



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA PRIMEIRA REGIÃO

Numeração Única: 8348420094013504
APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO 2009.35.04.000835-6/GO
Processo na Origem: 8348420094013504

RELATOR : DESEMBARGADOR FEDERAL NOVÉLY VILANOVA
RELATOR P/ ACÓRDÃO : DESEMBARGADOR FEDERAL MARCOS AUGUSTO DE SOUSA
APELANTE : FAZENDA NACIONAL
PROCURADORA : ADRIANA GOMES DE PAULA ROCHA
APELADA : CIPA-INDUSTRIAL DE PRODUTOS ALIMENTARES LTDA
ADVOGADOS : GO00022788 - ANTONIO LUIS DOS SANTOS BARROS E
OUTROS(AS)
REC. ADESIVO : CIPA-INDUSTRIAL DE PRODUTOS ALIMENTARES LTDA
REMETENTE : JUIZO FEDERAL DA SUBSECAO JUDICIARIA DE APARECIDA DE
GOIANIA - GO

EMENTA

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO DE RITO ORDINÁRIO. IRPJ E REFLEXOS (PIS, COFINS E CSLL). AUTO DE INFRAÇÃO. GLOSA DE PAGAMENTOS FEITOS A PESSOAS JURÍDICAS SUPOSTAMENTE INEXISTENTES DE FATO. OMISSÃO DE RECEITAS. REGULARIDADE DE QUASE A TOTALIDADE DAS OPERAÇÕES ATESTADA PELO LAUDO PERICIAL NO QUAL SE BASEOU A SENTENÇA. EXCLUSÃO DA MULTA DE 150%. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. INEXISTÊNCIA. DECADÊNCIA DA MULTA ISOLADA. NÃO OCORRÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO DA MULTA ISOLADA COM A MULTA DE OFÍCIO. LANÇAMENTO ANTERIOR À MP 351/2007. MAJORAÇÃO DE 50% DA MULTA. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE RECALCITRÂNCIA DA CONTRIBUINTE. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ART. 150, § 4º, DO CTN. CUSTAS PROCESSUAIS E HONORÁRIOS PERICIAIS. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. COMPENSAÇÃO. ART. 21 DO CPC/1973, VIGENTE AO TEMPO EM QUE PROFERIDA A SENTENÇA. QUESTÃO DE ORDEM ACOLHIDA, PRELIMINARMENTE. APELAÇÃO E REMESSA OFICIAL E RECURSO ADESIVO PARCIALMENTE PROVIDOS.

1. Acolhida questão de ordem no sentido de que não cabe ao Relator natural do feito modificar entendimento esposado pelo Juiz que o substituiu na sessão que deu origem à sessão com *quorum* ampliado nos termos do art. 942 do CPC.

2. “Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, para a fixação do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, considera-se apenas a existência, ou não, de pagamento antecipado, pois é esse o ato que está sujeito à homologação pela Fazenda Pública, nos termos do art. 150, e parágrafo, do CTN” (...) “não importa, para efeitos da contagem da decadência, perquirir as circunstâncias apresentadas pelo contribuinte para justificar o pagamento a menor. A dedução aqui considerada (creditamento indevido) nada mais é do que um crédito utilizado pelo contribuinte decorrente da escrituração do tributo apurado em determinado período (princípio da não cumulatividade), que veio a ser recusada (glosada) pela Administração” (...), de modo que “houve pagamento a menor de débito tributário em decorrência de creditamento indevido. Dessa forma, deve-se observar o disposto no art. 150, § 4º, do CTN” (AgRg nos EREsp 1.199.262/MG, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Seção, DJe 07/11/2011).

3. Conforme bem consignado na sentença, “a partir da análise do laudo, verifico que as conclusões da perícia técnica demonstram a não ocorrência de pagamentos sem causa ou falta de recolhimento do PIS e COFINS (tributos reflexos do imposto de renda) sobre pagamentos sem causa ou de operações, ou mesmo de que estas tenham sido negadas pelos beneficiários.

Inexiste, portanto, suporte fático ou jurídico para a manutenção do lançamento fiscal ora examinado efetuado mediante glosa a partir da suposta inoportunidade dessas operações”. Manutenção, no entanto, da glosa dos cheques mencionados no item 1.3 do laudo pericial “relacionados aos valores discriminados às pp. 394/395 dos autos da cautelar em apenso” dos quais se extraiu destinarem-se a outras finalidades, e que, portanto, não se tratam de despesas dedutíveis.

