CNPJ baixado através do processo n.º 19515.720498/2018-96 em consequência da constatação, pela fiscalização, da ausência de patrimônio e capacidade operacional que a possibilitassem exercer o seu objeto.

ii) A SOHO não declarou e não recolheu impostos neste período, sua movimentação financeira se mostrou incompatível com o volume de notas fiscais de venda emitidas.

iii) A SOHO emitiu, entre 2013 e 2014, notas fiscais de venda que totalizaram, aproximadamente, R\$ 980 milhões frente a uma movimentação financeira a crédito de aproximadamente R\$ 480 milhões, através de 5 (cinco) estabelecimentos (2 em SP, RJ, SC e AL) e apenas 4 empregados, todos em funções administrativas.

iv) A SOHO teve a Inscrição Estadual de seus estabelecimentos localizados no Estado de São Paulo tornada nula por simulação de existência de estabelecimentos através do processo 19606-62717/2015, a Inscrição Estadual 149.824.132.119, referente ao CNPJ

05.825.925/0001 foi tornada NULA, com efeitos a partir de 01/10/2007 e a Inscrição Estadual 145.513.391.119, referente ao CNPJ 05.825.925/0002-76, foi tornada NULA, com efeitos a partir de 02/08/2012.

v) Nos anos de 2013 e 2014, 75,4% (R\$ 715.513.320,09) do valor das notas fiscais de aquisição pela SOHO foram emitidas por fornecedores com Inscrição Estadual NULA, CNPJ NULO, BAIXADO ou INAPTO ou possuíam súmula de declaração de documentação tributariamente ineficaz. Em todos os casos, verificou-se interposição de pessoas no quadro societário e/ou simulação de existência de estabelecimento operacional. Isto é, tais aquisições da SOHO foram suportadas por documentos fiscais inidôneos.

vi) Nenhum pagamento foi efetuado pela SOHO para quitação dessas aquisições.

vii) A SOHO “cobrava” uma comissão de 2% para emitir a nota fiscal e direcionar os recursos creditados pelo “cliente” à ordem, isto é, os recursos direcionados a SOHO saíam deduzidos da referida “comissão” no mesmo dia para pagar empresas/empresários que atuam no ramo de metais e sucata ou retornando ao efetivo detentor dos recursos mediante utilização de conta corrente de passagem de empresa interposta. O quadro abaixo demonstra um exemplo do dia 08.01.2013, onde os débitos correspondem a 98% dos créditos.

Ref.	BCO Origem	Data	Valor	D/C	Histórico	Bco Destino	Agência Destino	Conta Origem/ Destino	CPF/CNPJ Origem/Destino	Nome Origem/Destino
1	HSBC	08/01/2013	222.645,00	C	CREDITO TED	341	0176	678922	10.93.734/0001-98	COPPER IND E COMERCIO DE VERAG
1	HSBC	08/01/2013	97.578,70	C	CREDITO TED	341	0176	678922	10.93.734/0001-98	COPPER IND E COMERCIO DE VERAG
1	HSBC	08/01/2013	50.000,00	D	EMISSAO DE TED	237	2150	35950	15.08.919/0001-0	EMERSSON SENDERSKIME
1	HSBC	08/01/2013	76.224,40	D	EMISSAO DE TED	237	2825	86002	08.100.083/0001-77	REY METAIS COMERCIO DE SUCATAS
1	HSBC	08/01/2013	87.594,80	D	EMISSAO DE TED	001	6931	51632	11991509/000160	COPPER BRASS IND COM METAIS LT

viii) Dos 24,6% fornecedores restantes da SOHO, 13,3% se referem a contribuintes de um mesmo grupo econômico, que figuram em notas fiscais emitidas tanto como clientes como fornecedores, sem suporte em recursos financeiros, indicando ter ocorrido troca de notas para geração de créditos de impostos. Registre-se que esses terceiros contribuintes possuem o mesmo contador, o que facilita o controle destas emissões de notas fiscais.

ix) Os demais fornecedores da SOHO são empresas que a utilizaram como interposta pessoa para simular circulações de forma a suportar o ICMS devido na suposta venda e gerar créditos aos adquirentes. Esta situação está relacionada, principalmente, com tarugos e lingotes de alumínio, pois em razão da legislação do Estado de São Paulo, há diferimento desse imposto nas operações internas.

x) Em comum, as notas fiscais relativas a essas operações da SOHO eram emitidas em sequência, com poucas horas de diferença. A diferença de valor das notas de entrada e saída sequer cobriam a diferença dos tributos incidentes na operação, ou seja, nestas supostas operações a SOHO tinha prejuízo.

xi) A SOHO não atendia as Normas ABNT que disciplinam a comercialização de tarugos, lingotes ou vergalhões de cobre e de alumínio, portanto, eventual adquirente que adquirisse tais produtos da empresa, o faria desacompanhada de certificado. Por essa razão, quando um cliente adquire tais produtos desacompanhados dos respectivos certificado não pode alegar que adquiriu-os de boa-fé.

xii) A SOHO foi utilizada por diversos interessados como veículo para obtenção de créditos fictícios de tributos não cumulativos (ICMS, PIS, Cofins e IPI) e, conseqüentemente, redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

xiii) O Sujeito Passivo, como base nas notas fiscais eletrônicas emitidas pela SOHO, adquiriu desta lingote de cobre refinado, fio de cobre NU 1,83mm e vergalhão de cobre, todavia esses produtos foram adquiridos pela SOHO junto a empresas com CNPJ NULO ou de empresas inexistentes de fato. Cita-se por exemplo as aquisições da pessoa jurídica Metais Desck - Atacadista Comercial Ltda que dariam suporte as vendas destinadas à COPPER, em que as quantidades adquiridas e vendidas são idênticas, conforme o seguinte quadro:

CNPJ Contrib	Razão Social	Nº Nota	Data Emissão	NCM	Cliente/ Fornecedor	Nome Cliente/Fornecedor	Quantidade (Kg)
34.293.761/0001-09	DEPOSITO DE METAIS PRAIA DE ESPINHO L	9.101	01/02/2013	74031900	05.825.925/0002-76	SOHO BRIGHTON METALS LTDA	24.958,
05.825.925/0002-76	SOHO BRIGHTON METALS LTDA	3.789	04/02/2013	74031900	10.193.734/0001-98	Copper Ind. e Com. de Vergalhões Ltda	24.958,
13.458.069/0001-05	METAIS DESCK - ATACADISTA COMERCIAL	1.114	01/02/2013	74031900	05.825.925/0002-76	SOHO & BRIGHTON METALS LTDA	25.042,
05.825.925/0002-76	SOHO BRIGHTON METALS LTDA	3.783	01/02/2013	74031900	10.193.734/0001-98	Copper Ind. e Com. de Vergalhões Ltda	25.042,

xiv) Parte dos conhecimentos de transporte apresentados pela COPPER, emitidos pela empresa Transporte Luiz Krause não dão suporte às aquisições da SOHO, mas a transporte de mercadorias entre a filial Joinville/SC e o estabelecimento situado em Embu/SP.

xv) Nas diligências efetuadas em relação às demais transportadoras, constatou a autoridade fiscal em procedimento de diligência específico que Solecargas (transportadora principal) não foi localizada; NRT Pactual informou que não possui contrato e os comprovantes de recebimento ou entrega das mercadorias; Luiz Krause & Cia Ltda informou não possuir os controles de recebimento ou entrega das mercadorias e tão pouco respondeu sobre as informações constantes em alguns conhecimentos de transporte de que as mercadorias saíram do estado de Santa Catarina (local diverso das instalações da SOHO) para Sorocaba/SP (local diverso das instalações da COPPER).

xvi) A COPPER, devidamente intimada, não apresentou conciliação individualizada das aquisições, notas fiscais e pagamentos, junto à SOHO. Igualmente não se verifica nenhum tipo de registro de desconto pelos pagamentos (liquidações) antecipadas das notas fiscais emitidas (itens 60 a 66 do TVF).

xvii) A COPPER, devidamente intimada, não apresentou controle de estoque das aquisições de mercadorias adquiridas da SOHO.

xviii) Alguns dos pagamentos efetuados pela COPPER a SOHO, após a retenção da “comissão” de 2% eram redirecionados a Emerson Senderski ME, que, por sua vez, devolvia os recursos para a COPPER.

2.2. As infrações identificadas pela autoridade fiscal são de glosa de custos e glosa de créditos de PIS e da Cofins, com repercussão em insuficiência de recolhimento dessas contribuições, e pagamento sem causa à SOHO.

