



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 19515.722018/2013-17
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.166 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de abril de 2016
Matéria PIS E COFINS
Recorrente FRIGONOVA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

RESPONSABILIDADE. SUJEIÇÃO PASSIVA.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, de fato e/ou de direito.

COFINS. PIS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO ICMS.

Por se tratar de imposto próprio, que não comporta a transferência do encargo, a parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS. Precedentes do STJ (Súmulas nºs 68 e 94). Às autoridades administrativas e tribunais - que não dispõem de função legislativa - não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, benefícios de exclusão da base de cálculo do crédito tributário em favor daqueles a quem o legislador não contemplou com a vantagem.

SÓCIOS E ADMINISTRADORES. SONEGAÇÃO FISCAL. RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Os sócios e administradores da empresa, sejam formais ou de fato, com ou sem procuração para representar a contribuinte, que praticam, de forma comissiva ou omissiva, conjuntamente com o contribuinte o crime de sonegação tipificado no art. 71 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, respondem pelo crédito tributário com multa qualificada de forma solidária, nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional.

DCTF. OMISSÃO DE RECEITA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. Constatada a não declaração da receita devida, assim como a falta de recolhimento da mesma, correta a exigência através de lançamento de ofício. Caracterizada a sonegação pela prática do artifício de reiteradamente não

apresentar DCTF, sabendo da existência de valores devidos, com o objetivo de impedir ou retardar a cobrança da obrigação tributária principal, diante do fato que é essa declaração que funciona como confissão de dívida, em evidente intuito de fraude.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS PRESUMIDOS. ALÍQUOTAS.

Segundo o que dispõe o artigo 8º, caput e seus §§, da Lei n. 10.925, de 2004, a proporção de 60% e de 35% previstas nos incisos I e II do § 3º não são determinados pela natureza ou classificação dos bens adquiridos (insumos), mas, sim, pela natureza e classificação dos **bens produzidos** (produtos), consoante o que está no caput deste artigo.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADA.

A motivação da qualificação se fundamenta em ilicitude cometida pelo contribuinte, que além da omissão deliberada de receitas, não prestou informações, embarçando o procedimento de fiscalização. Correta a qualificação da multa de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

RESPONSABILIDADE. SUJEIÇÃO PASSIVA.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, de fato e/ou de direito.

COFINS. PIS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO ICMS.

Por se tratar de imposto próprio, que não comporta a transferência do encargo, a parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS. Precedentes do STJ (Súmulas n.ºs 68 e 94). Às autoridades administrativas e tribunais - que não dispõem de função legislativa - não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, benefícios de exclusão da base de cálculo do crédito tributário em favor daqueles a quem o legislador não contemplou com a vantagem.

SÓCIOS E ADMINISTRADORES. SONEGAÇÃO FISCAL. RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Os sócios e administradores da empresa, sejam formais ou de fato, com ou sem procuração para representar a contribuinte, que praticam, de forma comissiva ou omissiva, conjuntamente com o contribuinte o crime de sonegação tipificado no art. 71 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, respondem pelo crédito tributário com multa qualificada de forma solidária, nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional.

DCTF. OMISSÃO DE RECEITA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. Constatada a não declaração da receita devida, assim como a falta de recolhimento da mesma, correta a exigência através de lançamento de ofício. Caracterizada a sonegação pela prática do artifício de reiteradamente não apresentar DCTF, sabendo da existência de valores devidos, com o objetivo de impedir ou retardar a cobrança da obrigação tributária principal, diante do fato que é essa declaração que funciona como confissão de dívida, em evidente intuito de fraude.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS PRESUMIDOS.
ALÍQUOTAS.

Segundo o que dispõe o artigo 8º, caput e seus §§, da Lei n. 10.925, de 2004, a proporção de 60% e de 35% previstas nos incisos I e II do § 3º não são determinados pela natureza ou classificação dos bens adquiridos (insumos), mas, sim, pela natureza e classificação dos **bens produzidos** (produtos), consoante o que está no caput deste artigo.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADA.

A motivação da qualificação se fundamenta em ilicitude cometida pelo contribuinte, que além da omissão deliberada de receitas, não prestou informações, embaraçando o procedimento de fiscalização. Correta a qualificação da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos: i) no tocante à desnecessidade e/ou impedimento do lançamento de ofício - por unanimidade, negou-se provimento; ii) acerca da configuração da sonegação, qualificação da multa de ofício e exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS - por maioria, negou-se provimentos ao recurso, vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira e Waltamir Barreiros, que davam provimento; iii) quanto ao cálculo do crédito presumido da Lei n.º 10.925/2004 - por unanimidade, deu-se provimento; iv) relativamente ao embaraço à fiscalização e a multa correspondente - por unanimidade, negou-se provimento; e, v) quanto à sujeição passiva e a solidariedade - por maioria, negou-se provimento, vencido o Conselheiro Augusto Fiel Jorge D'Oliveira. Ausente o Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Robson José Bayerl - Presidente.

Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Robson José Bayerl (Presidente), Rosaldo Trevisan, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Waltamir Barreiros e Fenelon Moscoso de Almeida.

Relatório

Trata o presente de autos de infração que constituíram e exigem contribuições de PIS e de COFINS do período de janeiro de 2008 a dezembro de 2008, acrescidos de multa de ofício e juros de mora.

A autoridade fiscal, com base na documentação apresentada pela contribuinte, concluiu que a contribuinte deixou de declarar na DCTF, de parcelar e de recolher os valores devidos de PIS e de COFINS, e registrou em sua contabilidade valores menores que os efetivos e verdadeiros. A autoridade fiscal entendeu que a contribuinte deixou de incluir na base de cálculo dessas contribuições o valor do ICMS dos bens que faturou, e aproveitou créditos com base no artigo 8º da Lei 9.285/2004 na proporcionalidade de 60%, quando o correto seria na proporção de 35%.

A autoridade fiscal também lavrou Termo de Sujeição Passiva Solidária para os Srs Aparecido Augusto da Silva e José Clarindo Capuci.

Segundo o relato que consta dos autos:

Durante o procedimento, a fiscalização **intimou e reintimou** o contribuinte a apresentar documentação contábil e fiscal, a saber: Livro Diário; Livro Razão; Livro de Registro de Entradas e de Saídas; Livro de Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência; DAConS; DCTFs; esclarecimentos e apresentação de planilha analítica de apuração do PIS e da Cofins, com discriminação das contas contábeis referentes aos seus créditos; esclarecimentos sobre as compras declaradas em sua DIPJ; notas fiscais que originaram créditos pelo regime de apuração não-cumulativo; movimentação financeira; informação sobre beneficiários das saídas (débitos) das contas-correntes especificadas; relação de imóveis, veículos, aeronaves ou embarcações; Balanço Patrimonial elaborado com detalhamento de seu imobilizado; apresentação de declarações omissas à Receita Federal do Brasil; entre outros (fls. 6/9, 89/93, 99/102, 109/112, 1.348/1.353, 1.375/1.377, 1.378/1.381, 1.400/1.402).