4. Constatada pelo laudo pericial, acatado pela sentença, a regularidade das operações mencionadas, não havendo que se falar em dolo mesmo em relação a despesas não dedutíveis verificadas, porquanto devidamente contabilizadas, deve ser excluída a multa de 150%.

5. Inexistência de nulidade no procedimento fiscal, tendo em vista que os documentos manuseados pela Receita Federal ou foram fornecidos espontaneamente pela apelada ou foram arrecadados com autorização judicial.

6. Não há que se falar em decadência da multa isolada, uma vez que o direito da Fazenda Pública de aplicá-la conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso, após a constatação de falta de pagamento do IRPJ e CSLL por estimativa no ano-calendário relativo. Impossibilidade, todavia, de cumulação da multa isolada com a multa de ofício, considerando que, somente após a edição da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007, surgiu a possibilidade de exigência de ambas as multas e, em assim sendo, tendo em vista que os fatos geradores ocorreram nos anos de 2001/2002 e o auto de infração somente foi lavrado em 2006, há que ser afastada a multa isolada.

7. Impossibilidade, no caso concreto, de aplicação da majoração em 50% da multa, considerando que, conforme a documentação acostada ao processo, não houve recalcitrância da contribuinte quanto ao atendimento das intimações feitas pela Receita Federal no bojo do processo administrativo fiscal em referência.

8. Isenção da União (FN) do pagamento e do reembolso de honorários periciais. Afastada a condenação da União (FN) ao reembolso das custas processuais no percentual de 10% sobre o montante recolhido pela autora/apelada. Eximida a autora/apelada do pagamento do valor correspondente a 90% das custas recolhidas.

9. Ante a sucumbência recíproca das partes, consideram-se compensados entre elas os valores devidos a título de honorários advocatícios, nos termos do art. 21 do CPC, considerando que a sentença foi proferida na vigência do CPC/1973. Vencido o Relator, neste ponto.

10. Apelação e remessa oficial e recurso adesivo parcialmente providos.

ACÓRDÃO

Decide a Turma, por unanimidade, acolher, preliminarmente, a questão de ordem e dar parcial provimento à apelação e à remessa oficial e ao recurso adesivo, determinando, por maioria, a compensação dos honorários advocatícios, nos termos do art. 21 do CPC/1973, vigente ao tempo em que proferida a sentença.

8ª Turma do TRF da 1ª Região – 27/02/2019 (data do julgamento).

Desembargador Federal **MARCOS AUGUSTO DE SOUSA**
Relator p/ acórdão

RELATÓRIO

A sentença recorrida (fls. 1638 a 1679) **julgou parcialmente procedente o pedido contido em ação anulatória de crédito tributário e assim declarou a parcial**

nulidade do lançamento objeto do Auto de Infração registrado como PA 10120.006929/2006-33 e, especificamente, fixou em seu dispositivo:

- a)** a decadência em relação ao PIS e à COFINS no tocante ao período de janeiro a outubro de 2001, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN;
- b)** a nulidade de parte do lançamento decorrente das operações de suprimento de numerário, ressalvando apenas cheques mencionados no laudo pericial, segundo reconhece utilizados para outros fins; nulidade parcial do lançamento relacionado às operações de pagamentos feitos às empresas *Comercial Prestosul, JMP Comercial, Flash Machine, Hoyt e Korundex*, relativamente à aquisição de produtos ou mercadorias; e da mesma forma em relação aos serviços de intermediação de vendas prestados pelas empresas *Atenan Lopes dos Santos, Batista Rabelo Representações Ltda., Comerpa – Comércio e Representações Ltda e Ligeirinho Representações Ltda.*

Determinou que a multa prevista no art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/1996 não incida sobre os pagamentos feitos às empresas acima mencionadas, que considerou indevidamente glosados pelos auditores da Receita Federal no Auto de Infração PA 10120.006929/2006-33, da mesma forma afastando a referida multa por ausência de dolo.

Por fim, reconheceu a sucumbência recíproca, com honorários e custas pela metade.

A União (Fazenda Nacional), às fls. 1682 a 1689, apelou arguindo:

- a)** não ocorrência de decadência;
- b)** imprestabilidade do laudo pericial, por haver considerado documentação não idônea produzida por empresas fornecedoras de produtos e serviços à apelada;
- c)** pugnou pelo reconhecimento da legalidade da aplicação das multas;
- d)** argumentou ser indevida a condenação em sucumbência.