2.3. Houve responsabilização solidária do sócio Renato de Barros Feres, com fundamento no art. 135 do Código Tributário Nacional (CTN).

3. O sujeito passivo e o responsável solidário apresentaram duas impugnações cada um, em que alegaram resumidamente o seguinte:

3.1. Sujeito passivo (fls. 3.873/3.991 e 5.395/5.513) alegou que o IRPJ e CSLL do segundo e terceiro trimestres de 2013 decaíram (art. 150, § 4º, do CTN); nulidade do lançamento suportado exclusivamente em indícios; que não houve fraude; que não houve conluio; que na época dos fatos alguns fornecedores da SOHO eram ativos; que a conclusão de cobrança de comissão pelo SOHO e o repasse de recursos a terceiros é descabida; que os pagamentos à SOHO eram efetuados após o recebimento da mercadoria; que entre os R\$ 83.400.754,89 de pagamentos efetuados à SOHO existe um saldo a pagar, a partir das notas fiscais emitidas, de R\$ 38.053,74; que todos os pagamento à SOHO têm justificativa; que a empresa Emerson Senderski ME era cliente da contribuinte; que as transportadoras confirmaram a prestação de serviço de transporte durante a fase de fiscalização; que o art. 217 do então Regulamento do Imposto de Renda, Decreto n.º 3.000, de 1999 (RIR/99) afasta a presunção quando o adquirente comprova o efetivo pagamento do preço e o recebimento dos bens; que não prospera a glosa de crédito do PIS e da Cofins; que tem provimento judicial para exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins; que não se justifica a multa de 150%; que a multa é confiscatória; que não pode ser responsabilizada por infrações praticadas por seu fornecedor.

3.2. O responsável solidário (fls. 5.817/5.943 e 7.339/7.465) alegou que não há no auto descrição de conduta com excesso de poderes ou violação do contrato, que resultariam na ocorrência dos fatos geradores, nos termos do art. 135 do CTN.

4. A DRJ deu provimento parcial à impugnação (fls. 7.770/7.794), após afastar as arguições de nulidade e decadência, entendeu como correta a glosa de custos relativos ao IRPJ e CSLL e de créditos do PIS e da Cofins; em não analisar a dedução da base de cálculo do ICMS do PIS e da Cofins por entender que houve renúncia à instância administrativa, nos termo do Ato Declaratório Normativo Cosit n.º 3, de 1996, e Súmula CARF n.º 1; por reduzir a base de cálculo para a infração para pagamento sem causa, limitando-a em 2% das remessas efetuadas, em razão das devoluções efetuadas e identificadas pela fiscalização; por manter a multa qualificada; por manter a responsabilização tributária. A decisão restou materializada com o seguinte Acórdão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014

OPERAÇÕES FICTÍCIAS. OCORRÊNCIA.

Comprovado que as operações entre a autuada e a pessoa jurídica pseudo fornecedora eram fictícias, tendo havido remessa e retorno de numerário sem que houvesse o efetiva

venda e recebimento de mercadorias, não há como se considerar tais aquisições para fins de abatimento de custos, devendo-se estes serem glosados com a subsequente apuração do valor dos tributos devidos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2013, 2014

IRRF. COMISSÃO.

A base de cálculo do IRRF deve ser equivalente a apenas dois por cento dos valores efetivamente repassados pela aututada à Soho, tendo-se em vista o retorno do dinheiro à pagadora, deduzido da comissão.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013, 2014

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Os Autos de Infração foram lavrados por autoridade competente e houve perfeita compreensão da motivação, não tendo ocorrido cerceamento do direito de defesa, pelo que deve ser rejeitada a preliminar de nulidade.

DECADÊNCIA. DOLO FRAUDE E SIMULAÇÃO.

Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, inciso I, do CTN.

MULTA. INCONSTITUCIONALIDADE. EFEITO CONFISCATÓRIO. EXAME NA ESFERA ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

É defeso na esfera administrativa o exame de constitucionalidade de lei, bem como o da violação pelo ato normativo a princípios constitucionais, entre eles o da vedação ao confisco.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Os atos praticados pela pessoa jurídica autuada se consubstanciaram em fraude de natureza tributária, tendo havido atos dolosos praticados diretamente pelo administrador com o intuito de sonegação fiscal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013, 2014

AÇÃO JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA.

A propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas.

AUTUAÇÃO REFLEXA.

Dada a íntima relação de causa e efeito, aplica-se aos lançamentos reflexos o decidido no principal.

4.1. Em razão da exoneração de 98% do valor da exigência do IRRF houve interposição de Recurso de Ofício, nos termos do art 1º da Portaria MF nº 63, de 2017.

5. O sujeito passivo e o responsável solidário apresentaram recurso voluntário em que repisam os argumentos trazidos na impugnação, em especial, o seguinte:

5.1. Sujeito passivo (fls. 7.808/7.928) alega que decaiu o direito da Fazenda Nacional em constituir o lançamento, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, referente ao IRPJ, CSLL dos 1º, 2º e 3º trimestres de 2013; que o lançamento é nulo em razão de ter se baseado em indícios; que deve ser excluído o ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, nos termos em que reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal (Tema n.º 69) e que deve ser afastado o argumento de renúncia à esfera administrativa adotado na r. decisão; subsidiariamente, alega que em razão da impetração do Mandado de Segurança n.º 5003121-34.2017.4.04.7201/SC, que aguarda julgamento no Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4), caracteriza-se evidente “prejudicialidade externa”, nos moldes do art. 313, V, “a” do Código de Processo Civil (CPC). Com relação ao mérito, alega que é adquirente de boa-fé e que os fatos imputados ocorreram antes da baixa no CNPJ da empresa SOHO, ocorrido em 2018; apresenta cópia da NF n.º 3.610 emitida pela SOHO, de 11.01.2013, no valor de R\$ 415.936,80, conhecimento de transporte emitido pela empresa Luiz Krause EPP e dois comprovantes de pagamentos dessa operação; apresenta NF de venda n.º 4.477, de 27.06.2014, no valor de R\$ 496.075,93, comprovante de pagamento de frete e extrato de boletos emitidos; que efetuou todos os registros contábeis, fiscais, de estoque e transmitiu as declarações ao Fisco; alega que o Superior Tribunal de Justiça, REsp n.º 1148444/MG, submetido ao regime do art. 543-C do então CPC, decidiu como comprovada a operação em razão da comprovação do pagamento das mercadorias e pelo registro das operações; que as aquisições se deram de forma regular; que a fiscalização “montou um conta” para concluir pela comissão de 2%; que a fiscalização sustenta que os repasses efetuados pela SOHO são destinados a clientes da Recorrente, alega, todavia, que não mantém relação comercial com a maioria dos destinatários, ou seja, se desconsiderados, jamais se chegaria ao percentual de 2%; com base nos extratos bancários da SOHO, relaciona duas operações em que não teria ocorrido a dedução da suposta comissão; que o pedido de compra utilizado pela fiscalização para caracterizar informalidade das operações entre a Recorrente e a SOHO não é documento obrigatório e se refere a período distinto do lançamento (06.12.2012); que, com exceção de dois documentos, foram apresentados os comprovantes de pagamento dos conhecimentos de transporte; alega que a fiscalização se baseou nos dados constantes no campo “informações complementares” dos conhecimentos de transporte, quando o correto são as informações constantes nos campos “destinatário” e “remetente”; que o TVF se refere a apenas