Foram juntados aos autos: **a)** Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ 2009) do ano-calendário de 2008 (fls. 18/45, 1.427/1.454); **b)** lançamento de entradas do período de 01/01/2008 a 31/12/2008 (fls. 117 a 268); **c)** fornecedores e notas fiscais (fls. 278/483, 494/601, 980/1.169 e 1.172/1.343); **d)** Registro de Entradas (fls. 604 a 978); **e)** favorecidos de saídas da conta-corrente (fls. 1.369 a 1.371); **f)** Dossiê CNPJ (fls. 1.415 a 1.424); **g)** Relação DAConS (fl. 1.425); **h)** Relação DCTFs (fl. 1.426); **i)** DIRF/PJ (fls. 1.455 a 1.459); **j)** Extrato PAES e Refis (fl. 1.460 e 1.461); **k)** Demonstrativos Contábeis (fls. 1.462 a 1.501); **l)** Informações Bancárias e RMFs (fls. 1.502 a 1.576); **m)** Diligências, Fornecedores e Clientes (fls. 1.577 a 1.678); **n)** DIRPF de Batista Cajueiro Sobrinho (fls. 1.679 a 1.692); **o)** Dossiê CPF (fls. 1.693 a 1.725); **p)** Responsáveis Tributários (fls. 1.726 a 1.812); **q)** Dossiê e Representação Fiscal (fls. 1.813 a 1.823); entre outros documentos. O contribuinte apresentou as planilhas de cálculo das fls. 107/108 e 484/489.

A contribuinte FRIGONOVA e o Sr. Aparecido Augusto da Silva apresentam impugnação em conjunto e contestam a autuação, apresentando as razões por que defendem deve ela ser tornada sem efeito, consoante resumo escrito pelo relator de 1º piso, que reproduz graças à sua objetividade:

- QUE é insubsistente a imputação da sujeição passiva solidária ao senhor APARECIDO. A inclusão do sócio no pólo passivo teve como base a infração descrita no inciso II, do art. 2º da Portaria PGFN n.º 180/2013, cuja matriz é o art. 135, do CTN.

- QUE consta no Termo de Verificação de Infração que os registros contábeis auditados estariam em conformidade com os valores declarados em DIPJ, e, portanto, afastar-se-ia a acusação de sonegação. Diz, ainda, que o inadimplemento por si só não representaria infração de lei, contrato social ou estatuto, sendo certo que as pessoas jurídicas têm existência distinta da de seus membros.

- QUE é insubsistente a exigência de tributos em face de sua anterior confissão por meios que representam constituição de crédito tributário, dispensando o lançamento de ofício.

- QUE o Anexo Único do Termo de Verificação de Infração, em que pese sua dificuldade no manejo, pela a análise do conjunto de documentos encartados, é razoável admitir que as declarações apresentadas foram consideradas extemporâneas, ou seja, apresentadas no curso da ação fiscal. Em que pese isso ser incontroverso, entende que os referidos documentos constituem crédito tributário confessado, do que resultaria na desnecessidade de lançamento tributário de ofício, o que resultou em inequívoco *bis in idem*. O lançamento deveria exigir tão somente as eventuais diferenças entre o levantamento feito pela fiscalização e os valores apurados pelo contribuinte.

- QUE é insubsistente as diferenças apontadas resultantes das glosas de créditos presumidos legalmente admitidos e da exclusão do ICMS das respectivas bases de cálculos. A interpretação é de que teria se considerado a alíquota de 60% sobre o valor de compras de carne *in natura*, e não de 35% como descrito no Capítulo 1, da TIPI. Sobre isso argumenta que quando da efetiva aquisição do rebanho, o frigorífico não adquire o gado "em pé" (animais vivos), entendendo que o crédito presumido pleiteado diz respeito à carne *in natura* contida no Capítulo 2, da TIPI, a qual prevê uma alíquota de 60%.

- QUE excluiu da base de cálculo das contribuições o ICMS porque da receita e do faturamento se deve fazer tal exclusão, em razão da sistemática "por dentro" desse imposto, o qual não agrega receita bruta. Afirma que o ICMS, que é receita dos Estados, não pode compor a base de cálculo do PIS e da Cofins.

- QUE é insubsistente a imposição de multa qualificada, cuja demonstração é extraída do próprio trabalho fiscal. A multa qualificada resultou da infração descrita no inciso I, do art. 71, da Lei nº 4.502/64. Defende que não há como se sustentar a acusação de sonegação, tendo em vista que em momento algum os fatos geradores foram ocultados, e a tempo e modo declarados na DIPJ apresentada.

Discorre que houve atendimento ao que foi solicitado pela fiscalização a contento como retratado no relatório fiscal.

POR FIM, conclui dizendo esperar o acolhimento integral das suas razões, para a insubsistência da ação fiscal nos termos demonstrados.

Como os responsáveis solidários foram devidamente arrolados em Termo de Sujeição Passiva Solidária, tivemos outra impugnação anexada aos autos, conforme a seguir:

O sr. JOSÉ CLARINDO CAPUCI impugnou a autuação e fez, em síntese, as seguintes alegações:

- - QUE é insubsistente a inclusão do impugnante no pólo passivo da obrigação tributária, visto que a base para isso se sustenta em meras afirmações firmadas por produtores rurais. Diz que o curso da ação fiscal não revelou uma única participação sua na atividade da pessoa jurídica fiscalizada.
- - QUE há um só tempo o impugnante é considerado responsável tributário enquadrado no art. 2º da Portaria PGFN nº 180/2010, que tem sua matriz legal no art. 135 do CTN, e, também, devedor solidário, na matriz legal disposta no art. 124, do CTN. Diz que o relatório fiscal não definiu, de forma precisa, qual a efetiva acusação.
- QUE não teria se verificado na contabilidade da FRIGONOVA nenhum pagamento ao impugnante.
- QUE o próprio Termo de Sujeição Passiva Solidária conclui que a fiscalização não teria conseguido provas cabais e irrefutáveis sobre a sua participação como titular e administrador de fato da FRIGONOVA.

POR FIM, diz que todas as demais afirmações da fiscalização foram alicerçadas em meras presunções e não se prestariam ao desiderato pretendido, precisamente por conta da exigência da garantia da legalidade. Diz que espera pelo acolhimento integral das razões precedentes, para a improcedência de sua inclusão no pólo passivo da exigência tributária.

Os respeitáveis julgadores da 2ª turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre, após apreciarem as impugnações e demais atos e documentos que compõe o processo, concluíram pela improcedência das impugnações e decidiram pela manutenção integral do crédito tributário exigido. O Acórdão n. 10-049.900 proferido na sessão de 08/05/2014 ficou assim ementado:

Acórdão 10-049.900 - 2ª Turma da DRJ/POA

Sessão de 08 de maio de 2014

Processo 19515.722018/2013-17

Interessado FRIGONOVA LTDA.

CNPJ/CPF 05.220.944/0001-98

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2008 A 31/12/2008

SÓCIOS E ADMINISTRADORES. SONEGAÇÃO FISCAL. RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Os sócios e administradores da empresa, sejam formais ou de fato, com ou sem procuração para representar a contribuinte, que praticam, de forma comissiva ou omissiva, conjuntamente com o contribuinte o crime de sonegação tipificado no art. 71 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, respondem pelo crédito tributário com multa qualificada de forma solidária, nos termos do art. 124 combinado com o art. 135 do Código Tributário Nacional.

DCTF. OMISSÃO DE RECEITA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. Constatada a não declaração da receita devida, assim como a falta de recolhimento da mesma, correta a exigência através de lançamento de ofício. Caracterizada a sonegação pela prática do artifício de reiteradamente não apresentar DCTF, sabendo da existência de valores devidos, com o objetivo de impedir ou retardar a cobrança da obrigação tributária principal, diante do fato que é essa declaração que funciona como confissão de dívida, em evidente intuito de fraude.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS PRESUMIDOS. ALÍQUOTAS.