A apelada, às fls. 1693 a 1729, em contrarrazões, reafirmou suas teses e sustentou que a sentença está amparada em provas periciais robustas e alinha-se com a jurisprudência dominante. Às fls. 1731 a 1759, a apelada interpôs recurso adesivo, quando pleiteou:

- a) a declaração de nulidade do auto de infração, alegadamente por fundar-se em provas ilícitas;
- b) o afastamento da multa isolada e de ofício vinculada ao tributo;
- c) seja afastado o agravamento da multa em 50%;
- d) o afastamento da condenação em sucumbência recíproca, com a conseqüente condenação somente da União em honorários.

Em contrarrazões ao recurso adesivo, a União refutou os argumentos lançados como razões recursais adesivas:

- a) inexistência de prova ilícita;
- b) defesa da multa isolada, qualificada e multa agravada;
- c) manutenção da sucumbência recíproca, quando não, seja apenas a Apelada condenada por sucumbência e custas judiciais.

FUNDAMENTOS DO VOTO

Nesta mesma assentada julgo os pedidos contidos na apelação e no recurso adesivo interposto pela apelada.

Apelação da União

Decadência dos tributos sujeitos a lançamento por homologação.

A Súmula Vinculante nº 8 do STF pacificou o entendimento no sentido de que as normas relativas à prescrição e decadência tributárias, por sua natureza de normas gerais, somente podem se reguladas por lei complementar, caso em que se impõe aplicação do regramento contido no CTN, cediço, promulgado como lei ordinária e recepcionado como lei complementar tanto pela Constituição derogada quanto pela atual.

A União (Fazenda Nacional), no presente caso, não nega e mesmo admite que o crédito tributário, cujo debate acerca da higidez e suporte existencial estendeu-se a esta instância recursal, deve, como foi, ser constituído por meio do

chamado lançamento por homologação (na contestação, fl.1329; na apelação, fl. 1683), e que o seu prazo decadencial é quinquenal.

No entanto, nesta fase recursal tanto como fez na primeira instância, bate-se à tentativa de demonstrar que à contagem do prazo de 5 anos aplica-se a ressalva prevista na regra contida no art. 150, § 4º, do CTN, que tornaria indeclinável a aplicação da contagem de prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, dispositivos legais cujos conteúdos abaixo transcrevo:

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

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

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

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

Interpretando tais dispositivos do CTN, a orientação jurisprudencial do egrégio STJ, no que diz respeito à contagem da decadência tributária, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, consolidou-se no sentido de afirmar como regra geral que o termo *a quo* se refere ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador, nos termos do art. 173, I, do CTN. Contudo, se houver pagamento parcial pelo contribuinte ou mesmo declaração prévia do débito impõe-se a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN. Neste sentido, como exemplos que melhor traduzem a linha de entendimento adotada pelo STJ, transcrevo a Súmula 555 e o REsp 1.696.974/SP, que teve por relator o Ministro HERMAN BENJAMIN:

Súmula STJ 555. “Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.”

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. TAXA. DECADÊNCIA. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DO DISPOSITIVO VIOLADO. SÚMULA 284/STF.

(...)

2. *Em obiter dictum, saliento que o STJ pacificou o entendimento de que a decadência do direito de constituir o crédito tributário é regida pelo art. 150, § 4º, do CTN, quando se trata de tributo sujeito a lançamento por homologação e o contribuinte realiza o respectivo pagamento parcial antecipado, sem que se constate a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. À luz do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, ele não ocorre, inexistindo declaração prévia do débito.*

3. *Recurso Especial não conhecido.*

(REsp 1.696.974/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/11/2017, DJe 19/12/2017).

No presente caso, portanto, não se aplica a regra geral contida no 173, I, do CTN, e sim a regra especial contida no art. 150, § 4º, do CTN, porquanto não houve situação alcançada pela ressalva contida neste parágrafo e que, por isso, importaria na aplicação da regra geral do art. 173, I.

Primeiro, não se controverte acerca do fato de que a empresa recorrida declarou o crédito tributário e realizou seu pagamento, não afastando a aplicação da referida regra, compreendida no art. 150, § 4º, do CTN, o simples fato de, em exame ulterior, a fiscalização haver identificado diferenças a recolher, muito mais quando tais diferenças, após debate postado em juízo, perícia judicial verificou inexistentes.