sete conhecimentos de transporte, que representam 3,5% dos mais de duzentos documentos de transporte emitidos no período, ou seja, a fiscalização desconsiderou apenas os documentos com erro, mas não considerou os documentos emitidos de forma correta; que não efetuava o controle de qualidade das mercadorias adquiridas por ser algo de elevado custo operacional; que os pagamentos efetuados à SOHO no período fiscalizado foi de R\$ 83.400.754,89 e que mantinha com essa empresa uma relação comercial estabelecida, fato que permitiu a manutenção de um conta-corrente entre as empresas; que a SOHO não era a única fornecedora e tão pouco representava o maior volume de compras; que apesar dos pagamentos não terem se dado da forma com a qual a fiscalização entende como correto não invalida a operação; que os pagamentos antecipados de algumas faturas tinha como objetivo liberar mais crédito para a Recorrente; que Emerson Senderski era cliente da Recorrente à época dos fatos e que a comissão da SOHO em razão dos repasses ao cliente da Recorrente representariam 30,54%; que Gerso Pacini Modesto era prestador de serviço da Recorrente; que o art. 217 do RIR/99 excepciona a presunção de não eficácia de documentos fiscais quando restar comprovado a efetivação do pagamento e o recebimento dos bens; que as aquisições são válidas como crédito para fins de apuração do IPI e da Cofins; que a Recorrente iniciou o ano-calendário de 2013 com 66.407 kg de cobre a terminou o ano com saldo de 206.645 em estoque, fato que demonstra efetiva aquisição no período e que desconsiderar as aquisições da SOHO implicaria em um déficit de 2.864.882 kg de cobre; que em relação ao IRRF foram demonstrados a causa e o beneficiário do pagamento; que em relação a esse lançamento, não pode ser aplicado de forma concomitante à glosa de custos e não pode ser aplicado de forma concomitante com a multa qualificada; que a multa agravada (sic) de 150% não é cabível ao caso concreto; que a multa é confiscatória; que o julgador deve buscar a verdade material e que o contribuinte logrou demonstrar a lisura das operações. Ao final requer a extinção dos créditos lançados; a nulidade do auto de infração e o sobrestamento do feito até a decisão final do MS nº 5003121-34.2017.4.04.7201/SC, alternativamente, que seja reconhecida a ilegitimidade da exigência, a redução da multa para o percentual de 75% e o recálculo do PIS e da Cofins para redução do ICMS da base de cálculo.

5.2. O responsável solidário (fls. 8.121/8.255), por sua vez, alega que a responsabilização de terceiros é medida excepcional no CTN, sujeita a requisitos que não se fazem presentes; que a simples falta de cumprimento de obrigação tributária não configura violação à lei; que a responsabilização decorre de ato ilícito praticado com dolo; que não há no auto de infração qualquer elemento que caracterize responsabilização. Em relação aos demais

pontos sobre os quais se insurge, sejam preliminares, como nulidade do lançamento e decadência, assim como em relação ao mérito, boa-fé da Recorrente em relação as operações de aquisição e pagamento das mercadorias, demais questões fáticas, tais como, glosa de créditos e custos, pagamento sem causa, multa qualificada e a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, os argumentos são os mesmos aduzidos pela Recorrente.

6. Em Informação Fiscal de 28.01.2020 (fls. 8.462/8.463), a Delegacia de Fiscalização de São Paulo, a partir da determinação da DRJ (Acórdão n.º 04-48.549), analisou o objeto do Mandado de Segurança n.º 5003121-34.2017.4.04.7201/SC, verificando que há segurança em favor da Recorrente para exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins.

6.1. Sobre os efeitos dessa decisão judicial no presente processo, consignou a autoridade fiscal que o lançamento de ofício em discussão se refere a glosa de crédito de PIS e de Cofins, não se tratando, portanto, de lançamento sobre a receita bruta, que poderiam ensejar a exclusão do ICMS. Como consequência, não há reflexos a serem aplicados no presente processo relativo àquela tutela judicial.

7. Diante da juntada da Informação Fiscal referida, a Recorrente apresentou manifestação em 10.02.2020 (fls. 8.455/8.461), em que se insurge contra as conclusões da referida informação fiscal, pois para fins de lançamento de ofício das contribuições foi considerado o valor devido das contribuições PIS e Cofins com base no faturamento apurado pela empresa.

8. Em petição de 05.05.2022 (fls. 8.595/8.606), a Recorrente comparece ao processo para noticiar fato superveniente, isto é, elaboração de Relatório de Constatação pela empresa Ernest Young, que concluiu pela efetiva ocorrência das operações de aquisição junto à SOHO, nos anos-calendário de 2013 e 2014.

8.1. As conclusões da empresa de consultoria Ernest Young (fls. 8.608/10.113), após análise dos arquivos não pagináveis juntados ao processo, (fls. 8.607) são de que há aderência entre: (i) as notas fiscais emitidas pela SOHO e os pagamentos efetuados pela Recorrente; (ii) notas fiscais da SOHO e os conhecimentos de transporte; (iii) notas fiscais e registros no Sistema Público de Escrituração Digital (Sped); (iv) pequena divergência de valores de preços praticados pela SOHO e outros fornecedores da Recorrente. Com relação às notas fiscais emitidas pela

Recorrente à Emerson Senderski ME, as conclusões da empresa de auditoria são similares, isto é, (i) de aderência entre notas fiscais e os pagamentos; (ii) das notas fiscais e os registros no Sped; (iii) pequena divergência de valores de preços praticados. Com relação à análise dos estoques, concluiu a Ernest Young que, ao excluir as aquisições da SOHO, a Recorrente não teria matéria-prima de cobre suficiente para suas vendas.

8.2. Em nova petição, de 01.04.2024, denominada memoriais, a Recorrente reitera as razões recursais.

9. É o relatório.

Voto

Conselheiro Iágaro Jung Martins, Relator.

Conhecimento – Recurso de Ofício

10. O Recurso de Ofício foi apresentado em razão de a r. decisão ter exonerado o sujeito passivo do pagamento de tributo no valor de R\$ 44.009.935,40 e multa de ofício de R\$ 66.014.903,76, conforme informações do sistema e-Processo, isto é, o valor total de exoneração é superior ao definido na Portaria MF n.º 63, de 2017, de R\$ 2.500.000,00, quando proferida aquela decisão.

10.1 Esse limite foi majorado para R\$ 15.000.000,00, com a edição da na Portaria MF n.º 2, de 2023, nesse sentido, embora aplicável o novo limite, conforme Súmula CARF n.º 103, o Recurso de Ofício deve ser conhecido.

Conhecimento – Recurso Voluntário

11. O sujeito passivo foi cientificado da decisão de primeira instância em 11.03.2020, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fls. 8.515), dessa forma, o Recurso Voluntário protocolizado em 28.06.2019, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada (fls. 7.807), foi formalmente apresentado antes da ciência da r. decisão.

11.1. O responsável solidário, Sr. Renato de Barros Feres, foi cientificado da decisão de primeira instância em 02.04.2020, conforme Aviso de Recebimento (fls. 8.534), dessa forma, o Recurso Voluntário protocolizado em 28.06.2019, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada (fls. 8.120), igualmente foi formalmente apresentado antes da ciência da r. decisão.

11.2. Superado o aspecto tempestividade e, por preencher os demais pressupostos processuais, devem ser conhecidos os Recursos Voluntários.

Preliminar de nulidade do lançamento

12. A Recorrente e o Responsável Solidário arguem ser o lançamento nulo por ausência de provas, isto é, que teve como fundamento apenas indícios. De que a autoridade fiscal teria concluído sobre o cometimento de infrações em razão de algumas averiguações. Alegam que os fatos não estão comprovados de forma individualizada, mas lastreados em meros indícios e suposições, a partir de provas obtidas junto à empresa SOHO. Que embora a autoridade fiscal tenha sido diligente em buscar informações junto a terceiros, não houve o devido aprofundamento no intuito de comprovar a atuação dolosa e supostamente fraudulenta da Recorrente.

13. As hipóteses de nulidade do ato administrativo de exigência estão previstas no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal (PAF), e resumidamente se referem a dois tipos, quando o ato é praticado por autoridade incompetente ou que o ato cause alguma preterição ao direito de defesa. No caso concreto, nenhuma das duas hipóteses do art. 59 do PAF ocorreu.

14. As conclusões efetuadas pela autoridade lançadora e depois ratificada pela r. decisão, a partir de provas obtidas junto a terceiros e à Recorrente, ainda que não pudessem ser classificadas como prova direta, o que se admite por hipótese, isto é, ainda que se estivéssemos tratando de provas indiretas, nomeadamente chamadas de indícios e de presunções, ainda assim não seria caso de nulidade do ato administrativo.

15. Embora não se esteja neste momento afirmando ser o caso sob análise, é pacífico na jurisprudência a dificuldade de se provar um delito econômico, onde as operações quando

isoladamente consideradas são aparentemente operações societárias, financeiras ou mercantis lícitas.

16. O Ministro Luiz Fux, em voto proferido no Plenário do STF em 17.12.2012, na Ação Penal n.º 470, proferiu verdadeira aula magna sobre o tema questão probatória em delitos econômicos (entre os quais se enquadram as infrações tributárias) ou denominados como crimes de colarinho branco, conceito reconhecido a partir de 1939, nos Estados Unidos, em um discurso do sociólogo Edwin Sutherland na *American Sociological Society*, que em oposição aos crimes de colarinho azul, são aqueles praticados por pessoas ocupantes com maior poder econômico ou que detenham alguma posição social diferenciada.