O montante de crédito presumido é determinado pela aplicação da alíquota de 60% (sessenta por cento) apenas quando as aquisições se tratarem de produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18.

ICMS. BASE DE CÁLCULO.

Os valores correspondentes ao ICMS compõem a base de cálculo da Cofins e do PIS, inexistindo previsão legal para sua exclusão.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADA.

A motivação da qualificação se fundamenta em ilicitude cometida pelo contribuinte, que além da omissão deliberada de receitas, não prestou informações, embaraçando o procedimento de fiscalização. Correta a qualificação da multa de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

SÓCIOS E ADMINISTRADORES. SONEGAÇÃO FISCAL. RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Os sócios e administradores da empresa, sejam formais ou de fato, com ou sem procuração para representar a contribuinte, que praticam, de forma comissiva ou omissiva, conjuntamente com o contribuinte o crime de sonegação tipificado no art. 71 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, respondem pelo crédito tributário com multa qualificada de forma solidária, nos termos do art. 124 combinado com o art. 135 do Código Tributário Nacional.

DCTF. OMISSÃO DE RECEITA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. Constatada a não declaração da receita devida, assim como a falta de recolhimento da mesma, correta a exigência através de lançamento de ofício. Caracterizada a sonegação pela prática do artifício de reiteradamente não apresentar DCTF, sabendo da existência de valores devidos, com o objetivo de impedir ou retardar a cobrança da obrigação tributária principal, diante do fato que é essa declaração que funciona como confissão de dívida, em evidente intuito de fraude.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS PRESUMIDOS. ALÍQUOTAS.

O montante de crédito presumido é determinado pela aplicação da alíquota de 60% (sessenta por cento) apenas quando as aquisições se tratarem de produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a

15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18.

ICMS. BASE DE CÁLCULO.

Os valores correspondentes ao ICMS compõem a base de cálculo da Cofins e do PIS, inexistindo previsão legal para sua exclusão.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADA.

A motivação da qualificação se fundamenta em ilicitude cometida pelo contribuinte, que além da omissão deliberada de receitas, não prestou informações, embaraçando o procedimento de fiscalização. Correta a qualificação da multa de ofício.

Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido

Inconformados, os autuados ingressaram com recurso voluntário, meio dos quais repisaram respectivamente as alegações anteriormente trazidas ao contraditório.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira

Tempestivos os recursos e atendidos os demais requisitos de admissibilidade.

Prolegômenos

Os contornos da lide se erguem na descrição dos fatos apurados pela autoridade fiscal e imputados à contribuinte aos responsáveis solidários. Em rápido resumo:

No ano de 2008, a contribuinte deixou de apresentar as DAConS e as DCTFs e de recolher PIS e COFINS. Após iniciada a fiscalização em 2011, a contribuinte apresentou as DAConS e as DCTFs, confessando os valores que ela considera seriam devidos, e que corresponderiam ao constante em sua escrita fiscal-contábil e na DIPJ - que havia sido apresentada tempestivamente à Receita Federal.

A fiscalização identificou diferença entre o que ela calculou como valores devidos dessas contribuições, e o que a contribuinte confessou. A diferença residiria na não inclusão do ICMS na base de cálculo desses tributos e na proporcionalidade adotado de 60%, ao invés de 35%, no aproveitamento de créditos de insumo estipulado no artigo 8º da Lei

9.725/2004:

Além disso, a autoridade fiscal concluiu que essa situação de não declaração espontânea e de não pagamento desses tributos se enquadra na hipótese de sonegação (art. 71, da Lei n. 4.502/1964), pelo fato "de ficar caracterizada a omissão contumaz e intencional (dolo) pela não entrega em 2008 de suas DCTF à RFB, mês após mês, assim como pelo não recolhimento, ou parcelamento, do PIS e COFINS devidos, ao mesmo tempo em que se conhecia suas receitas, custos e despesas, visto a entregava de sua DIPJ referente ao mesmo ano com tais informações,...". Por essa razão, o lançamento incluiu a qualificação da multa de ofício para a alíquota de 150%.

A autoridade fiscal considerou que houve embaraço à fiscalização (inciso I, artigo 33 da Lei n. 9.430, de 1996), pelo fato da contribuinte não ter atendido satisfatoriamente às suas intimações e reintimações. Justificaria assim a incidência da multa prevista neste artigo da lei.

Por fim, lavrou-se o termo de sujeição passiva, incluindo o Sr. aparecido e o Sr. Capucci com responsáveis solidários.

Sobre o lançamento de ofício face a confissão da dívida com as declarações da DCTF, sobre a descaracterização da sonegação (pelo fato de ter declarado DIPJ tempestivamente e ter confessado) e sobre as multa de ofício sobre o valor total devido:

As contribuinte contesta a necessidade de lançamento de ofício, face à sua confissão em DCTF; aponta que há um *bis in idem*. Apresenta jurisprudência das Cortes Superiores.

Ela também contesta a multa de ofício calculada sobre o valor total das contribuições do ano de 2008, ao invés de ser sobre a diferença entre o confessado e o calculado pelo Fisco. Argumenta, ainda, que havia informado tempestivamente por DIPJ os valores em que a contribuinte incorrera, e que o fisco confirmou que a DIPJ correspondia ao constante na escrita contábil. Que esse fato demonstra que não houve sonegação, uma vez que o fisco possuía as informações verdadeiras.

Senhores Conselheiros, tentarei expor brevemente por que entendo deve haver o lançamento de ofício nesse caso. A meu ver. um auto de infração, na esfera tributária, cumpre três funções concorrentes: (i) definir o fato imputado, (ii) constituir o crédito tributário e (iii) dar condições para exigir todo ou parte desse crédito tributário. O lançamento de ofício não somente constitui o crédito tributário, mas conhece e define os fatos que explicam o crédito e, ademais, explica e define a extensão da sua exigência. O fato apurado pela autoridade fiscal não é atendido pelas confissões dos valores devidos através das DCTFS e informados nas DACONS, pois ele se compõe, além dos valores devidos - base do crédito constituído e exigido -, **de uma conduta**, neste caso caracterizada como deliberada e de sonegação.

Sublinho que,. consoante a informação fiscal e não negado pela contribuinte, a contribuinte sistematicamente não havia apresentado as DCTF e DACONs. Ela somente veio a declarar os valores que acredita seriam devidos extemporaneamente, após o início da fiscalização.

Acolher a tese que as DCTFs declaradas após o início da fiscalização justificariam afastar o lançamento de ofício seria subtrair-lhe uma função essencial.

O questionamento sobre o bis in idem não procede, pois as DCTFs e DACONs compõem e instruem a ação fiscal objeto deste processo administrativo. Não há dois créditos tributários constituídos sobre o mesmo fato, nem há duplicidade de exigências. As declarações extemporâneas constituem confissão e demonstram o comportamento da contribuinte, mas elas não geram duplicidades. É evidente e lógico que a formalidade, nessa situação, rende homenagem à verdade material. Os fatos, de fato, estão lastreados nas ocorrências de interesse jurídico e fiscal naquele ano (2008), objetos da fiscalização.

Não há razão para o temor de uma duplicidade de cobrança de crédito sobre o mesmo fato, na eventualidade da contribuinte não lograr êxito em desconstituir a exigência. Não só a própria administração cuidará de evitá-la, como a contribuinte cooperará para que isso não se dê, ou para exigir que esse equívoco seja imediatamente sanado. O que me parece inaceitável é contrapor o sentimento de um risco - muito pouco provável de ocorrer - como base para alegar causa para desconstituir um lançamento de ofício.