Nesse sentido, a jurisprudência do STJ, que emergiu via procedimento dos recursos repetitivos, aponta de forma resoluta que *"nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, para a fixação do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, considera-se apenas a existência, ou não, de pagamento antecipado, pois é esse o ato que está sujeito à homologação pela Fazenda Pública, nos termos do art.150, e parágrafos, do CTN e que "não importa, para efeitos da contagem da decadência, perquirir as circunstâncias apresentadas pelo contribuinte para justificar o pagamento a menor. A dedução aqui considerada (creditamento indevido) nada mais é do que um crédito utilizado pelo contribuinte decorrente da escrituração do tributo apurado em determinado período (princípio da não cumulatividade), que veio a ser recusada (glosada) pela administração", de modo que "houve pagamento a menor de débito tributário em decorrência de creditamento indevido. Dessa forma, deve-se observar o disposto no art. 150, § 4º, do CTN"* (AgRg nos EREsp 1.199.262/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/10/2011, DJe 7/11/2011.).

Não é devida a acolhida de outro argumento lançado pela União no sentido de que se injungiria a aplicação do art. 173, I, do CTN, em lugar do art. 150, § 4º, do CTN, ante a alegada existência de fraude, dolo e simulação pela empresa recorrida.

Conforme, acertadamente, pontuou a sentença recorrida, a recorrente não se desincumbiu do ônus de demonstrar que a empresa, ora recorrida, procedeu com fraude, dolo ou simulação e, de outro lado, a perícia judicial não verificou a existência de fraude, dolo ou simulação. Bem ao contrário, a perícia concluiu por indevida a “glosa” realizada pela fiscalização e que os pagamentos realizados às empresas relativamente à aquisição de produtos, mercadorias e em relação aos serviços de intermediação de vendas foram efetivamente realizados, nada havendo de ilegal ou irregular nesse particular.

Também não encontra qualquer apoio lógico-jurídico a alegação lançada, quer na apelação, quer na peça de resposta em primeira instância, no sentido de justificar-se que o *dies a quo* seja tido como o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador pelo fato de que a empresa apelada por inúmeras vezes requereu a extensão do prazo para atender diligências solicitadas pela Receita Federal. Simples assim: a Autoridade Fazendária poderia simplesmente negar os pedidos de dilação dos prazos solicitados pelo contribuinte em fiscalização quando concluísse que se tratavam de manobras abusivas, protelatórias ou irrazoáveis.

Também não é digno de acolhimento o argumento no sentido de que a decadência se suspendeu com a liminar deferida pelo Ministro do STF, Nelson Jobim, a partir de 16 de janeiro de 2016.

Conforme, com acerto, registrou o juiz sentenciante, *“o que a liminar determinou foi a paralisação dos trabalhos de fiscalização realizados sobre objetos, bens e documentos nos autos criminais; em momento algum impediu que a Receita Federal prosseguisse na ação fiscal sobre os documentos que ela própria requisitara, ou sobre livros a que teve acesso em caráter paralelo ao criminal”*.

De mais a mais, a assentada jurisprudência do STJ orienta no sentido de que *“o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário não se interrompe nem se suspende, diferentemente do prazo de prescrição para o ajuizamento da execução fiscal, que aceita as causas interruptivas previstas no art. 174 do CTN. Precedentes de ambas as Turmas de Direito Público.”* (AR 2159 / SP

AÇÃO RESCISÓRIA 2002/0009062-4, Ministro CASTRO MEIRA (1125) S1 - PRIMEIRA SEÇÃO DJ 10/09/2007 p. 176. No mesmo sentido, REsp Nº 575.991 - SP (20030145480-0), Rel. Min. Eliana Calmon.

Portanto, correta a sentença ao pronunciar a decadência em relação ao lançamento dos tributos (PIS e COFINS), cujos fatos geradores reportam-se ao período de janeiro a outubro de 2001.

Glosa realizada pela fiscalização sobre pagamentos relativamente à aquisição de produtos, mercadorias e serviços de intermediação de vendas.

Quanto ao ponto central do presente debate e que ensejou o auto de infração e seus consectários, ou seja, a glosa de pagamentos feitos a empresas fornecedoras de produtos, mercadorias e serviços, a sentença não merece reforma.

A decisão recorrida, com suporte em laudo pericial (fls. 389/390), concluiu por indevida a “glosa” realizada pela fiscalização e que os pagamentos realizados às empresas relativamente à aquisição de produtos, mercadorias e em relação aos serviços de intermediação de vendas foram efetivamente realizados, nada havendo de ilegal ou irregular, e que disso decorre o afastamento do suporte fático que deu azo ao lançamento. Destaco, pois, excerto do julgado que sintetiza suas conclusões:

“Nessa senda, a partir da análise do laudo, verifico que as conclusões da perícia técnica demonstram a não ocorrência de pagamentos sem causa ou falta de recolhimento do PIS e COFINS (tributos reflexos do imposto de renda) sobre pagamentos sem causa ou de operações, ou mesmo de que estas tenham sido negadas pelos beneficiários. Inexiste, portanto, suporte fático ou jurídico para a manutenção do lançamento fiscal ora examinado efetuado mediante glosa a partir da suposta inoocorrência dessas operações.”