17. Destaca-se o seguinte excerto no voto do Ministro Luiz Fux¹:

A definição de Sutherland, que enfatizava mais o sujeito que o delito praticado – sendo, por isso, mais adequada a expressão “criminosos do colarinho branco” –, foi substituída posteriormente por uma concepção voltada para o fato. Assim, o *Bureau of Justice Statistics (BJS)* dos Estados Unidos utiliza o seguinte conceito de *white collar crime*: “crime não violento dirigido ao ganho financeiro, cometido mediante fraude”. Observa-se, portanto, que não há um rol delimitado de delitos que compõem a categoria de “crimes do colarinho branco”, o que, todavia, não impede a repressão e a punição aos autores desse tipo de infrações. Dentre os delitos que podem se amoldar ao conceito, incluem-se os crimes tributários (*tax crimes*), as fraudes bancárias (*bank fraud*), os crimes de corrupção (*public corruption*) e a lavagem de dinheiro (*money laundering*), todos de relevantíssimo interesse para a presente causa (PODGOR, Ellen S. *White Collar Crime in a nutshell*. Minnesota: West Publishing Co., 1993. p. 1-4).

18. Nesse tipo de infração, a ilicitude (infração) não se constata diretamente, sendo necessária a utilização de complexos meios probatórios. Como referido no aludido voto, tais sutilezas que marcam a identidade dos crimes do “colarinho branco” constituem razões que devem informar a lógica probatória inerente à sua persecução.

19. Pois bem, a lógica probatória é assaz diversa daquelas infrações passíveis de serem demonstradas com a denominada prova direta, onde a prova tem a função de correspondência entre a verdade real e a verdade formal, trazida para o processo.

20. Conforme o didático voto do Exmo. Ministro Luiz Fux, esse apego às provas diretas, isto é, aquelas que estabelecem uma correspondência direta entre a verdade real e a verdade formal, estabeleceu-se um equivocado desprestígio à prova indiciária, embora o STF

¹ Site STF: AP 470, voto Ministro Luiz Fux, p. 1.494.
<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3678648>

reconheça de forma pacífica que os indícios são meios de provas válidos, podendo levar a uma condenação criminal.

21. Nessa linha, destaca-se o seguinte excerto do referido voto²:

O apego ferrenho a esta concepção gera a compreensão de que uma condenação no processo só pode decorrer da verdade dita “real” e da (pretensa) certeza absoluta do juiz a respeito dos fatos. Com essa tendência, veio também o correlato desprestígio da prova indiciária, a “circumstantial evidence” de que falam os anglo-americanos, embora, como será exposto a seguir, o Supremo Tribunal Federal possua há décadas jurisprudência consolidada no sentido de que os indícios, como meio de provas que são, podem levar a uma condenação criminal.

Contemporaneamente, chegou-se à generalizada aceitação de que a verdade (indevidamente qualificada como “absoluta”, “material” ou “real”) é algo inatingível pela compreensão humana, por isso que, no afã de se obter a solução jurídica concreta, o aplicador do Direito deve guiar-se pelo foco na argumentação, na persuasão, e nas inúmeras interações que o contraditório atual, compreendido como direito de influir eficazmente no resultado final do processo, permite aos litigantes, como se depreende da doutrina de Antonio do Passo Cabral (Il principio del contraddittorio come diritto d'influenza e dovere di dibattito. Rivista di Diritto Processuale, Anno LX, N°2, aprile-giugno, 2005, passim).

Assim, a prova deve ser, atualmente, concebida em sua função persuasiva, de permitir, através do debate, a argumentação em torno dos elementos probatórios trazidos aos autos, e o incentivo a um debate franco para a formação do convencimento dos sujeitos do processo. O que importa para o juízo é a denominada verdade suficiente constante dos autos; na esteira da velha parêmia *quod non est in actis, non est in mundo*. Resgata-se a importância que sempre tiveram, no contexto das provas produzidas, os indícios, que podem, sim, pela argumentação das partes e do juízo em torno das circunstâncias fáticas comprovadas, apontarem para uma conclusão segura e correta.

Essa função persuasiva da prova é a que mais bem se coaduna com o sistema do livre convencimento motivado ou da persuasão racional, previsto no art. 155 do CPP e no art. 93, IX, da Carta Magna, pelo qual o magistrado avalia livremente os elementos probatórios colhidos na instrução, mas tem a obrigação de fundamentar sua decisão, indicando expressamente suas razões de decidir.

Aliás, o Código de Processo Penal prevê expressamente a prova indiciária, assim a definindo no art. 239: Considera-se indício a circunstância conhecida e provada, que, tendo relação com o fato, autorize, por indução, concluir-se a existência de outra ou outras circunstâncias.

[...]

Assim é que, através de um fato devidamente provado que não constitui elemento do tipo penal, o julgador pode, mediante raciocínio engendrado com supedâneo nas suas experiências empíricas, concluir pela ocorrência de circunstância relevante para a qualificação penal da conduta.

Aliás, a força instrutória dos indícios é bastante para a elucidação de fatos, podendo, inclusive, por si próprios, o que não é apenas o caso dos autos, conduzir à prolação de

² Site STF: AP 470, voto Ministro Luiz, p. 1.499.

Fux<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3678648>

decreto de índole condenatória. (cf. PEDROSO, Fernando de Almeida. Prova penal: doutrina e jurisprudência. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p. 90-91).

22. Não restam dúvidas, portanto, que os indícios e presunções simples, analisados à luz do princípio do livre convencimento motivado, quando fortes, seguros, indutivos, isto é, coerentes entre si, e não contrariados por contraindícios ou por prova direta, validam a conclusão do julgador sobre determinado fato, cuja prova direta da infração ou pacto simulatório não existe ou não foi carreada ao processo.

23. A conclusão do julgador sobre a ocorrência da infração pode ser provada por indícios que apontem para a real probabilidade de ocorrência do fato, ou seja, caberá ao julgador confrontar as versões e o contexto probatório trazidos pela autoridade fiscal e pelo sujeito passivo, verificando se são verossímeis, de tal forma que se reduza ao mínimo possível eventual dúvida sobre ocorrência ou não da infração. Trata-se, portanto, de compreender e valorar o grau de persuasão das provas indiciárias.

24. Sobre a questão persuasiva das provas indiciárias e sua utilização para demonstrar a ocorrência de crimes ou infrações administrativas praticadas por indivíduos que atuam de forma acordada entre si, visto ser incomum que os agentes celebrem um contrato onde sejam explicitadas as respectivas condutas ilícitas.

25. Sobre esse ponto específico, destaca-se o seguinte trecho do magistral voto do Ministro Luiz Fux³:

Ora, se a prova deve ser compreendida em sua função persuasiva, é na argumentação do processo que se deve buscar o convencimento necessário aos magistrados para o teste probatório às alegações das partes. E um conjunto probatório seguro, cuja elaboração, decorrente do debate processual, seja apta a reconstruir os fatos da vida e apontar para a ocorrência dos fatos alegados pelo Ministério Público, é o suficiente para extirpar qualquer “dúvida razoável” que as alegações de defesa tentavam impingir na convicção do julgador.

Isso é especialmente importante em contextos associativos, no qual os crimes ou infrações administrativas são praticados por muitos indivíduos consorciados, nos quais é incomum que se assinem documentos que contenham os propósitos da associação, e nem sempre se logra filmar ou gravar os acusados no ato de cometimento do crime. Fato notório, e *notoria non egent probatione*, todo contexto de associação pressupõe ajustes e acordos que são realizados a portas fechadas.

Neste sentido, por exemplo, a doutrina norte-americana estabeleceu a tese do “paralelismo consciente” para a prática de cartel. Isso porque normalmente não se assina um “contrato de cartel”, basta que se provem circunstâncias indiciárias, como a

³ Site STF: AP 470, voto Ministro Luiz Fux, p. 1.505
<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3678648>

presença simultânea dos acusados em um local e a subida simultânea de preços, v. g., para que se chegue à conclusão de que a conduta era ilícita, até porque, num ambiente econômico hígido, a subida de preços, do ponto de vista de apenas um agente econômico, seria uma conduta irracional economicamente. Portanto, a conclusão pela ilicitude e pela condenação decorre de um conjunto de indícios que apontem que a subida de preços foi fruto de uma conduta concertada.