A recorrência, ao longo do ano de 2008, de não apresentar justamente as declarações que representariam confissão de dívida junto à Receita Federal, somada à apresentação em bloco dessas declarações após iniciada a fiscalização, a meu ver, demonstram o que a autoridade fiscal concluiu. A não apresentação das DCFT e DACON se constituíam em artifício reiterado. Houve uma conduta deliberada e intencional para retardar ou impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e para não se efetuar o pagamento dos tributos concernentes. A apresentação tempestiva da DIPJ, a meu ver, não descaracteriza essa conduta, ao contrário, concorre para confirmá-la, pois serve para a contribuinte alegar que havia prestado as informações à administração tributária e que não houve sonegação. Ora, a contribuinte tinha conhecimento de que a DIPJ não cumpria o mesmo papel que a DCTF, pois somente esta se prestaria a informar a ocorrência do fato gerador e constituir o crédito, a outra não. Note-se que: (i) não se dá o contrário: deixar de entregar a DIPJ, mas apenas as DCTF e DACON; (ii) não foi uma omissão eventual, mas reiterada e sistemática ao longo de todo o ano.

Entendo que restou demonstrada a sonegação, o que justifica a qualificação da multa de ofício.

A multa de ofício incide sobre o valor não pago e não declarado. As DCTF e DACON foram apresentadas pela contribuinte depois de iniciada a fiscalização, quando ela já não podia ser enquadrada na hipótese de espontaneidade. Divergindo do exposto pela contribuinte em seu recurso - que rogou ser ela calculada somente sobre a diferença entre o apurado pelo fiscal e o confessado -, penso que a multa de ofício deve incidir sobre o total

considerado devido como resultado da apuração de ofício. Esse entendimento corresponde exatamente ao que dispõe a lei (art. 44 da Lei n. 9.430, de 1996). abraçar a proposta ou alegação da contribuinte seria conceder-lhe um benefício para o qual não há previsão na lei.

Por essas considerações que proponho aos Senhores Conselheiros reconhecer a ocorrência de sonegação e a legitimidade e necessidade do lançamento de ofício. Proponho por fim, não dar provimento ao recurso voluntário nestas matérias.

Sobre a não inclusão do ICMS na base de cálculo desses tributos exigidos:

A autoridade do lançamento e os julgadores de 1º piso entenderam que o ICMS compõe o conceito de receita para fins de apuração do PIS e da COFINS, e que não há previsão legal para a sua exclusão desses cálculos.

A contribuinte argüi as razões por que defende que o ICMS não pode ser incluído na base de tributação do PIS e da COFINS. Em suas palavras:

Daí porque inexistentes, sob esses fundamentos, as diferenças apontadas e exigidas.

O mesmo se pode concluir relativamente à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, cujos modelos constitucionais de incidência estabelece como base a receita ou o faturamento do empregador, da empresa ou à entidade a ela equiparada, na forma da lei.

Sendo assim, a incidência dessas contribuições será legítima somente enquanto recair sobre a receita bruta ou o faturamento do empregador, quando do somatório das notas fiscais de saídas por vendas de mercadorias, sendo necessária a exclusão do ICMS, que em razão de sua sistemática "*por dentro*", acaba compondo o valor total da nota, mas que não corresponde e não se agrega à receita bruta do empregador.

Nesse passo, o ICMS representa receita do Estado. O empregador, tão logo emite e escritura a nota fiscal de saída, deve concomitantemente, escriturar o ICMS numa conta transitória de passivo denominada "ICMS a recolher".

Figura, então, unicamente como receita o valor da nota fiscal de saída, deduzido o valor do ICMS que deverá repassar ao Estado no prazo legal que lhe é assinado, sob pena inclusive de apropriação indébita.

Não pode, portanto, o ICMS, que é receita do Estado, compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, que devem incidir sobre a receita bruta ou o faturamento do empregador, sendo certo que o ICMS, como receita do Estado, não se subsume a esses pressupostos constitucionalmente delineados.

Dessa forma, deve ser excluído o ICMS da composição da base de cálculo do PIS e da COFINS, por não se amoldar aos conceitos de receita bruta ou de faturamento do empregador, uma vez que apenas transitam pela contabilidade do empregador.

Como se pode ver, a questão em debate nesta matéria é definir se o ICMS deve compor a base de cálculo do PIS e da COFINS apurados pela sistemática da não-cumulatividade.

Este questionamento foi solucionado no Acórdão nº 3402-002.454, de 19 de agosto de 2014, da lavra do Ilustre Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, que, por concordar, adoto aqui como razão de decidir neste ponto do julgamento, e que reproduzo a seguir:

A discussão que emana dos autos, diz respeito à possibilidade, defendida pela Recorrente, ou à vedação, sustentada pela Administração de se excluir da base de cálculo da Contribuição à PIS e COFINS, os valores relativos ao ICMS, sob o fundamento de que tais valores não se constituem em receita ou faturamento da empresa e ainda afirma que o STF tem entendido que o valor do ICMS não pode compor a base de cálculo das contribuições de PIS e COFINS.

Adentrando ao mérito da questão, sabe-se que a matéria é objeto de discussão no âmbito do STF, em sede de Recurso Extraordinário nº 240.785-2/MG, em curso de julgamento desde 1999, que discute a incidência no âmbito da Lei nº 9.718/98. Em referido RE o "score" está 6x1 em favor do contribuinte, tendo sido publicado o seguinte resultado de julgamento:

"O TRIBUNAL, POR MAIORIA, CONHECEU DO RECURSO, VENCIDOS A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA E O SENHOR MINISTRO EROS GRAU. NO MÉRITO, APÓS OS VOTOS DOS SENHORES MINISTROS MARCO AURELIO(RELATOR), CÁRMEN LÚCIA, RICARDO LEWANDOWSKI, CARLOS BRITTO, CEZAR PELUSO E SEPÚLVEDA PERTENCE, DANDO PROVIMENTO AO RECURSO, E DO VOTO DO SENHOR MINISTRO EROS GRAU, NEGANDO-O, PEDIU VISTA DOS AUTOS O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES. AUSENTES, JUSTIFICADAMENTE, OS SENHORES MINISTROS CELSO DE MELLO E JOAQUIM BARBOSA. FALARAM, PELA RECORRENTE, O PROFESSOR ROQUE ANTÔNIO CARRAZA E, PELA RECORRIDA, O DR. FABRÍCIO DA SOLLER, PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL. PRESIDÊNCIA DA SENHORA MINISTRA ELLEN GRACIE. PLENÁRIO, 24.08.2006".

Sabe-se também, no entanto, que houve a apresentação da Ação julgamentos de matérias similares a esta até o julgamento final da lide pela Corte Suprema, sendo em razão desta liminar que tais demandas aguardam o pronunciamento do STF, inclusive as que estavam pendentes perante este Conselho por força da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, revogada através da Portaria MF nº 545, de 18 de novembro de 2013.

Tenho, no entanto, que a matéria está muito longe de restar pacificada mesmo com eventual decisão do STF favorável aos contribuintes, pois que dela emanariam efeitos que alterariam premissas firmadas há décadas a respeito do ICMS, inclusive de ordem criminal (por ser imposto próprio ou de terceiro, p. ex.) e que acabariam por não resolver, também, as demandas que poderiam se originar nos períodos em que as contribuições ao PIS e à COFINS passaram a ser apuradas sob o regime

da não cumulatividade, pois que viria à tona o questionamento sobre o direito de se tomar crédito sobre a parcela do ICMS incluído no custo das mercadorias para revenda ou dos insumos adquiridos para produção ou fabricação de bens.

Firmou-se a premissa de que o ICMS é um "imposto próprio", ou seja, seu ônus é do próprio contribuinte, e seu mecanismo de incidência não comporta a transferência jurídica do encargo ao adquirente da mercadoria (diferentemente do IPI, no qual se fatura o preço do produto e o preço do IPI, separadamente). Daí surgem efeitos primeiramente no art. 166, do CTN, para fins de eventual indébito e demandas por créditos, e também no âmbito criminal, pois que a simples falta de pagamento de ICMS poderá passar a ser considerada "apropriação indébita", pois que o contribuinte passaria a ser mero depositário do tributo, para repassá-lo ao ente arrecadador estadual.

Daí porque já no final da década de 1980 e início da de 1990, o Superior Tribunal de Justiça editou as Súmulas n.ºs. 68 e 94, com os seguintes teores:

Súmula 68. A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS.

Súmula 94. A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL.

Sabe-se que o FINSOCIAL foi substituído pela COFINS com a edição da Lei Complementar nº 70/91, tanto que no início acabou recebendo a alcunha de "novo Finsocial", acomodando com isso as diversas discussões quanto à sua constitucionalidade que pairavam no Brasil pós Constituição de 1988.

A digressão história anterior foi necessária para dizer que a análise jurídica da exclusão do ICMS das bases de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS passam pela análise da constitucionalidade do art. 13, da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), que determina que o ICMS seja calculado "por dentro", e que lhe concede todo esse contorno de "imposto próprio", como mencionado alhures. E essa competência para declarar a inconstitucionalidade de lei tributária não cabe aos julgadores do CARF, nos termos da Súmula CARFnº 2. Trata-se de uma função que compete ao STF e que o fará com o julgamento da ADC nº 18.

Até lá, tem-se a presunção de constitucionalidade da Lei, tanto do art. 13 da LC 87/96, como da Lei nº 9.718/98 questionada em sede de STF, e que não preveem a hipótese de exclusão da receita bruta de vendas ou do faturamento, os valores relativos ao ICMS incidente sobre as vendas, de modo que não merece amparo o pleito recursal.

Finalmente, trago à colação parte do voto do ilustre Conselheiro Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, que ao julgar o Processo nº 13851.001210/2006-40 (sessão de janeiro de 2014, pendente de publicação), com maestria pontuou:

...em relação à inclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS, pois como acertadamente ressaltou a r. decisão recorrida, ao contrário do que ocorre com o IPI, o ICMS, por expressa disposição do art. 13 da LC nº 87/96, integra o preço da mercadoria faturado que é apurado "por dentro", não

havendo previsão legal para a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS contrariamente ao que ocorre no caso do IPI (art. 3º da Lei nº 9.715/98). Nesse sentido anoto que a matéria já se pacificou, no âmbito do STJ, como se pode ver da seguinte e elucidativa ementa:

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERRO MATERIAL CONFIGURADO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. SÚMULAS 68 E 94 DO STJ.

1. A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo da COFINS e do PIS, ante a ratio essendi das Súmulas 68 e 94 do STJ.

2. Precedentes jurisprudenciais do STJ: Ag 666548/RJ, desta relatoria, DJ de 14.12.2005; RESP 496.969/RS, Relator Ministro Franciulli Netto, DJ de 14/03/2005; RESP 668.571/RS, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 13/12/2004 e RESP 572.805/SC, Relator Ministro José Delgado, DJ de 10/05/2004.

3. Embargos de declaração acolhidos para sanar o erro material e negar provimento ao recurso especial interposto por Irmãos Amalcaburio Ltda e Outros (fls. 564/592)." (cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no EDcl no AgRg no REsp 706766-RS, Reg. nº 2004/0168598-2, em sessão de 18/05/06, Rel. Min. LUIZ FUX, publ. in DJU de 29/05/06p. 169)

Finalmente releva notar que no caso excogitado (pretensão de exclusão de base de cálculo não prevista em lei), a Suprema Corte tem reiterado que, tal como ocorre com as autoridades administrativas, mesmo "os magistrados e Tribunais - que não dispõem de função legislativa - não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, o benefício da exclusão do crédito tributário em favor daqueles a quem o legislador, com apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem da isenção. Entendimento diverso, que reconhecesse aos magistrados essa anômala função jurídica, equivaleria, em última análise, a converter o Poder Judiciário em inadmissível legislador positivo, condição institucional esta que lhe é recusada pela própria Lei Fundamental do Estado. Em tema de controle de constitucionalidade de atos estatais, o Poder Judiciário só atua como legislador negativo (RTJ 146/461, Rel. Min. Celso de Mello). (cf. Ac. da 1ª Turma do STF no Agr. Reg. no AI nº 171.733-SP, rel. Min. Celso de Mello, publ. in RTJ vol. 188/237).

Com essas considerações, proponho a este Colegiado não seja dado provimento ao recurso voluntário quanto a esta matéria: que pretendia a não inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Sobre o cálculo e aproveitamento dos créditos com base no artigo 8º da Lei 9.285/2004: na proporcionalidade de 60% ou na proporção de 35%.

A autoridade fiscal constatou que a contribuinte aproveitou pela proporcionalidade de 60%, com base no disposto no inciso I do § 3º do artigo 8º da Lei n. 10.925, de 2004, os créditos provenientes das aquisições de bovinos junto a pessoas físicas. Na visão da autoridade de lançamento, os bovinos, como insumos, pertencem ao capítulo I da

TIPI, e não são recepcionados pelo inciso I deste § 3º, mas pelo inciso II, que lhe reserva a proporcionalidade de 35% para aproveitamento dos créditos. *in verbis*:

O contribuinte interpretou a legislação sobre o crédito presumido decorrente de suas compras de bois vivos junto a fornecedores pessoas físicas de maneira diferente da interpretação desta fiscalização, relatado logo após a legislação aqui copiada. O disciplinamento normativo vigente durante o ano 2008 sobre essa matéria e aplicável ao presente caso é o seguinte:

Lei n. 10.925, de 23 de julho de 2004

"Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vide art. 37 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009) (Vide art. 57 da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010)

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o **caput** e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3º O montante do crédito a que se referem o **caput** e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e

~~**II** - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos.~~

II - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI; e (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis rfs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos. (Renumerado pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007)

O contribuinte aqui fiscalizado se enquadra na hipótese excepcional de admissão de crédito presumido sobre a compra de insumos de pessoas físicas residentes no

País, que na regra geral não poderia, e descrita no art. 8º da Lei 10925/2004, e seu parágrafo 2º, isto é, é pessoa jurídica que comercializa produtos classificados no Capítulo 2 da TIPI - Decreto 4542/2002 - ("Carnes e Miudezas, Comestíveis"), destinados ao consumo humano, ou animal, e que faz compras de bovinos em pé (Capítulo 1 da TIPI - "Animais Vivos", no caso código NCM 01.02) de pessoas físicas aqui domiciliadas, como constatei nesta auditoria.

Verifiquei que o contribuinte contabiliza suas compras de bois junto a pessoas físicas nas contas 2.1.1.001.0001 e 2.1.1.001.0002, conforme se constata em seu Livro Razão. Verificou-se as Notas Fiscais de compras lá registradas em diligências aos seus fornecedores onde se constata a descrição da compra de bovinos - animais vivos em pé adquiridas de pessoas físicas. Cotejou-se também o registro dessas compras em seu Livro de Registro de Entradas.

Na resposta do contribuinte de 06/03/2012, onde nos enviou planilha com sua apuração de PIS e COFINS, constatei no seu final (4ª das últimas linhas - "60% COMPRA DE BOVINOS") que este entendeu que o percentual a aplicar sobre suas compras de boi em pé seria o estipulado pelo inciso I do parágrafo 3º do art. 8º da Lei 10925/2004.

Ocorre que o inciso I (60% da alíquota normal) do parágrafo 3º do art. 8º da Lei acima não contempla aquisições referentes a produtos de origem animal classificados no Capítulo 1 da TIPI, que é o presente caso (código NCM 01.02). O enquadramento correto é no inciso III - 35% ("para os demais produtos")

A IN SRF 660/2006 estipula em seu artigo 5º as condições para o direito ao crédito presumido, esta fiscalização entende ser o caso presente, quais sejam: exercer atividade agroindustrial, aquisição junto a pessoas físicas que sejam insumos na fabricação de produtos destinados à alimentação humana, ou animal, classificados no Capítulo 2 ("Carnes e Miudezas, Comestíveis"), exceto os produtos vivos deste Capítulo, e código NCM 0504.00 da TIPI - miúdos.

O art. 8º, parágrafo 1º, inciso I, alínea "a" da IN acima não prevê a utilização da alíquota de 0,99% e 4,56% (60% da normal), utilizada pelo contribuinte como crédito presumido, pois não contempla como aquisição de insumos o Capítulo 1, código NCM 01.02 da TIPI (bois vivos), que é o que a FRIGONOVA compra de pessoas físicas, e registra nas contas contábeis 2.1.1.001.0001 ("Fornecedores/Bovinos (002)") e 2.1.1.001.0002 ("Fornecedores/Bovinos (0003)")

Assim, resumindo, há o direito ao crédito presumido nas compras de bois vivos de pessoas físicas, mas a alíquota é de 0,5775% para o PIS e 2,66% para a COFINS (35% das alíquotas normais), como prevê o inciso II do parágrafo 1º do art. 8º da IN SRF 660/2006, vigente em 2008.

A contribuinte contesta, afirmando que "se dedica à exploração de frigorífico, com venda de carnes in natura no mercado interno e aquisições de bovinos em pé, principalmente de pessoas físicas, compras de carnes in natura, além de insumos passíveis de créditos decorrentes da não cumulatividade. Quando da aquisição do rebanho, do ponto de vista material, o frigorífico não adquire o gado em pé - animais vivos. por essa razão, o crédito presumido, pleiteado diz respeito a carne in natura contida no capítulo 2 da TIPI, sendo adequadamente utilizada na apuração dos débitos das contribuições devidamente contabilizadas, a alíquota de 60% sobre o valor das mencionadas aquisições, para se chegar ao crédito presumido."

Nesse ponto, parece-me que a razão não assiste à autoridade de lançamento e aos julgadores de 1º piso. Em minha leitura do que dispõe o artigo 8º, caput e seus §§, da Lei n. 10.925, de 2004, a proporção de 60% e de 35% previstas nos incisos I e II do § 3º não são determinados pela natureza ou classificação dos bens adquiridos (insumos), mas, sim, pela natureza e classificação dos **bens produzidos** (produtos), consoante o que está no caput deste artigo.

Faço notar que o caput deste artigo informa que as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificados nos capítulos (...), destinados à alimentação humana ou animal, poderão deduzir do PIS e da COFINS crédito presumido calculado sobre o valor dos bens (referidos no inciso II do art. 3º das leis 10.637/2002 e 10.833/2003) **adquiridos** de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

O coerência do texto do artigo 8º está clara em sua redação original. O caput identifica duas categorias de bens: (a) os produzidos - que são os produtos - e (b) os adquiridos - que são os insumos. Os §§ seguintes mantêm essa nomenclatura. O § 3º, ao firmar a proporção de 60% ou de 35% para o aproveitamento dos créditos, está a se referir aos produtos, ou seja, àquilo que é produzido, e não àquilo que é adquirido para se obter o produto.

A Instrução Normativa IN RFB n. 660, de 2006, definiu que essas proporcionalidades seriam apoiadas no critério dos insumos, e não dos produtos. Ao agir assim, ela transbordou o disposto na lei, ao estipular limites e significados que não constam do texto original.

Pude constatar que não estou só neste entendimento. Encontramos outras decisões no CARF que chegam a conclusões convergentes, como, por exemplo, os Acórdãos 3401-002.139 e 3403-002.413, de lavra respectivamente dos Eminentes Conselheiros Marcos Tranchesi e Antonio Carlos Atulim.

A meu ver, a autoridade lançadora e os julgadores de 1º piso marcharam pela estrada equivocada. Essa lei não oferece o significado pretendido no lançamento, por isso proponho a este colegiado que o auto de infração seja declarado nulo nesta parte do crédito e da exigência por lhe faltar fundamentação legal.

Sobre o embaraço à fiscalização e a aplicação da multa respectiva (inciso I, artigo 33 da Lei n. 9.430, de 1996):

A autoridade fiscal considerou que houve embaraço à fiscalização (inciso I, artigo 33 da Lei n. 9.430, de 1996), pelo fato da contribuinte não ter atendido satisfatoriamente às suas intimações e reintimações. Justificaria assim a incidência da multa prevista neste artigo da lei.

A contribuinte, nessa matéria, argumentou que a fiscalização reconheceu que a contribuinte, no geral, entregou livros, documentos, planilhas e esclarecimentos. E que embora não tenha sido satisfatório em certo momento, ela atendeu à demanda da autoridade fiscal.

A contribuinte não contesta o que motivou essa multa. A autoridade fiscal explicou que, além de ter intimado e reintimado a contribuinte inúmeras vezes (em dezembro de 2011, julho de 2012, agosto de 2012, setembro de 2012, setembro de 2012 e outubro de 2012), conseguindo com dificuldade o atendimento de parte do que foi requerido, não obteve resposta com relação às informações para identificar os beneficiários das saídas de numerários de sua conta bancária e para esclarecer sua movimentação financeira.

Parece-me claro que a situação corresponde ao texto do inciso I do art. 33 da Lei 9.430, de 1996, pois a contribuinte se negou injustificadamente a exibir e prestar as informações solicitadas pela autoridade fiscal.

Por isso, proponho a este colegiado não dar provimento ao recurso voluntário neste item.

Sobre a Sujeição Passiva Solidária para os Srs Aparecido Augusto da Silva e José Clarindo Capuci.

A autoridade fiscal lavrou termo de sujeição passiva declarando os **Srs Aparecido Augusto da Silva e José Clarindo Capuci** como responsáveis tributários solidário com a empresa FRIGONOVA Ltda.

Em seu entendimento, os Sr. Silva e o Sr. Capucci praticaram atos de gerência, de direção e de representação da pessoa jurídica Frigonova que infringiram a lei, nos termos definidos pelo inciso III do artigo 135 do CTN.

"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."
(grifos nossos)

A autoridade fiscal traçou as condições de identificação da origem e composição societária da Frigonova e do perfil dos sócios. Pode se ver que o Sr. Aparecido Silva consta como sócio fundador e se manteve como seu administrador durante muitos anos. Apesar da empresa ter um faturamento médio anual expressivo (no ano de 2008 ele foi superior a R\$ 180 milhões), o Sr. Aparecido Silva e o outro sócio têm um perfil econômico, como pessoas físicas, extremamente modestos. Vejamos trechos do termo fiscal em questão:

A SOCIEDADE DE DIREITO

Em análise das fichas cadastrais completas extraídas da JUCESP via on-line, verificou-se que o contribuinte pessoa jurídica alvo desta fiscalização foi constituído e iniciou suas atividades em 06/08/2002 na cidade de Nova Andradina/MS (NIRE 54200761182). Em 09/09/2003 foi feita a mudança para o Estado de São Paulo (NIRE 35218501420).

A sociedade foi constituída inicialmente em Mato Grosso do Sul pelos sócios FRANCISCO VALÉRIO, CPF: 086.491.899-20, RG 1.899.175 SSP/PR, e APARECIDO AUGUSTO DA SILVA, CPF 827.069.058-91, RG 7.438.153 SSP/SP, ambos como sócios gerentes. Em 14/02/2003 retira-se o Sr. VALÉRIO e admite-se BATISTA CAJUEIRO SOBRINHO, CPF 174.681.169-20, RG. 35.458.247-1, SSP/SP, ambos como sócios administradores. O sócio responsável perante a Receita Federal do Brasil - RFB é o Sr. SILVA.

A FRIGONOVA consta como "ATIVA" nos cadastros da RFB.

Contrato Social e fichas cadastrais JUCESP estão presentes neste e-processo no tópico "RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS" e o cadastro da FRIGONOVA na RFB onde consta o responsável está em "DECLARAÇÕES à RFB".

SITUAÇÃO ECONÔMICA FINANCEIRA DOS SÓCIOS DE DIREITO

O Srs. SILVA e SOBRINHO coincidentemente apresentam as mesmas características fiscais e econômicas constatadas nos últimos anos em que apresentaram suas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física - DIRPF: rendimentos em cerca de R\$40 mil pagos pela FRIGONOVA e bens aproximados de R\$160 mil, sendo R\$150 mil provenientes de suas participações societárias na FRIGONOVA. Consta na DIRPF e no Registro de Imóvel para o Sr. SILVA uma parte em um modesto imóvel em Ourinhos/SP. Consta no DENATRAN para o Sr. SOBRINHO dois modestos veículos. Observe-se que o faturamento da empresa no ano 2008 foi de R\$183 milhões.

Através do extrato do Cadastro Nacional de Informações Sociais - CNIS, observa-se que o sócio de direito Sr. SILVA é um ex-funcionário da família CAPUCI, tendo já trabalhado do Frigorífico PIRAPÓ, pertencente, entre outros, a Osmar Capuci. O sócio SOBRINHO tinha 64 anos em 2008, era aposentado e consta no extrato CNIS o seu óbito em 2013.

DIRPF e CNIS do sócio de direito SILVA presente neste e-processo no tópico "RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS", do sócio SOBRINHO em "DILIGÊNCIAS OUTRAS" e a DIPJ ac 2008 da FRIGONOVA em "DECLARAÇÕES à RFB").

Segundo a autoridade fiscal, a participação do Sr. Capuci no cometimento dos atos que levaram à sonegação não se apóiam no atendimento das formalidades que identificam os sócios e administradores através dos atos constitutivos da sociedade. Diversos depoimentos e outros elementos concorrerem para demonstrar a sua condição de prática desses atos. ***In verbis***:

O Sr. JOSE CLARINDO CAPUCI se enquadra no art. 135 em virtude da constatação mais a seguir relatada da sua titularidade de fato da FRIGONOVA, assim como da sua intenção (omissão dolosa) em impedir ou retardar o conhecimento por parte da Receita Federal do Brasil -RFB dos tributos federais devidos por esta, incorrendo no crime de sonegação fiscal estipulado pela Lei nº 4.502/64 abaixo reproduzida, na medida em que agia na compra e venda de gado/carne *in natura*, e sabia, ou deveria saber, que tais ações implicavam em pagamento do PIS e da Cofins, e conhecia seu faturamento, tanto é que houve a entrega da sua Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ referente ao ano em comento, 2008.

...

Corroborando o entendimento do Sr. JOSE CLARINDO CAPUCI ser responsável tributário pelo crédito tributário ora constituído, devido a sua titularidade de fato e não de direito, verifica-se a Portaria PGFN nº. 180/2010, que assim dispôs:

"Art. 1º Para fins de responsabilização com base no inciso III do art. 135 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, entende-se como responsável solidário o sócio, pessoa física ou jurídica, ou o terceiro não sócio, que possua poderes de gerência sobre a pessoa jurídica, independentemente da denominação conferida, à época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária objeto de cobrança judicial." (grifos nossos)

Ainda no sentido de colocar o Sr. JOSE CLARINDO CAPUCI no pólo passivo da obrigação temos a Portaria PGFN n.o 180/2010, que assim dispôs:

"Art. 2º A inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União somente ocorrerá após a declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acerca da ocorrência de ao menos uma das quatro situações a seguir:

- I - excesso de poderes;*
- II - infração à lei;*

.....

CONCLUSÃO sobre a TITULARIDADE e ADMINISTRAÇÃO de FATO da FRIGONOVA

Esta fiscalização não conseguiu provas cabais e irrefutáveis sobre a titularidade e administração de fato da FRIGONOVA por parte do Sr. JOSE CLARINDO CAPUCI, mesmo porque, como se demonstrou, se trata de planejamento efetuado ao longo de vários anos e aprimorado na medida em que a fiscalização, a procuradoria e a justiça chegavam até ele, e à sua família, como se constata pelas Certidões de Cartórios e da JUCESP aqui presentes. Assim, eles se valeram de "laranjas" desde o início da constituição da empresa, tomando o cuidado de não deixarem procurações registradas, do sócio de direito assinar sempre os cheques e ordens de pagamento, de não adotarem a sistemática de pagamentos aos reais beneficiários através de saques em dinheiro na boca do caixa, cuidando para que as saídas bancárias para os beneficiários de fato

fossem feitas de maneira indireta através de vários fornecedores com atividades correlatas e com as devidas emissões de notas fiscais para não configurar pagamentos sem causa, dificultando a obtenção de provas contundentes.

Nem tampouco os indícios obtidos são, cada um por si só, suficientes como prova cabal da responsabilização aqui imputada, mas no entender dessa fiscalização o conjunto dessas evidências aqui relatadas são relevantes e claras, visto serem oriundas de fontes diversas e fidedignas, e que acabaram por levar de maneira robusta a conclusão da titularidade e administração exercida pelo Sr. JOSE CLARINDO CAPUCI, que em resumo são:

- O Sr. JOSE CLARINDO CAPUCI não teve em 2008 qualquer relação formal com a FRIGONOVA, quer como funcionário, quer como prestador de serviço, sendo que atuou como comprador de gado conforme várias declarações de fornecedores, diferente do declarado por ele de que só vendia carne, o que leva a conclusão de que assim o fez porque agiu em seu próprio interesse, sem falar nas várias declarações de que ele, de fato, era o real proprietário da FRIGONOVA. Tais ações o qualificam como administrador da empresa e, por conseguinte, agente pessoal da sonegação fiscal impetrada.

- Mais uma evidência da administração de fato pelo Sr. JOSE CLARINDO CAPUCI é a sucessão de empresas dele e da família CAPUCI no mesmo endereço em Pirapozinho/SP: seis empresas estão lá cadastradas.