De fato a prova pericial apoia a higidez da decisão apelada. Confira-se, pois:

1. Indagado sobre se as operações contabilizadas pela empresa apelada como suprimentos de caixa efetivamente ocorreram e se havia comprovação das origens e das entregas dos numerários, o perito respondeu *“que todas as operações discriminadas no anexo 1 – ao termo de verificação fiscal “IRPJ e reflexos – ano 2001 e 2002, estão registrados*

na contabilidade da empresa como “suprimento de caixa e efetivamente ocorreram.”

2. Em quesito que questionava se foram efetuados os pagamentos referentes às operações realizadas com as empresas *Comercial Prestosul Ltda, Flash Machine Comércio de Plástico Ltda e Korundex Comercial Ltda*, bem como se houve recebimento dos bens vendidos e/ou a tomada dos serviços, o perito anotou que *“detectamos os pagamentos (“baixa/liquidações”) de todas as duplicatas relativas às notas fiscais relacionadas no Anexo 2 anos 2001 e 2002.”* Quanto ao recebimento dos bens vendidos e/ou a tomada dos serviços, registrou haver identificado *“nos arquivos magnéticos o registro contábil regular pela entrada de todas as notas fiscais relacionadas no Anexo 2, anos 2001 e 2002”*.
3. Indagado sobre se foram efetuados os pagamentos às empresas *Atenan Lopes dos Santos, Batista Rabelo Representações Ltda e Ligeirinho Representações Ltda*, referentes às comissões por serviços de intermediação de vendas (representação comercial) respondeu que *“foram efetuados pagamentos às empresas Atenan Lopes dos Santos, Batista Rabelo Representações Ltda e Ligeirinho Representações Ltda, referentes às comissões por serviços de intermediação de vendas (representação comercial).”* Ainda quanto ao mesmo quesito, indagado acerca sobre se houve efetiva prestação dos serviços pelas empresas referidas, afirmou que *“houve a prestação de serviços por parte das referidas empresas ‘representantes’”*.

Concluiu a perícia que em relação ao Anexo 1, *“não há ocorrência do fato gerador do imposto de Renda Pessoa Jurídica e de CSLL, bem como não há omissão de tributos.”* No que diz respeito ao Anexo 2, concluiu que *“todas as notas relacionadas no Anexo 2 – Ao Termo de Verificação Fiscal “IRPJ e Reflexos – anos 2001 e 2002 (Planilha P2 estão devidamente escriturados, pagas e contabilizadas. Com relação ao Anexo 3, a perícia concluiu que todos os cheques utilizados para pagamentos das comissões de representação foram emitidos nominais aos beneficiários e que tais “cheques foram compensados e/ou descontados, e que “nos registros contábeis da requerente (apelada) estão todas as notas fiscais de comissões, as retenções do imposto de Renda Retido na fonte – IRRF sobre essas notas e seus recolhimentos, bem como os respectivos cheques utilizados no seu pagamento.”*

Por fim, verifico que além da existência de pagamentos, efetiva prestação de serviços e entrega de produtos e serviços, não procede a alegação de inidoneidade das empresas acima referidas. É que nos anos de 2001 e 2002 tais empresas, para fins tributários, ainda eram consideradas aptas (fls. 1.253 a 1263). A inaptidão, à exceção da empresa *Batista Rabelo Representações Ltda*, que continua ativa, se deu a partir do ano de 2005. Demais disso, não há como recusar argumento lançado pela empresa apelada no sentido de que não lhe cabia sindicat a regularidade fiscal das empresas a quem contratava.

Há que manter, no entanto, a glosa dos cheques mencionados no item 1. 3 do laudo pericial *“relacionados aos valores discriminados às pp. 394/395 dos autos da cautelar em apenso”* dos quais se extraiu destinarem-se a outras finalidades, e que, portanto, não se tratam de despesas dedutíveis.

Multa de 150%.

A multa de 150% também há que ser excluída.

Neste particular, nada há a acrescentar aos fundamentos lançados na sentença quando, com base no laudo pericial, concluiu que todas as operações consideradas fraudulentas foram atestadas como regulares. Não houve dolo mesmo em relação a despesas não dedutíveis verificadas, porquanto devidamente contabilizadas, assim permitindo que o Fisco as fiscalizasse.