No mesmo diapasão é a prova dos crimes e infrações no mercado de capitais. São as circunstâncias concretas, mesmo indiciárias, que permitirão a conclusão pela condenação. Na investigação de *insider trading* (uso de informação privilegiada e secreta antes da divulgação ao mercado de fato relevante): a baixa liquidez das ações; a frequência com que são negociadas; ser o acusado um neófito em operações de bolsa; as ligações de parentesco e amizade existentes entre os acusados e aqueles que tinham contato com a informação privilegiada; todas estas e outras são indícios que, em conjunto, permitem conclusão segura a respeito da ilicitude da operação.

26. Diante disso, não se verifica qualquer tipo de nulidade quando a infração tributária é comprovada com a utilização de indícios que sejam relevantes, seguros e coerentes entre si para, mediante o raciocínio lógico de causa e efeito, inferir pela ocorrência de fato que não é possível de ser provado pela denominada prova direta.

Preliminares – Decadência e Exclusão de ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins

27. Com relação as alegadas preliminares de decadência, com base no art. 150, § 4º, do CTN, e a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, nos termos em que reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal (Tema nº 69) e do decidido no Mandado de Segurança nº 5003121-34.2017.4.04.7201/SC, os temas não se enquadram como preliminares, mas devem ser analisadas junto com o mérito.

28. A matéria decadência é preliminar de mérito e, nos termos do art. 487, II, da Lei nº 13.105, de 2015, Código de Processo Civil (CPC), portanto será analisada posteriormente, inclusive em razão da necessidade sobre a verificação de ocorrência de dolo, que atrairia a aplicação do art. 173, I, do CTN.

29. O mesmo se aplica a eventual exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, que tem vinculação direta com mérito, em especial à base de cálculo do valor lançado, se for o caso.

Mérito – Recurso de Ofício

30. A autoridade julgadora de primeira instância entendeu que, conforme explicitado no TVF, dos recursos destinados à SOHO 98% destes retornavam ao sujeito passivo ou eram destinados, por sua conta e ordem a terceiros com os quais esse mantinha relação comercial. Ou seja, a empresa SOHO efetivamente ficava com o percentual de 2% dos valores a ele remetidos.

31. O art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, tem a seguinte redação:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

32. A autoridade fiscal foi peremptória ao afirmar que a SOHO “cobrava” uma comissão de 2% para emitir a nota fiscal e direcionar os recursos creditados pelo “cliente” à ordem, isto é, os recursos direcionados a SOHO saíam deduzidos da referida “comissão” no mesmo dia para pagar empresas/empresários que atuam no ramo de metais e sucata ou retornando ao efetivo detentor dos recursos mediante utilização de conta corrente de passagem de empresa interposta.

33. A conclusão para exclusão dos 98% restantes não é simples.

34. Por exemplo, se os repasses destes 98% a terceiros são por conta e ordem da Recorrente, poder-se-ia dizer que ela foi a efetiva pagadora sem causa também desses valores.

35. Ocorre que a fiscalização atribui esses repasses como pagamentos a beneficiários identificados nas respectivas remessas, com os quais a Recorrente mantém algum tipo de relação comercial.

36. A hipótese legal de incidência do IRRF é quando o beneficiário não é identificado ou quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

37. Se o pagamento ocorreu como efetiva forma de liquidação de obrigação das atividades comerciais da Recorrente, ainda que sem emissão de notas fiscais, a causa está identificada, restaria então apurar a repercussão tributária para quem fez e quem recebeu o pagamento.

38. No caso, para se manter o lançamento do IRRF em relação aos repasses, uma vez que consta a identificação dos beneficiários, deveria ser individualizada inexistência de causa, qual se refere o dispositivo legal.

39. A hipótese legal de incidência do IRRF é o pagamento e não a remessa de recursos, logo, se comprovado que o pagamento, na sua concepção jurídica de execução voluntária e exata por parte do devedor ao credor, refere-se a uma parte da remessa originalmente efetuada, sobre esse valor, cuja causa real não resta comprovada, deve incidir o IRRF.

40. Dessa forma, correta a conclusão da autoridade julgadora de primeira instância, que julgou por reduzir a base de cálculo de incidência do IRRF em 98%.

Mérito – Recurso Voluntário do Sujeito Passivo

a) Considerações iniciais

41. Quanto ao mérito, o sujeito passivo se insurge sobre os seguintes pontos da autuação:

- i. que é adquirente de boa-fé e que os fatos ocorreram antes da baixa da empresa SOHO, ocorrida em 2018;
- ii. que efetuou todos os registros contábeis, fiscais, de estoque e transmitiu as declarações ao Fisco e que o STJ reconhece como válida a operação quando se comprova o pagamento das mercadorias e pelo registro das operações (REsp nº 1148444/MG);

- iii. que a fiscalização “montou uma conta” para concluir pela comissão de 2% à SOHO e que os valores restantes são destinados a clientes da Recorrente, mas que, não mantém relação comercial com a maioria dos destinatários dos recursos enviados pela SOHO;
- iv. que, com exceção de dois documentos, foram apresentados os comprovantes de pagamento dos conhecimentos de transporte e que a fiscalização se baseou nos dados constantes no campo “informações complementares” dos conhecimentos de transporte, quando o correto são as informações constantes nos campos “destinatário” e “remetente”. Além disso, o TVF se refere a apenas sete conhecimentos de transporte, que representam 3,5% dos mais de duzentos documentos de transporte emitidos no período, ou seja, a fiscalização considerou apenas os documentos com erro, mas não considerou os documentos emitidos de forma correta;
- v. que a realização de controle de qualidade das mercadorias não é requisito para legitimidade das operações;
- vi. que efetuou pagamentos à SOHO no valor de R\$ 83.400.754,89 e que mantinha com essa empresa uma relação comercial estabelecida, fato que permitiu a manutenção de um conta-corrente entre as empresas e que a SOHO não era a única fornecedora e tão pouco representava o maior volume de compras.
- vii. que apesar dos pagamentos não terem se dado da forma com a qual a fiscalização entende como correto esse fato não invalida a operação. Que efetuava pagamentos antecipados de algumas faturas com o objetivo liberar mais crédito para a Recorrente;
- viii. que o art. 217 do RIR/99 excepciona a presunção de não eficácia de documentos fiscais quando restar comprovado a efetivação do pagamento e o recebimento dos bens;
- ix. que as aquisições são válidas como crédito para fins de apuração do IPI e da Cofins; que a Recorrente iniciou o ano-calendário de 2013 com 66.407 kg de cobre a terminou o ano com saldo de 206.645 em estoque, fato que demonstra efetiva aquisição no período e que desconsiderar as aquisições da SOHO implicaria um déficit de 2.864.882 kg de cobre;
- x. que em relação ao IRRF foram demonstrados a causa e o beneficiário do pagamento;

- xi. que deve ser recalculada exigência do PIS e da Cofins para exclusão do ICMS; e
- xii. sobre a multa, que não cabe a aplicação da multa qualificada concomitante ao lançamento do IRRF, previsto no art. 217 do então RIR/99; que não cabe multa de 150% ao caso concreto e que a mesma tem caráter confiscatório.

42. Com o intuito de reforçar seus argumentos, como relatado, juntou conclusões elaboradas pela empresa Ernest & Young, a saber:

- i. que as operações praticadas com a empresa SOHO e a empresa Emerson Senderski ME apresentam pequena divergência de preços praticados em relação a operações análogas; e
- ii. que a partir das análises dos estoques, ao se desconsiderar as aquisições da empresa SOHO, a Recorrente não teria matéria-prima de cobre suficiente para suas vendas.

b) Aquisições e pagamentos efetuados à empresa SOHO

43. O fundamento central da acusação fiscal está na afirmação de que as aquisições da empresa SOHO não ocorreram, mas limitaram-se a emissão de notas fiscais ideologicamente falsas, que serviram para majoração artificial de custos e de créditos do PIS e da Cofins.

44. A partir da relação das duzentas notas fiscais emitidas pelo SOHO entre 11.01.2013 e 30.07.2014, relativas a aquisição de lingote, vergalhão ou fio de cobre pela Recorrente, discriminadas no Anexo III do TVF (fls. 3.803/3.809), a fiscalização intimou a Recorrente em 20.02.2018 para que apresentasse, de forma individualizada, isto é, conciliada por nota fiscal, os comprovantes sobre a efetividade das operações, transporte e pagamento (item 38 do TVF).

44.1. Em resposta, o sujeito passivo apresentou as notas fiscais e os pagamentos, posteriormente, apresentou de forma complementar, um único e.mail de pedido de compra de 06.12.2012, isto é, relativo a ano-calendário diverso do período fiscalizado.