- A interposição de pessoa na FRIGONOVA evidencia-se pelas declarações dos Auditores-Fiscais da RFB da Delegacia de Presidente Prudente/SP, em visita a filial de Pirapozinho/MS, onde constatarem a simplicidade da situação econômica e financeira do sócio de direito Sr. SILVA, representado celeremente na ocasião pelo advogado da família CAPUCI, Sr. SANTIAGO. Tais conclusões dos colegas são corroboradas pelas DIRPF dos sócios de direito, histórico de trabalho e como sócios - constatados em suas CNIS.

- A troca estranha de quadro societário entre as empresas da família CAPUCI, como se observa com o primeiro sócio da FRIGONOVA, Sr. VALÉRIO, que assim o foi por somente 56 dias durante o ano de 2002, sendo que já era também sócio da NAVI CARNES, de propriedade de JOSE CLARINDO CAPUCI, desde 1999, permanecendo assim até 2006.

- O planejamento envolvendo várias pessoas é corroborado quando se verifica a resposta dada pelo *advogado e procurador* Sr. SANTIAGO; pelo Sr. GUIMARÃES, *contador* da FRIGONOVA e funcionário da NAVI CARNES; e pelo Sr. OSMAR CAPUCI, onde se constata que foram evidentemente formuladas pela mesma pessoa, dado a coincidência de conteúdo, forma e disposição gráfica destas missivas. E o detalhe mais interessante, a mesma data em todas elas: 14/05/2012.

- O planejamento tributário com a interposição de pessoas perpetuado pela família CAPUCI se evidencia no tempo quando se verifica o abrir e fechar de frigoríficos desde o PRUDENFRIGO, passando por PIRAPÓ, FRIPORA, FRIGONOVA e atualmente NAVI CARNES.

- Constatação da prática reiterada de sonegação fiscal pela família CAPUCI quando se observa nas fichas cadastrais da JUCESP e nas Certidões emitidas por vários Cartórios de Registro de Imóveis, os apontamentos de consecutivas ações judiciais impetradas pela Procuradoria da Fazenda Nacional tornando indisponíveis os bens das empresas PRUDENFRIGO e PIRAPÓ, assim como das pessoas físicas da família CAPUCI, para assegurar as dívidas executadas pela Justiça.

Cumpra aqui esclarecer sobre, talvez, uma incongruência em imputar-se responsabilidade *peçoal* pelo crédito tributário ora constituído ao sócio de direito, APARECIDO AUGUSTO SILVA, aqui apontado como interposta pessoa, e para o beneficiário e terceiro JOSE CLARINDO CAPUCI. Ocorre que o fato do Sr. SILVA ter-se permitido ser "laranja" de outrem não o exime da consequência (crime de sonegação) de seus atos como administrador. E o fato do "laranja" ter administrado a FRIGONOVA, mesmo sem grandes benefícios da sonegação fiscal impetrada, não exime o terceiro aqui imputado pela administração principal, ou conjunta, e a consequente imputação criminal dela decorrente, sendo ele o beneficiário de fato desta sonegação.

O Sr. Aparecido Silva contesta argumentando que:

Não cabe, como pretende o acórdão recorrido, fundamentar a responsabilidade indistintamente no artigo 124 e no art. 135 do CTN - "Para fundamentar a permanência de *Aparecido Augusto da Silva* no polo passivo da relação jurídica tributária, o Acórdão invocou ora o art. 134 do CTN, ora o art. 135, ora o art. 124 do mesmo diploma legal, em clara tentativa de aplicação cumulativa e combinada de tais dispositivos, como se eles não pressupusessem hipóteses normativas distintas."

Não houve sonegação, pois a empresa prestou as informações através de DIPJ. A empresa cooperou com a fiscalização, entregando livros e documentos. Não houve, nem ficou demonstrado, que a pessoa do sócio infringiu a lei (inciso III do art. 135 do CTN). Não se caracterizou o interesse comum (inciso I do art. 124), nem a hipótese do inciso II deste artigo.

O sr. JOSÉ CLARINDO CAPUCI, por sua vez, como já resumido, contestou a sua inclusão no pólo passivo, em síntese, apresentando as alegações constantes da contestação do Sr. Aparecido Silva, e acrescentando as seguintes:

- QUE é insubsistente a inclusão do impugnante no pólo passivo da obrigação tributária, visto que a base para isso se sustenta em meras afirmações firmadas por produtores rurais. Diz que o curso da ação fiscal não revelou uma única participação sua na atividade da pessoa jurídica fiscalizada.

- QUE há um só tempo o impugnante é considerado responsável tributário enquadrado no art. 2º da Portaria PGFN nº 180/2010, que tem sua matriz legal no art. 135 do CTN, e, também, devedor solidário, na matriz legal disposta no art. 124, do CTN. Diz que o relatório fiscal não definiu, de forma precisa, qual a efetiva acusação.

- QUE não teria se verificado na contabilidade da FRIGONOVA nenhum pagamento ao impugnante.

- QUE o próprio Termo de Sujeição Passiva Solidária conclui que a fiscalização não teria conseguido provas cabais e irrefutáveis sobre a sua participação como titular e administrador de fato da FRIGONOVA.

- que sem manter contacto com o fato gerador, direta (contribuinte) ou indiretamente (responsável), como restou suficientemente comprovado no processo administrativo, ninguém pode responder solidariamente pelo débito tributário.

POR FIM, diz que todas as demais afirmações da fiscalização foram alicerçadas em meras presunções e não se prestariam ao desiderato pretendido, precisamente por conta da exigência da garantia da legalidade. Diz que espera pelo acolhimento integral das razões precedentes, para a improcedência de sua inclusão no pólo passivo da exigência tributária.

Senhores Conselheiros, passemos a analisar a matéria. A sujeição passiva fixada pela autoridade fiscal se baseou no disposto no inciso III do artigo 135 do CTN. No termo fiscal não há inclusão do artigo 124 do CTN para justificar a sujeição passiva.

A exposição do nosso entendimento de que houve a ocorrência da Frigonova ter infringido a lei já ficou demonstrado anteriormente neste voto. E também que houve sonegação.

Avaliado no conjunto, os atos que conduziram à sonegação demonstrada para o ano de 2008 se insere num quadro cuja origem se estende para anos anteriores. As informações existentes levam à essa conclusão (por exemplo: a permanência do Sr. Aparecido Silva como sócio e administrador formalmente declarado da empresa por muitos anos, contrastado com os depoimentos dos fornecedores que não o citaram ou o reconheceram como representante negociador da empresa, mas, sim, ao sr. Capuci).

A meu ver, a atuação com poderes de administração desses senhores ficou demonstrado na atuação. Com relação ao Sr. Silva, essa demonstração reside na sua permanência como administrador e por ele assinar documentos em nome da Frigonova. Com relação ao Sr. Capuci, essa demonstração reside no teor dos depoimentos que relatam a sua ascendência e direta participação nas relações comerciais com seus parceiros e fornecedores, e também com o conhecimento das várias e/ou sucessivas empresas com sócios ligados à sua pessoa e à sua família situados nos mesmos endereços. Assim, não é verdade que estejamos diante de meras presunções, mas, sim, diante de uma série de informações que nos permitem ter a convicção de que a Frigonova se insere em um planejamento de um grupo econômico em que o Sr. Silva e o Sr. Capuci desempenham papéis de administração.

Por essas razões é que concluo que as alegações desses recorrentes não pode prosperar e me parece que a razão assiste à autoridade fiscal na sujeição passiva desses senhores.

Proponho ao Colegiado não dar provimento aos recursos nesta matéria.

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator

CÓPIA