Honorários periciais e custas

Na sentença proferida no Processo Cautelar 0001450-30.2007.4.01.3504 (número antigo 2007.35.04.001451-3) não houve condenação à restituição de custas e honorários periciais, ao fundamento de que *“como a sentença, na ação cautelar de produção antecipada de provas é meramente homologatória, não há sucumbência”*.

Contra tal sentença não houve recurso e operou-se coisa julgada. Portanto, o caso foi acudido pela regra contida no art. 33 do CPC derogado quando instituiu, como regra, que *“cada parte pagará a remuneração do assistente técnico que houver indicado; a do perito será paga pela parte que houver requerido o exame, ou pelo autor, quando requerido por ambas as partes ou determinado de ofício pelo juiz.”*

Assim, os honorários periciais devem recair sobre a apelada e, pelas mesmas razões, não haverá reembolso de custas na ação cautelar.

No que diz respeito às custas antecipadas na ação anulatória, na forma do art. 14, § 4º, da Lei nº 9.289/1996, serão reembolsadas pelo vencido. No presente caso, a União (Fazenda Nacional) deverá reembolsar as custas na proporção em que foi vencida, que já estabeleço em 90% do valor recolhido pela Autora/Apelada.

Recurso adesivo da autora

Nulidade do procedimento fiscal

Não há nulidade no procedimento fiscal. Os documentos manuseados pela Receita Federal ou foram fornecidos espontaneamente pela Apelada ou foram arrecadados com autorização judicial. Neste caso, o juízo federal da 5ª vara de Goiás decidiu que *“as instâncias penal e administrativa são independentes, não se exigindo, via de regra, o esgotamento da primeira para atuação da segunda. Se assim não fosse, em praticamente todos os casos ocorreria prescrição do crédito tributário. Ademais o foro por prerrogativa de função, estabelecido pela Constituição Federal em favor de parlamentares, diz respeito apenas à matéria. Na espécie, a Receita Federal visa apurar eventual crédito tributário das empresas do Grupo Mabel/Cipa. Assim, indefiro o pedido formulado por Sandro Antonio Scodro, ao tempo em que autorizo a Receita Federal a continuar o trabalho de fiscalização em curso, visando tão somente a apuração de eventual crédito tributário.”*

No mesmo sentido, no Inquérito 2.291-8 DF, o então Ministro Carlos Ayres Brito, autorizou o prosseguimento da fiscalização pela Receita Federal registrando que *“o investigado quer se valer da prerrogativa de foro, que é constitucionalmente deferida aos parlamentares para o processo e julgamento de infrações penais, para livrar o seu grupo de fiscalização da Receita Federal, o que se afigura inconcebível.”* E conclui: *“Assim, independentemente da discussão sobre a competência para investigar os delitos praticados pelos dirigentes do grupo Mabel, a fiscalização da Receita Federal deve prosseguir”*.

Multa isolada.

Não há decadência da multa isolada. Diferentemente do entendimento acerca da decadência que se opera em relação a tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que se aplica o art. 150, § 4º, do CTN, quando há pagamento ou declaração prévia do débito, mesmo nesta hipótese aplica-se o art. 173, I, do CTN. Assim, o direito que possui a Fazenda de aplicar a multa isolada conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso, após a constatação de falta de pagamento do

IRPJ e CSLL por estimativa no ano-calendário relativo. Não se operou, portanto, a decadência da multa prevista no art. 44, §1º, IV, da Lei nº 9.430/1996, em razão de sua natureza própria, distinta dos tributos lançados por homologação.

No mérito da ação anulatória fiscal, a ora Apelada insistiu na impossibilidade de sua aplicação. O juízo sentenciante recusou os argumentos da empresa afirmando que “não há vedação a cobrança de tal multa, que, no caso, é isolada, decorrente de infração completamente distinta daquela a que diz respeito a multa vinculada ao tributo. A multa isolada decorre de descumprimento da obrigação de antecipar o tributo estimado, vez que o contribuinte optou pela apuração anual por entender que lhe era mais benéfica.

Em relação a este aspecto em que sucumbiu, a parte autora, a empresa CIPA, recorreu adesivamente alegando a impossibilidade de acumulação da multa isolada e da multa de ofício. Com razão.

O próprio CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por sua Súmula nº 105, até 2007, negava a possibilidade de acumulação da multa isolada com a multa de ofício. Confira-se, pois:

“Súmula CARF nº 105 : A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo substituir a multa de ofício.”

Somente após a edição da MP nº 351, de 22/01/2007 (convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007) surgiu a possibilidade de exigência de ambas as multas, e, em assim sendo, tendo em vista que os fatos geradores ocorreram nos anos de 2001 e 2002 e o auto de infração somente foi lavrado em 2006, há que ser afastada a multa isolada ante sua impossibilidade de cumulação com a multa de ofício a esse tempo.

Multa majoração em 50%

Também assiste razão à apelada (ora figurando como recorrente adesiva) em relação à majoração em 50% em razão de suposto não atendimento a requisições contidas em intimações.

A própria União, em mais de um momento, alega que a empresa contribuinte, durante a fiscalização, “por inúmeras vezes requereu a extensão do prazo para atender diligências solicitadas pela Receita Federal”. Isso, por si,

demonstra a ausência de recalcitrância quanto a atender às intimações da Receita Federal. Antes, aliás, revela boa vontade em atender às requisições do Fisco Federal. Várias comunicações acostadas às fls. 208 a 228 bem demonstram o esforço da empresa em atender às requisições da equipe de fiscalização da Receita Federal. A isso, some-se e tenha-se por incontroverso que boa parte dos documentos que continham a movimentação contábil estavam em poder da Polícia Federal, em decorrência de busca e apreensão ordenada pelo Poder Judiciário (Quinta Vara da Justiça Federal em Goiânia). Documento denominado Termo de Constatação, produzido pela Autoridade Fazendária (fl. 213) bem demonstra tal fato.

Assim, nos termos do art. 19, § 2º, do Decreto nº 3.470, a majoração da multa, prevista no e [5º, da Lei nº 9.430, de 1996](#), deve ser afastada. Transcrevo, por necessário, o dispositivo legitimador do argumento lançado:

“Art. 19. O processo de lançamento de ofício será iniciado pela intimação ao sujeito passivo para, no prazo de vinte dias, apresentar as informações e documentos necessários ao procedimento fiscal, ou efetuar o recolhimento do crédito tributário constituído.”

§ 2º Não enseja a aplicação da penalidade prevista no [art. 44, §§ 2º e 5º, da Lei nº 9.430, de 1996](#), o desatendimento a intimação para apresentar documentos, cuja guarda não esteja sob a responsabilidade do sujeito passivo, bem assim a impossibilidade material de seu cumprimento.

Condenação da empresa em metade das custas e honorários por sucumbência recíproca.

O egrégio STJ (REsp representativo de controvérsia nº 1.113.175 - DF - 2009/0057033-6) fixou que *“o arbitramento dos honorários não é questão meramente processual, porque tem reflexos imediatos no direito substantivo da parte e de seu advogado. Não por outra razão, CHIOVENDA catalogou os honorários como pertencentes a uma terceira categoria, intermediária entre o direito processual e o direito material, intitulado direito processual material, justamente porque situado em uma faixa de estrangulamento entre o processo e o bem da vida perseguido em juízo. (Istituzioni di Diritto Processuale Civile, vol. I, § 4º, n.º 23, p. 73).”*

O mesmo julgado extrai ainda da doutrina que, *“apesar de sua natureza eminentemente processual, por estarem inseridos na técnica do processo como decorrência de sua instauração e ter por objetivo tutelar de modo integral o direito reconhecido em juízo, os honorários conferem um direito subjetivo de crédito ao advogado perante a parte que deu causa ao processo. Trata-se, inegavelmente, de*

um efeito externo ao processo, de relevante repercussão na vida do advogado e da parte devedora, do que decorre seu enquadramento no âmbito do direito processual material. (LOPES, Bruno Vasconcelos Carrilho, Honorários Advocatícios no Processo Civil, São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 9-10)”, disso concluindo que os honorários advocatícios, não obstante disciplinados pelo direito processual, decorrem de pedido expresso, ou implícito, de uma parte contra o seu oponente no processo e, portanto, formam um capítulo de mérito da sentença, embora acessório e dependente.”

Debatendo a aplicabilidade do direito intertemporal acerca dos honorários, o Superior Tribunal de Justiça assentou sua jurisprudência no sentido de que *“em homenagem à natureza processual material e com o escopo de preservar-se o direito adquirido, as normas sobre honorários advocatícios não são alcançadas por lei nova.”* (REsp. n. 1.465.535/SP, Quarta Turma, Rel. Min. Luis Felipe Salomão, julgado em 21.06.2016).

No mesmo julgado insculpiu que ***“a sentença, como ato processual que qualifica o nascedouro do direito à percepção dos honorários advocatícios, deve ser considerada o marco temporal para a aplicação das regras fixadas pelo CPC/2015.”*** Com isso, em se tratando de honorários advocatícios, vem considerando como marco temporal a sentença que fixou honorários à luz do regramento do código revogado.

Na mesma assentada, o Ministro Luiz Felipe Salomão, mais uma vez servindo-se do escólio de Chiovenda, anotou que *“o direito aos honorários nasce com a decisão do juiz, condenando a parte sucumbente a pagá-los. Tal direito dependeria da sucumbência, a fortiori porque o trabalho desempenhado pelo advogado, no decorrer do processo, não originaria um direito, mas sim uma situação jurídica apta a formar, futuramente, um direito.”* (CHIOVENDA, Giuseppe. La condanna nelle spese giudiziali. 2ª ed.Roma: Foro, 1935, p. 177; e Principii di diritto processuale civile. Napoli: Jovene, 1980, p. 74).

Cediço que o Código de Processo Civil de 2015, no que diz respeito às ações cautelares, extinguiu o processo cautelar autônomo e em seu lugar estabeleceu um único procedimento que concentra medidas cautelares e satisfativas. No entanto, acostado aos presentes autos está processo autônomo cautelar com sentença que, ainda ao império do CPC de 1973 (**publicada em 24 de junho de 2014**), produziu todo o suporte fático probatório que originou a *“situação jurídica que apta a formar, futuramente, um direito”*. Em tal processo cautelar produziu-se laudo pericial que sintetizou a análise de milhares de

documentos e respondeu a quesitos tanto do Apelante quanto do Apelado, com amplo exercício do contraditório, com efetiva e permanente participação de Auditor da Receita Federal e, não por outra razão, serviu como principal elemento à formação do convencimento acerca do desacerto do ato fiscalizatório e sua consequente desconsideração, tanto pela primeira instância quanto ora por esta instância recursal.

Desse modo, a sentença referente ao Processo nº 2007.35.04.001451-3 reclama e impõe a aplicação da regra contida no art. 20, § 4º, do CPC revogado, que prevê apreciação equitativa do juiz, independentemente do valor da causa (§ 3º), tomando em consideração o grau de zelo do profissional, o lugar de prestação do serviço, a natureza e importância da causa, o trabalho realizado pelo advogado e tempo exigido para o seu serviço” (alíneas “a”, “b” e “c” do § 3º). Por tais critérios, por haver atuado em duas instâncias, inclusive apresentando quesitos à perícia contábil, fixo os honorários sucumbenciais advocatícios em R\$ 100.000,00 (Cem mil reais).

Por outro lado, sendo Apelada sucumbente em aproximadamente 10% do valor do crédito pretendido, como se extrai de alguns valores referidos em pagamentos, apenas neste caso corretamente “glosados” pelo Fisco Federal, reconhecidos na sentença e que ora o presente voto confirma, condeno-a ao pagamento de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) à União/apelante, invocando os mesmos critérios referidos no parágrafo anterior.

Quanto à condenação da empresa Apelada em metade das custas e honorários, tenho que também essa parte da sentença merece reforma, eis que, embora não se possa afirmar o valor exato do crédito tributário restante, à simples olhadela, e sem maior desforço de cálculo, percebe-se que será reduzido a menos de 10% do valor lançado (R\$ 42.092.337,69).

Assim, a condenação por sucumbência deverá recair em sua maior parte sobre a União, devendo, pois, arcar com 90% do valor dos honorários fixados e a apelada com 10% do valor dos honorários e custas.

DISPOSITIVO

Conheço do recurso de apelação e da remessa necessária e **concedo-lhes parcial provimento** para:

- a) Fixar como devido pela Apelada honorários sucumbências advocatícios ao valor de R\$ 10.000,00 (Dez mil reais);
- b) Isentar a União (Fazenda Nacional) do pagamento de honorários periciais;
- c) Afastar da condenação à União (Fazenda Nacional) ao reembolso das custas o percentual de 10% sobre o montante recolhido pela Autora/Apelada;
- d) Eximir a União (Fazenda Nacional) do reembolso de honorários periciais.

Conheço do recurso adesivo e **concedo-lhe parcial provimento** para, em relação a Apelada/Recorrente Adesiva:

- a) Excluir a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas. Lançada com fundamento no art. 44, § 1º, da lei nº 9.430/1996;
- b) Excluir a multa prevista no [art. 44, §§ 2º e 5º, da Lei nº 9.430/1996](#);
- c) Fixar como devido pela União (Fazenda Nacional) honorários sucumbenciais advocatícios ao valor de R\$ 100.000,00 (Cem mil reais);
- d) Eximir de arcar com o percentual de 90% das custas recolhidas.

Brasília, 24.09.2018.

JOSÉ AIRTON DE AGUIAR PORTELA

Juiz Federal Relator Convocado