45. Em razão disso, concluiu a autoridade fiscal e procedeu nova intimação em 10.02.2018 para que o sujeito passivo apresentasse:

- i. os pedidos de compras individualizados em relação ao período fiscalizado;
- ii. os fluxos contábeis desde a aquisição da matéria-prima até a sua industrialização, acompanhada dos respectivos lançamentos;
- iii. os conhecimentos de transporte faltantes e os respectivos pagamentos de frete pois as informações das notas fiscais de remessa de mercadorias da SOHO (SP) para a Recorrente (SC) constam invertidas em quinze conhecimentos de transporte e outros três não foram apresentados.

46. Em procedimento fiscal de diligência junto às empresas de transporte ou seus sócios responsáveis, contactou a autoridade fiscal:

- i. que a empresa Solecargas, embora à época do procedimento de fiscalização constar como ativa no CNPJ, não foi localizada no endereço cadastral e tão pouco seu sócio, em que pese devidamente intimado, dignou-se a prestar esclarecimentos.
- ii. que a empresa NRT Pactual informou não formalizar contrato escrito e que não possui comprovantes de recebimento ou entrega das mercadorias transportadas e que a pessoa que representava a Recorrente era o Sr. Renato Feres.
- iii. que a empresa Luiz Krause & Cia Ltda, informou que não houve formalização de contrato, que não possui comprovantes de recebimento ou entrega das mercadorias transportadas ou comprovantes de despesas com combustível ou pedágio. Informou ainda que as operações eram tratadas entre os sócios das duas empresas, Srs. Luiz Krause e Renato Feres. Após reintimada para esclarecer eventuais equívocos no preenchimento dos conhecimentos de transporte (mercadoria saindo de SC para SP quando o correto seria o contrário), não prestou esclarecimento objetivo.

47. Consignou a autoridade fiscal (item 51 do TVF), após a realização dos procedimentos de diligência junto às empresas transportadoras, que não houve esclarecimento sobre o motivo da não emissão de Conhecimento de Transporte Eletrônico para dar cobertura ao transporte entre o estabelecimento da SOHO (vendedora) até a Recorrente (compradora).

48. Com relação aos pagamentos, a autoridade fiscal intimou a Recorrente em 07.08.2018 para que apresentasse os comprovantes de pagamento faltantes e a conciliação dos mesmos com a contabilidade.
49. No Anexo IV do TVF (fls. 3.810/3.842) é apresentado pela fiscalização o cotejamento dos pagamentos relativos às duzentas notas fiscais emitidas no período.
50. Ao confrontar as considerações da autoridade fiscal, de que os pagamentos eram efetuados em datas diferentes daquelas informadas nas faturas, e as justificativas da Recorrente para esse fato, isto é, de que, por manter com a SOHO uma relação comercial perene, manteve um conta-corrente entre as empresas e de que os pagamentos antecipados de algumas faturas tinham por objetivo liberar mais crédito para a Recorrente, resalto ser verossímil as alegações da Recorrente, portanto, tais indícios, por ser contrapostos por contraindícios razoáveis, não devem ser considerados para fins de eventual conclusão sobre a ocorrência da infração.
51. Um aspecto que merece relevo na análise do caso concreto é o fato que a Recorrente não logrou demonstrar a conciliação da contabilidade com os dados extraídos do Sped e os respectivos comprovantes de pagamento, mas a tentar justifica-los por meios de dados anuais consolidados.
52. Por essa razão, pouco acrescenta para infirmar os fatos que ensejaram o lançamento, as conclusões da empresa Ernest & Young de que há *aderência* entre as notas fiscais emitidas pela SOHO e os pagamentos efetuados pela Recorrente, bem assim com relação aos conhecimentos de transporte e os dados do Sped.
53. Explica-se, a acusação fiscal é justamente sobre coerência entre a emissão da notas fiscais e pagamentos, mas que os documentos fiscais são ideologicamente falsos, se destinaram a dar cobertura para a remessa de recursos da Recorrente à SOHO, que posteriormente dava destinação desses recursos, ficando um percentual de 2%.
54. Sobre a aderência entre as notas fiscais e os conhecimentos de transporte, vale a mesma conclusão, os documentos formalmente existem, mas há razões (indícios) para lhes afastar os requisitos de validade e eficácia, isto é, os argumentos esposados pela autoridade fiscal e ratificados pela autoridade julgadora são verossímeis, em especial, a partir das conclusões efetuadas após a realização dos procedimentos de diligência nas três empresas de transporte que,

em última análise, ou não responderam as intimações ou, quando responderam, não apresentaram documentos.

55. Com relação aos repasses dos recursos recebidos pela SOHO, em que a Recorrente afirma que a fiscalização “montou uma conta” para concluir pela comissão de 2% e que os valores restantes são destinados a clientes da Recorrente, mas que, não mantém relação comercial com a maioria dos destinatários dos recursos enviados pela SOHO, dois aspectos merecem relevo.

56. O primeiro é de que o Anexo I do TVF (fls. 3.782/3.797), ao contrário do que afirma a Recorrente, concilia 149 operações bancárias efetuadas pela SOHO, as quais envolvem 215 operações cujos créditos têm como remetente a Recorrente e como destinatário a empresa Emersson Senderski ME, que figura como destinatária de 171 repasses.

57. O segundo é de que tanto a Recorrente como a auditoria produzida pela empresa Ernest & Young não lograram demonstrar com provas (ou contraindícios) fatos que efetivamente pudessem legitimar as operações consubstanciadas nas notas fiscais emitidas pela SOHO.

58. Registre-se que a infração determinante a ser demonstrada para fins de glosa de custos e de créditos do PIS e da Cofins, é a emissão inidônea das notas fiscais emitidas pela SOHO e destinadas à Recorrente.

59. O aspecto da comissão de 2% foi determinante para que a autoridade julgadora reduzisse a exigência do IRRF incidente sobre os pagamentos sem causa justificada.

60. Retomando-se ao ponto da glosa dos custos para fins de determinação do IRPJ e da CSLL, bem como para fins de redução dos montantes de crédito de PIS e da Cofins, importante diferenciar o caso concreto daquele que foi objeto de análise pelo STJ, quando julgou o REsp nº 1148444/MG, julgado no regime do art. 543-C do antigo Código de Processo Civil.

61. Naquele julgado, onde se analisou a validade dos créditos do ICMS destacado em notas fiscais posteriormente declaradas inidôneas, foi assegurado o direito do comerciante de boa-fé que adquire mercadoria emitida por empresa que posteriormente seja declarada inidônea.

62. A situação fática julgada no REsp nº 1148444/MG é diferente do presente caso, naquele julgado, restou configurada a boa-fé do adquirente que efetuou o pagamento das notas

fiscais e, por conseguinte, do imposto estadual destacado. Sobre esse ponto, merece ser transcrita parte das razões do recurso especial efetuadas pelo Estado de Minas Gerais⁴:

Se o contribuinte comprova que, apesar da inidoneidade, houve o pagamento do imposto, aí, sim, para não contrariar a não-cumulatividade, não se pode exigir o estorno do crédito.

63. No caso presente, a situação é diversa, não houve pagamento, mas remessa de recursos ao emitente da nota fiscal ideologicamente falsa, cujos valores, majoritariamente foram redirecionados para terceiros por conta e ordem da Recorrente.

64. Ou seja, se no caso paradigmático, julgado pelo STJ, houve a demonstração de boa-fé, que se consuma pelo pagamento efetivo das notas fiscais de aquisição das mercadorias, no presente caso, não há como se admitir boa-fé quando não há pagamento efetivo, mas simples repasse de recursos para terceiros, num claro e engendrado mecanismo de inflar custos e créditos não cumulativos e redirecionar recursos a terceiras pessoas.

65. Por fim, sobre o argumento da Recorrente de que a desconsideração das aquisições da SOHO implicaria déficit 2.864.882 kg no estoque de cobre vendido no período fiscalizado, fato corroborado pela empresa de auditoria contratada Ernest & Young, ressalte-se que a afirmação e conclusão partem de premissa de que os controles de estoque da Recorrente são fidedignos, hipótese que restou afastada no presente processo.

67. Além disso, e apenas a título argumentativo, o fato de a Recorrente ter efetuado venda de produtos no período em análise apenas demonstra que ela possuía os insumos, que todavia, conforme provas no processo, não foram adquiridos da empresa SOHO, isto é, os reais fornecedores dos insumos são desconhecidos e irrelevantes para fins de resolução da lide. Diz-se irrelevante para a resolução da lide, porque não importa se a Recorrente adquiriu os insumos de terceiras empresas regularmente constituídas ou até mesmo sem a emissão de nota fiscal no mercado informal, pois a lide se refere a pagamento sem causa efetuado à SOHO, cuja causa alegada, fornecimento de matéria-prima, não restou comprovada.

68. Em situações análogas (venda de produtos sem identificação dos reais fornecedores), a origem dos insumos pode inclusive ter sido adquirido no mercado informal, isto

⁴ Site STJ: Resp nº 1148444/MG, voto Ministro Luiz Fux.

<https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ITA?seq=950422&tipo=0&nreg=200900143826&SeqCgrmaSe ssao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20100427&formato=PDF&salvar=false>

é, sem cobertura fiscal. Nessa hipótese, registre-se, apenas para fins ilustrativo, os insumos necessários para dar suporte a venda podem ter sido adquiridos de terceiros, com ou sem emissão de documento fiscal, em qualquer caso, esse fato não tem relevância para solução da lide, que se refere a notas ideologicamente falsas.

69. Por todo o exposto, em razão do cotejamento das provas, inclusive as indiciárias, são relevantes e convergentes no sentido de proporcionar certeza razoável de que as operações de aquisição de mercadorias pela Recorrente junto à empresa SOHO são inexistentes.

70. Por consequência, devem ser mantidas as glosas de custo do IRPJ e da CSLL, bem como as glosas de crédito na apuração do PIS e da Cofins não cumulativos.

c) Pagamento sem causa para fins de incidência do IRRF

71. A Recorrente pugna por afastar a exigência do IRRF mantido após a decisão de primeira instância por entender que foram demonstrados a causa e o beneficiário do pagamento.

72. Como base nas mesmas razões de decidir, que serviram para ratificar as conclusões da r. decisão, resta claro que o beneficiário do pagamento da parcela remanescente de 2% está identificado, é a empresa Soho Brighton Metals Ltda.

73. Ocorre que a causa desse pagamento não é legítima, não está comprovada a que título efetivo se deu a operação ou a sua causa. Infere-se que houve, após os repasses, que a SOHO reteve 2% do montante repassado, mas a causa de pagamento (ônus) por parte da Recorrente é desconhecido.

74. Importante ressaltar que não há dúvidas de que o comando legal do art. 61 da Lei n.º 8.981, de 1995, busca atingir a renda de pessoa externa em relação ao sujeito passivo, não é por outra razão que o § 3º do referido artigo determinar o reajustamento do respectivo rendimento, de tal forma que se considere líquido o valor pago.

75. No caso em que o pagamento se deu com base em documentos inidôneos, há duas consequências: (i) a glosa de custos e eventuais créditos não cumulativos em desfavor do adquirente e (ii) por ser intrínseco a inidoneidade dos documentos, a exigência do IRRF por ausência de causa, visto que a causa declarada e aparente se revelou inexistente.

76. Dessa forma, conforme as razões expostas neste voto por ocasião da negativa de provimento ao Recurso de Ofício e pela comprovação de que os pagamentos que efetivamente permaneceram à disposição da SOHO estão desprovidos de causa, deve ser mantida a exigência do IRRF.

d) Multa qualificada

77. Sobre a multa qualificada, a Recorrente apresenta três argumentos. O primeiro é de que não cabe a multa qualificada concomitante ao lançamento do IRRF, previsto no art. 217 do então RIR/99. O segundo é que não cabe multa 150% ao caso concreto. Por fim, o terceiro argumento é de que a multa tem caráter confiscatório.

78. Sobre o primeiro argumento, entende-se assistir razão à Recorrente, mas não sob o argumento de que a tributação gravosa do IRRF poderia se constituir em penalidade, fato que desnaturaria a natureza de tributo da exigência, nos termos do art. 3º do CTN.

79. A hipótese de exigência tributária com base no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, já transcrita, não se confunde com a hipótese de qualificação da multa, prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

80. Por sua vez, os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, tratam, respectivamente de sonegação, fraude e conluio. Vide a redação dos referidos dispositivos:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente 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.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

81. Logo, é absolutamente possível que determinada situação se enquadre na tipificação cerrada do art. 61 da Lei n.º 8.981, de 1995, e não se enquadre em uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964.

82. Exemplo, pagamento direto via caixa ou saque em conta de depósito a pessoa não identificada. Há subsunção da hipótese do art. 61 da Lei n.º 8.981, de 1995, e não há sonegação em sentido estrito, pois o fato gerador dessa exigência específica, que está registrado na contabilidade do sujeito passivo, tem natureza jurídica especial à regra genérica de sonegação.

83. As condições materiais para a sonegação é a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação ou as condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

84. Ora, a hipótese de pagamento sem causa, estando registrada na contabilidade do sujeito passivo é situação análoga a qualquer outro registro contábil que implique lançamento de ofício, todavia de caráter ordinário, exceto se outras condutas não forem identificadas.

85. Não obstante essas considerações introdutórias que se alinham ao primeiro argumento da Recorrente, o segundo argumento, de que no caso não há dolo que justifique a qualificação da multa não merece prosperar.

86. Como abordado anteriormente, a Recorrente, com a participação de terceiros, planejou e executou operações inexistentes com o propósito de artificialmente majorar custos e créditos de tributos não cumulativos inexistentes, mediante a utilização de notas fiscais ideologicamente falsas.

87. O dolo das ações ilícitas do sujeito passivo fica ainda mais evidente em razão da prática, não apenas continuada das operações, mas levadas a efeito com o intuito de aparentarem terem sido praticadas de boa-fé, isto é, de intencionalmente, querer fazer aparentar que houve pagamento efetivo das aquisições, quando no curso do procedimento de fiscalização, constatou-se que não se tratavam de pagamentos, mas de remessas financeiras efetuadas ao emissor das

notas fiscais inidôneas, cujo redirecionamento financeiros eram efetuados a terceiros com os quais a Recorrente mantinha algum tipo de relação.

88. Por essa razão, por restar demonstrada a prática das condutas previstas nos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, deve ser mantida a multa qualificada.

89. O terceiro ponto trazido pelo Recorrente, é de que a multa qualificada tem caráter confiscatório. Fundamenta sua posição no art. 150, IV, da Constituição Federal.

90. No que concerne à alegação de cobrança confiscatória, cumpre considerar que o princípio insculpido no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, relativo à vedação ao confisco, antes de mais nada, é dirigido ao legislador. Tal princípio orienta a elaboração legislativa, que deve observar a capacidade contributiva (art. 145, § 1º da CF), bem como não pode dar ao tributo conotação de confisco.

91. Sobre esse ponto, ressalte-se não compete ao julgador administrativo afastar texto expresso de lei, visto que as leis tem como atributo presunção de constitucionalidade e que, afastar seus efeitos é competência exclusiva do Poder Judiciário.

92. Além disso, como referido, a aplicação da multa de ofício decorre de expressa previsão legal e, conforme Súmula CARF n.º 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

e) Decadência

93. A decadência, como já referido, é uma questão preliminar do mérito, todavia, como no caso concreto, o termo inicial da decadência tem relação de dependência com a qualificação da multa, em razão da existência de fraude e sonegação, passa-se a analisar os argumentos expedidos pela Recorrente.

94. Havendo pagamento do tributo e não se verificando dolo ou fraude, a contagem a ser aplicada tem como termo de início o período em que ocorreu o fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), em sentido contrário, o termo de início é o primeiro dia o exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser efetuado (art. 173, I, do CTN).

95. Esse balizamento para aplicação da regra decadencial foi definido pelo STJ, quando apreciou o REsp nº 973.733/SC, ao qual foi atribuído efeito de recurso repetitivo, nos termos do art. 543, “c”, do então CPC:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, 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).

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 impositivo, 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).

96. Nessa mesma linha, o CARF já firmou entendimento de que o art. 173, I, do CTN, se aplica aos casos de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, conforme Súmula CARF nº 72:

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

97. Ainda sobre o tema e alinhado ao entendimento do STJ, foram editadas súmulas que reconhecem o pagamento antecipado como hipótese que atraição para aplicação do art. 150, § 4º, do CTN:

Súmula CARF n.º 99

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Súmula CARF n.º 123

Imposto de renda retido na fonte relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional.

Súmula CARF n.º 135

A antecipação do recolhimento do IRPJ e da CSLL, por meio de estimativas mensais, caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN.

Súmula CARF n.º 138

Imposto de renda retido na fonte incidente sobre receitas auferidas por pessoa jurídica, sujeitas a apuração trimestral ou anual, caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN.

98. Como se vê, a conclusão sobre o termo *a quo* do prazo decadencial muitas vezes depende de análise sobre a existência de dolo, como no caso concreto, fato que impede a sua análise em preliminar.

99. Em tópico específico, foram analisadas as condutas do sujeito passivo que ensejaram a qualificação da multa, onde restou configurada a prática dolosa de sonegação e fraude.

100. Dessa forma, como a ciência do lançamento de ofício se deu em 07.12.2018 em relação ao sujeito passivo e em 27.12.2018 em relação ao responsável solidário, e os fatos geradores têm início no mês de janeiro de 2013, o termo inicial de cinco anos é contado a partir de 01.01.2014, conforme regra do art. 173, I, do CTN, razão pela qual deve ser afastada a arguição de decadência.

f) Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins

101. A Recorrente informa ter provimento judicial, nos autos do MS n.º 5003121-34.2017.4.04.7201/SC, a seu favor para ver excluído o ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins.

102. Ao analisar o que restou decidido na referida ação judicial, a Delegacia de Fiscalização de São Paulo ratificou a existência de segurança em favor da Recorrente para exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins (fls. 8.462/8.463), todavia, consignou a autoridade fiscal responsável pela informação fiscal, que o decidido não produz efeito direto no presente processo, pois o mesmo se refere a glosa de créditos de PIS e de Cofins. Ou seja, entendeu a fiscalização que, por não se tratar de lançamento sobre a receita bruta, não há reflexos a serem aplicados no presente processo relativo àquela tutela judicial.

103. A Recorrente se insurge contra as conclusões da referida informação fiscal, pois para fins de lançamento de ofício das contribuições foi considerado o valor devido das contribuições PIS e Cofins com base no faturamento apurado pela empresa (fls. 8.455/8.461). De fato, assiste razão à Recorrente.

104. O assunto foi decidido pelo STF, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário n.º 574.706/PR, tema n.º 69, de Repercussão Geral, que fixou a tese de que "O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS".

105. A União/Fazenda Nacional opôs embargos de declaração em relação a dois pontos: montante do ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS/COFINS e à modulação dos efeitos do julgado. O Supremo Tribunal Federal finalizou o julgamento dos embargos em 13.05.2021, consubstanciado na seguinte ementa:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL.

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E CONFINS. DEFINIÇÃO CONSTITUCIONAL DE FATURAMENTO/RECEITA.

PRECEDENTES. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE DO JULGADO. PRETENSÃO DE REDISCUSSÃO DA MATÉRIA. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA.

MODULAÇÃO DOS EFEITOS. ALTERAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA COM EFEITOS VINCULANTES E *ERGA OMNES*. IMPACTOS FINANCEIROS E ADMINISTRATIVOS DA DECISÃO.

MODULAÇÃO DEFERIDA DOS EFEITOS DO JULGADO, CUJA PRODUÇÃO HAVERÁ DE SE DAR DESDE 15.3.2017 – DATA DE JULGAMENTO DE

MÉRITO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 E FIXADA A TESE COM REPERCUSSÃO GERAL DE QUE “O ICMS NÃO COMPÕE A BASE DE CÁLCULO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS” – , **RESSALVADAS AS AÇÕES JUDICIAIS E PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS PROTOCOLADAS ATÉ A DATA DA SESSÃO EM QUE PROFERIDO O JULGAMENTO DE MÉRITO.** EMBARGOS PARCIALMENTE ACOLHIDOS.

(RE 574706 ED, Relatora: Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 13.05.2021, DJe 12.08.2021 – g.n.)

106. A possibilidade de exclusão do ICMS, como referido pelo STF, é aquele destacado nas notas fiscais. O lançamento, conforme planilhas que constam no TVF (fls. 3.776/3.778), de fato partiu das contribuições apuradas pela empresa (coluna “f” dos referidos demonstrativos) para, após as glosas, apurar as exigências de ofício no presente processo.

107. Embora não se verifique elementos no processo que demonstre o ICMS destacado nas notas fiscais de saída, conforme decidido pelo STF, não há dúvida que não deve ser exigido tributo sabidamente indevido.

108. Dessa forma, em o sujeito passivo demonstrando o ICMS destacado nas notas fiscais de venda do período sobre o qual se refere a exigência do PIS e da Cofins, o ponto de partida para apuração dos valor devido a título dessas contribuições dever ser o valor líquido do ICMS.

109. Ressalte-se que não havendo comprovação do ICMS destacado nas notas fiscais de venda perante a autoridade fiscal encarregada de cumprir o presente Acórdão, não há de se falar em exclusão do imposto estadual da base de cálculo das contribuições federais.

110. Em relação a esse ponto específico, deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário do sujeito passivo.

g) Tributação reflexa.

111. Finalmente, o decidido quanto ao lançamento principal aplica-se, naquilo em que for cabível, aos lançamentos decorrentes da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Mérito – Recurso Voluntário do Responsável solidário

112. O responsável solidário, Sr. Renato de Barros Feres, alega que a simples falta de cumprimento de obrigação tributária não configura violação à lei e que a responsabilização decorre de ato ilícito praticado com dolo. Entende que não há no auto de infração qualquer elemento que caracterize responsabilização.

113. Em relação aos demais pontos sobre os quais se insurge o responsável solidário, isto é, que não dizem respeito a relação de solidariedade, sejam preliminares ou razões de mérito, os referidos argumentos foram abordados por ocasião da análise das razões recursais do sujeito passivo.

114. O responsável solidário foi chamado ao polo passivo da relação tributária com base no art. 135, III, do CTN.

115. Como analiticamente analisado no presente voto por ocasião do mérito das infrações identificadas, verifica-se a que a pessoa jurídica praticou atos dolosos contrários à lei, tributária, com o intuito de obter redução artificial dos tributos devidos.

116. Mais do que isso, constam no processo que os atos fraudulentos eram praticados pelo administrador, Sr. Renato de Barros Feres.

117. Não se trata, portanto, de simples inadimplência tributária.

118. Sobre a conduta do responsável tributário, destacam-se os seguintes excerto do TVF:

18. Considerando a fraude já relatada e o dolo que a acompanha, temos que o representante legal que administrava a empresa, à época, autorizou os pagamentos, consentiu na escrituração das notas fiscais, bem como participou diretamente dos fatos já descritos, como por exemplo, na diligência da transportadora NRT Pactual, TDPF 0819000.2018.00390-6, na qual foi mencionado que o representante do cliente COPPER em cada operação foi o Sr. Renato Feres, fatos estes que permitiram a COPPER obter vantagens ilícitas em prejuízo ao Erário.

19. É cabível a atribuição da responsabilidade solidária ao gestor de fato da pessoa jurídica, quando os créditos tributários exigidos no lançamento de ofício decorrem de infração dolosa à lei. Ou seja, a responsabilidade tributária está ligada à prática de atos com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos, por quem não integra a relação jurídico tributária, mas é chamado a responder pelo crédito tributário em virtude do ilícito praticado.

[...]

21. Como foi relatado, o Sr. Renato de Barros Feres CPF 271.606.218-83, em sua gestão, excedeu os poderes a ele conferidos nos atos constitutivos da sociedade empresária que esteve sob sua administração, na tentativa de ludibriar o fisco com creditamentos indevidos de custos e impostos, dos pagamentos que serviram para simular a boa fé e o retorno dos recursos, com evidente intuito de sonegação, ainda que em tese, nos termos dos incisos I e II do art. 1 da Lei n.º 8.137/1990, de 27/12/1990, e artigo 71 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964.

119. Diante de tais condutas dolosas, determinantes para a prática do resultado sonegação, deve ser mantida a relação de solidariedade passiva em relação ao sócio-administrador, nos termos do art. 135, III, do CTN.

Conclusão

120. Diante de todo o exposto, voto: (i) Por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício; (ii) em relação ao Recurso Voluntário do sujeito passivo principal, voto por REJEITAR as preliminares de nulidade do lançamento e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para tão somente permitir que sejam deduzidos os valores do ICMS efetivamente destacado em notas fiscais de venda emitidas pelo contribuinte dos valores exigidos a título de PIS e Cofins; (iii) NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário do responsável solidário, nos termos do art. 135, III, do CTN; e (iv) o percentual da multa qualificada deve ser reduzido de 150% para 100%, nos termos do art. 44, § 1º, IV, da Lei n.º 9.430, de 1996, na redação que lhe deu o art. 8º da Lei n.º 14.689, de 2023, nos termos da alínea “c”, II, do art. 106 do Código Tributário Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins