



Processo nº	10215.720112/2008-84
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	1301-006.381 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	21 de junho de 2023
Recorrente	SIMÕES & DUARTE LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2023

RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO. DEFESA APRESENTADA PELO CONTRIBUINTE. DISCUSSÃO DE RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. AUSÊNCIA DE LEGITIMIDADE. SÚMULA CARF Nº 172.

Apessa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.

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

Ano-calendário: 2005

GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS. MATÉRIA FÁTICA. NECESSIDADE DA COMPROVAÇÃO INEQUÍVOCA. AUSÊNCIA NOS AUTOS DE PROVA.

Quando o fisco, durante o procedimento fiscal, colher elementos que culminem na glosa de custos e despesas considerados dedutíveis pelo sujeito passivo em sua escrituração e declaração de rendimentos, caberá a este a sua comprovação, por meio de documentos hábeis e idôneos, tornando-se cabível a glosa quando deixarem de ser comprovadas as respectivas operações, além de que, a impugnação deve estar instruída com todos os documentos e provas que possam fundamentar as contestações de defesa. Meras alegações sem a devida produção de provas não são suficientes para infirmar a procedência do lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, (i) em conhecer parcialmente o recurso voluntário, não o conhecendo quanto ao tema da sujeição passiva solidária; e, (ii), na parte conhecida, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado), Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado para cobrança de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, acrescido de juros e multa de ofício de 150%, além de multa isolada pela falta ou recolhimento a menor de imposto de renda devido por estimativa.

A presente apuração decorreu de procedimento de fiscalização, cujo início se deu em 19/04/2007. Segundo consta do termo de verificação fiscal (fls. 676/703 do *e-processo*), o contribuinte teria entregue em um primeiro momento a DIPJ, referente ao ano calendário de 2005, zerada.

Somente no curso da fiscalização, mais precisamente em 28/08/2007, o contribuinte retificou a sua DIPJ, ano calendário 2005, informando como receita de revenda de mercadorias o valor de R\$ 35.273.629,05 e como despesas totais o valor de R\$ 8.627.806. Sucede que na escrituração contábil entregue à fiscalização foi informado um valor de receita bruta de R\$ 35.554.638,26 e despesas totais no valor de R\$ 4.490.513,84.

Por tal razão, a fiscalização concluiu que, tanto a DIPJ, como a DRE, foram produzidas com o exclusivo propósito de reduzir o resultado do período, tendo em vista que as despesas teriam sido informadas em montante praticamente duas vezes maior que aquelas escrituradas.

Foi aplicada ainda multa de ofício qualificada de 150% e lavrado termo de sujeição passiva em face do Senhor Cesar Duarte Ramalheiro (sócio administrador) e das Senhoras Halaide Duarte Ramalheiro (sócia administradora) e Terezinha de Jesus Santos da

Rocha (profissional de contabilidade responsável pelas demonstrações, DIPJ's e DRE's apresentadas que não possuem respaldo nem na escrita contábil).

Tanto o contribuinte como os responsáveis tributários apresentaram impugnação em face do auto de infração lavrado, cuja as razões de defesa se encontram bem sintetizadas pelo relatório produzido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA (“DRJ/BEL”), veja-se:

Inconformada, a empresa apresentou impugnação, às fls. 704 a 736, assim como os contribuintes Cezar Duarte Ramalheiro (fls. 1053 a 1096), Halaide Duarte Ramalheiro (fls. 1018 a 1050) e Terezinha de Jesus Santos da Rocha (fls. 1099 a 1131), alegando, em síntese, que:

- 1) O Auditor Fiscal não ofereceu o benefício do art. 47 da lei 9.430/96, cerceando o direito da impugnante;
- 2) A CSLL não constava do MPF;
- 3) O Auditor Fiscal, mesmo faltando elementos essenciais, considerou regulares os registros contábeis, homologando todos os registros, habilitando a escrituração, inclusive os lançamentos das contas de resultados, que é o resumo de todas as contas escrituradas no Diário e Razão e entre elas estão as taxas bancárias e os fretes, que não foram incluídas na apuração do resultado elaborada pelo Auditor Fiscal, que causou o exorbitante valor da penalidade;
- 4) Como as taxas bancárias e as despesas de fretes, não foram incluídas na apuração do Auditor Fiscal, não deve prosperar o auto de infração, já que existem as despesas, que representam a realidade e a verdade real nas operações da impugnante;
- 5) A sócia . Halaide Duarte Ramalheiros é apenas sócia nominativa, sem nenhuma responsabilidade na administração, posto que existe procuração transferindo toda a responsabilidade ao sócio César Duarte Ramalheiro. Neste sentido, deve ser excluída a sócia Halaide, por não participar direta e indiretamente da administração da impugnante;
- 6) O auditor fiscal sem embasamento legal atribuiu responsabilidade solidária aos sócios Cezar Duarte Ramalheiro e Halaide Duarte Ramalheiro, e a' contadora Terezinha de Jesus Santos da Rocha, tanto que quem assina pela impugnante é o sócio Cezar Duarte Ramalheiro;
- 7) Esse procedimento não pode ser alegado na fase administrativa e quando ocorrer, deve a transferência ser aplicada apenas para o sócio cujo patrimônio individual seja acima do patrimônio da impugnante, e no presente caso, os bens dos responsáveis são inferiores ao da impugnante;
- 8) O sócio Cezar Duarte Ramalheiro e a contadora Terezinha de Jesus Santos da Rocha, não podem figurar na sujeição passiva porque o auditor fiscal não encontrou nenhum procedimento com dolo e a impugnante possui garantia suficiente no ativo imobilizado para assumir a responsabilidade, sem transferir a responsabilidade a terceiros,
- 9) De acordo com os quadros de fls. 717 a 719, o auditor fiscal considerou no seu levantamento o valor de R\$ 771.280,54 nas contas de frete, enquanto que o valor

correto é de R\$ 1.057.125,65 e na conta Impostos Incidentes, foi considerado apenas o valor de R\$ 648.709,98, enquanto o correto é de R\$ 2.015.443,20;

10) Faltou o auditor fiscal acrescentar o valor de R\$ 1.027.391,12 de despesas bancárias, todas registradas nos extratos e no livro Diário, Razão e na produção do encerramento das contas de resultado;

11) Diante da situação desfavorável para a impugnante e diante da obscuridade na constituição do auto de infração, requer que o processo seja baixado em diligência para investigação e apreciação, pelo procedimento vicioso que deu causa a apuração do imposto indevido, quando os documentos foram todos apresentados ao auditor fiscal. Os quesitos estão descritos nas fls. 732 e 733;

12) O Primeiro Conselho não aceita a multa isolada quando se trata de suposta falta de recolhimento de imposto e que esta multa fQi excluída pela Medida Provisória 303 que deu nova redação à art. 44 da lei nº 9.430/96;

13) De acordo com os quadros de fls. 728 e 729, existem créditos do PIS e da COFINS relativos ao regime não cumulativo;

14) O decreto 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal em seu artigo 11 determina que o contribuinte antes de ser autuado, deve ser notificado, para que possa se defender;

15) O lucro apurado pelo auditor fiscal não é real, o lucro tributado por ele não corresponde à realidade;

16) O auditor fiscal solicitou do setor contábil da impugnante o arquivo magnético e com isso poderia ter visualizado o razão contábil das contas, mas não procedeu e emitiu parecer somente nas contas que julgou necessário.

Em um primeiro momento, a DRJ/BEL identificou que o contribuinte teria apresentado extratos bancários, os quais supostamente comprovariam algumas despesas bancárias não consideradas pela fiscalização, razão pela qual resolveu converter o processo em diligência para que a Unidade de Origem providenciasse o que segue (fls. do 1275 *e-processo*):

a.1) Rever a glosa das despesas bancárias, tendo em vista a apresentação dos extratos bancários com as referidas despesas; . N 1.

a.2) Rever os valores aceitos de "multas e juros" constantes da tabela de fl. 691, em razão dos documentos anexados pela empresa;

a.3) Consolidar, em relatório circunstaciado, as informações prestadas em atendimento à presente diligência;

a.4) Apresentar quaisquer outras informações e anexar outros documentos que se considere úteis ou necessários ao prosseguimento do julgamento do presente processo;

Em cumprimento ao termo de diligência, a Delegacia da Receita Federal ("DRF") em Santarém/PA esclareceu que as *despesas constantes na tabela de fl. 691, "multas e juros"*, não seriam referentes à "despesas bancárias", mas sim *despesas financeiras pagas a*

fornecedores, conforme "lançamentos - Razão" extraídos da escrita em meio magnético, apresentada pelo sujeito passivo, fls. 1145 a 1149 (fls. 1283 do e-processo). E por tal razão:

[...] esses valores não se confundem com os valores constantes nos extratos bancários, fls. 742 a 1015, apresentados pelo sujeito passivo, bem como já foram aproveitados, pela fiscalização, na apuração do lucro real, assim, considera-los novamente é deduzir essa despesa duas vezes

Com relação aos extratos apresentados em sede de impugnação, a Unidade de Origem verificou que tais despesas bancárias não estariam registradas na escrita contábil do contribuinte, motivo pelo qual não poderiam ser aceitas, como se observa abaixo pelo relatório conclusivo da diligência (fls. 1285 do e-processo):

Cumprindo o despacho da 1a Turma da DRJ/BEL, analisamos os extratos apresentados pelo sujeito passivo, fls. 742 a 1015, e verificamos que o valor total de despesas bancárias constantes nesses extratos é de R\$ 457.409,43, conforme tabela anexa. Não obstante, tais valores, continuam na mesma situação anterior, ou seja, não registrados na escrita do sujeito passivo.

Dessa forma, entendemos que essas despesas, por estarem ao largo da contabilidade, não podem ser consideradas para efeito de apuração do Lucro Real. Porém, o nobre julgador pode, de acordo com sua livre convicção conforme reza o art. 29 do Dec. 70.235/1972, acolher ou não tais despesas para efeito de apuração do Lucro Real.

Em manifestação, o contribuinte reitera o pedido para que tais despesas sejam consideradas, muito embora não tenham sido escrituradas por um lapso do próprio contribuinte (fls. 1314/1315 do e-processo):

[...] deveria o Auditor Fiscal investigar *vis a vis* as despesas bancárias lançadas nos extratos bancários, já que considerou os saldos bancários onde constam as Taxas Bancárias inclusas.

O Auditor Fiscal alega que aproveitou os valores de Multas e Juros, porém não aproveitou a conta TAXAS BANCÁRIAS escrituradas na • contabilidade conforme o Arquivo Magnético quando foi apresentado à fiscalização onde consta o lançamento na DRE, que deu causa ao recolhimento mensal dos impostos, IRPJ e Contribuição Social e se o Auditor Fiscal considerou os saldos bancários e os impostos recolhidos conforme o critério adotado pela Impugnante, não poderia glosar as Taxas Bancárias, que faz parte do conjunto para encontrar a base de cálculo para recolhimento mensal dos impostos incidentes.

Para comprovar basta verificar nos extratos bancários, que foi considerado pelo Auditor Fiscal e se foram considerados os saldos bancários, deve também, considerar as taxas bancárias que deu causa ao resultado ao • saldo bancário no Balanço da Impugnante.

Se as taxas bancárias e as despesas ocorreram e foram comprovadas, não poderia o Auditor Fiscal glosar, pois, todas estão vinculadas à operação da Impugnante, já que o Auditor Fiscal considerou o saldo bancário pelos extratos bancários conforme arquivo magnético.

[...]

O Auditor Fiscal alega que a Impugnante não apresentou documento probatório a fiscalização, especificando as Taxas Bancárias. E os extratos bancários, não representam documentos probatórios? Já que os lançamentos foram extraídos dos extratos bancários.

As taxas bancárias constam na contabilidade através do arquivo magnético, que representa a contabilidade da Impugnante. O Auditor Fiscal recebeu os extratos, pois ele mesmo solicitou dos bancos e lá estão identificadas todas as despesas bancárias.

As taxas bancárias identificadas pelo Auditor Fiscal não corresponde o valor de R\$ 457.409,43 e sim de R\$ 1.401.012,03, conforme o arquivo magnético e os extratos bancários anexos a Impugnação.

A Impugnante desconhece o valor de R\$ 457.409,43, como taxas bancárias produzida pelo Auditor Fiscal, que não comprovou da onde extraiu, apenas alega no resultado da diligência e no auto de infração, pois não produziu nenhum quadro demonstrativo e não fez menção de onde extraiu o valor de R\$ 457.409,43, enquanto a Impugnante demonstrou com quadro demonstrativo e os extratos bancários.

As despesas não estão ao largo da contabilidade como alega o Auditor Fiscal, pois constam no arquivo magnético que representa a contabilidade e na DRE, que representa o resultado das operações

Em sessão de 13/05/2009, a DRJ/BEL retomou o julgamento da impugnação do contribuinte e acabou por julgar o lançamento procedente em parte, reduzindo o valor de IRPJ referente à receita 2917 de R\$ 556.026,41 para R\$ 514.859,56, e de CSLL referente à receita 2917 de R\$ 926.710,65 para R\$ 858.099,25.

O julgado recebeu a seguinte ementa (fls. 1320 do *e-processo*):

INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL - ESPONTANEIDADE O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas. Débitos informados em declarações retificadoras ou originais, quando já iniciado o procedimento fiscal, ficam sujeitos a lançamento com multa de ofício pertinente.

GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS Quando o fisco, durante o procedimento fiscal, colher elementos que culminem na glosa de custos e despesas considerados dedutíveis pelo sujeito passivo em sua escrituração e declaração de rendimentos, caberá a este a sua comprovação, por meio de documentos hábeis e idôneos, tornando-se cabível a glosa quando deixarem de ser comprovadas as respectivas operações, além de que, a impugnação deve estar instruída com todos os documentos e provas que possam fundamentar as contestações de defesa. Meras alegações sem a devida produção de provas não são suficientes para infirmar a procedência do lançamento.

MULTA ISOLADA. APURAÇÃO POR ESTIMATIVA. FALTA OU RECOLHIMENTO A MENOR. Verificada a falta ou recolhimento a menor do imposto de renda devido por estimativa, cabível aplicação da multa de ofício isolada.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA Os lançamentos reflexos devem observar o mesmo procedimento adotado no principal, em virtude da relação de causa e efeito que os vincula.

Segundo consta dos fundamentos do voto do relator (fls. 1329/1340 do *e-processo*):

DAS DESPESAS NÃO CONSIDERADAS A impugnante reage à tabela de fl. 691 alegando diversos erros:

- a) No ICMS o valor correto seria R\$ 2.015.443,20 e não R\$ • 249.113,92;
- b) Fretes — o valor correto seria de R\$ 1.057.125,65 e não R\$ 771.280,54;
- c) Taxas bancárias - no valor de R\$ 1.027.391,12 que não foram incluídas.

A fiscalização, ao proceder a verificação das contas redutoras do resultado afirmou no Termo de Verificação Fiscal (fl. 678) que:

"No que se refere às contas redutoras do resultado, com exceção das de custo, são aquelas constantes no Livro Razão do sujeito passivo, fls 622 a 640 do Anexo I, cujos saldos dessas contas no início do período de 2005, no Razão, encontravam-se com seus saldos zerados.

Dessa forma os valores das despesas e das deduções de receitas a serem utilizadas são os saldos dessas contas em 3111212005, levantadas do Razão, fls 622 a 640 do Anexo I."

Compulsando os autos verifica-se que o valor constante da Tabela I em relação ao ICMS é de R\$ 249.113,92 (fl. 691), valor este constante no Livro Razão (fl. 622 do anexo I) e no balancete analítico de fl. 458 entregue pelo próprio sujeito passivo, conforme documento de fls. 416 a 418. A empresa não trouxe aos autos os documentos comprobatórios do possível erro na escrituração e DRE apresentados, limitando-se a informar que o valor de R\$ 2.015.443,20 poderia ser comprovado através do balanço e DRE. Mesmo que se busque o valor de R\$ 2.015.443,20 nas DRE's de fls. 117 e 142 — apresentadas pelo sujeito passivo, não o encontramos, pois o valor ali declarado foi de R\$ 1.649.723,61 como impostos incidentes.

Desta maneira, mantemos o valor lançado pela fiscalização.

Já em relação aos fretes, na DRE de fl. 429 encontramos o valor de R\$ 855.592,46, nas DRE's de fls. 117 e 142, não o encontramos pois não está especificado e no Livro Razão o encontramos no valor de R\$ 771.280,54 (fl. 631 do anexo I). Como também não foram apresentados documentos comprobatórios do erro cometido na escrituração, mantemos o valor lançado pela fiscalização. Os valores relativos a taxas bancárias não foram incluídos pela fiscalização porque estes não constam da escrita do sujeito passivo, conforme Termo de Verificação Fiscal de fl. 674, e quando da intimação da empresa para apresentar documento que comprovasse a efetiva despesa "Material de Embalagem" e "Taxas Bancárias", que juntas somam R\$ 2.884.259,44, termos 531/2007, fls 467 a 469, 552/2007, fls 495 a 498, 569/2007, fls 505 a 508, e 036/2008, fls 514 a 517, somente foram apresentadas quatro notas fiscais, fls 479 a 482, referentes a material de embalagem que totalizam R\$ 45.029,63.

Ocorre que na impugnação, o sujeito apresentou os documentos de fls. 742 a 1.015. De acordo com o Termo de Diligência de fls. 1.150 a 1.153, o valor total de despesas bancárias constantes dos extratos bancários apresentados pelo sujeito passivo (fls. 742 a

1.015) é de R\$ 457.409,43, conforme tabela de fls. 1.154 a 1.178. A fiscalização afirma que estas despesas, por estarem ao largo da contabilidade, não podem ser consideradas para efeito de apuração do lucro real.

Já a contribuinte alega que as taxas bancárias são de R\$ 1.401.012,03, • conforme arquivo magnético e os extratos bancários anexos a impugnação, e não R\$ 457.409,43.

Compulsando os extratos anexados (fls. 742 a 1.015) verifica-se estar correta a tabela de fls. 1.154 a 1.178 elaborada pela fiscalização. A contribuinte mais uma vez alega que está correto o valor constante dos arquivos magnéticos, mas não faz prova. As únicas provas anexadas e que estão sendo devidamente consideradas são extratos bancários que registram despesas no valor de R\$ 457.409,43.

É bom lembrar que o art. 276 do RIR/1999 preceitua que a determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita à verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

De acordo com o art. 845, II do mesmo regulamento, far-se-á o lançamento de ofício abandonando-se as parcelas que não tiverem sido esclarecidas e fixando os rendimentos tributáveis de acordo com as informações de que se dispuser, quando os esclarecimentos deixarem de ser prestados, forem recusados ou não forem satisfatórios.

Por sua vez, o art. 911 do RIR/1999 dispõe que os Auditores-Fiscais procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações fiscais.

Deste modo, comprovadas as taxas bancárias no valor de R\$ 457.409,43, o valor a recolher constante do auto de infração, na fl. 642, deve ser alterado de R\$ 926.710,65 para R\$ 858.099,25 [(R\$ 6.416.739,13 — R\$ 457.409,43) X 15% - o valor já recolhido de R\$ 35.800,21] e na fl. 659 deve ser alterado de R\$ 556.026,41 para R\$ 514.859 5 56 [(R\$ 6.416.739,13 — R\$ 457.409,43) X 9% - o valor já recolhido de R\$ 21.480,111].

DO PIS E COFINS

A contribuinte alega que de acordo com os quadros de fls. 728 e 729, existem créditos do PIS e da COFINS relativos ao regime não cumulativo. Os créditos constantes destas tabelas derivam da aquisição de bens, combustíveis, energia, fretes e • aluguéis.

A fiscalização, conforme tabela de fl. 692 considerou os créditos relativos a aquisições de mercadorias, luz e aluguéis.

O valor considerado pela fiscalização em relação a aquisição de mercadorias é maior do que o alegado pela impugnante, devendo portanto, ser mantido o valor considerado pela fiscalização. Já em relação à luz, existe uma pequena diferença entre o valor considerado pela fiscalização e o alegado pela impugnante, mas como a empresa não anexou ao processo nenhum comprovante de pagamento de energia elétrica, mantenho o valor apurado pela fiscalização.

[...]

As despesas de combustível e de frete somente dão direito a crédito quando utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos

destinados à venda, conforme estabelece o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e da Lei 10.637/2002, não sendo este o caso da impugnante.

Já parte dos créditos referentes a despesas de aluguéis foram corretamente glosados pela fiscalização posto que foram pagos a pessoa física, em desacordo com o estabelecido no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e da Lei 10.637/2002, conforme contratos de fls. 489 a 494 e 501 a 504.

Deste modo, como não ficou comprovado pela impugnante a utilização destas despesas em conformidade com a legislação supra, mantém-se apenas os créditos já considerados pela fiscalização

DA MULTA ISOLADA

Inicialmente cabe esclarecer à impugnante que a multa isolada aplicada não foi referente a suposta falta de recolhimento de imposto após o vencimento, sem a multa de mora, que deixou de ter amparo legal com a Lei nº 11.488/2007, e sim outra hipótese completamente distinta, o não recolhimento da estimativa mensal.

O não recolhimento da estimativa mensal (art. 2º) dá razão ao lançamento de multa isolada na forma do art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96.

[...]

Além disso, o lançamento observou a Instrução Normativa nº 93/97 (art. 16, inciso II), conforme segue:

Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos;

II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.

Há que se observar que o legislador, conforme dispositivos legais acima, introduziu o lançamento da multa de ofício isolada, ou seja, não exigida juntamente com o tributo - procedimento típico no lançamento de ofício. É uma nova hipótese legal de lançamento fiscal que deve ser observada pela autoridade lançadora, dado o caráter de sua atividade vinculada.

Entretanto, com a Lei nº 11.488/2007 o supra- referido art. 44 da Lei n. 9.430/96, ficou assim redigido [...]

Pela nova redação do art. 44 da Lei n 9.430/96, o percentual da multa • isolada no caso de não-pagamento de estimativas foi reduzido de 75% para 50%, sendo que este novo percentual já foi aplicado ao lançamento em questão.

DA MULTA QUALIFICADA

[...]

A fiscalização constatou que tanto a DIPJ de fls. 29 a 50, quanto a DRE de fls. 428 a 430, foram produzidas com o exclusivo propósito de reduzir o resultado do sujeito passivo (as despesas são quase o dobro que as despesas escrituradas), além de concluir que a DIPJ original zerada (fls. 04 a 28) foi produzida com o intuito de que a

administração tributária não dispusesse de subsidio para levantar o efetivo faturamento e ou base de cálculo dos tributos e contribuições que o contribuinte está sujeito.

In casu, não há qualquer elemento nos autos a configurar o conluio.

No entanto, poder-se-ia discutir se o fato de a contribuinte ter apresentado declaração zerada no ano-calendário de 2005 (fls. 29 a 50), quando foi encontrada uma receita bruta no valor de R\$ 35.554.638,26 e despesas totais no valor de R\$ 4.490.513,84, conforme documento de fl. 691, seria suficiente para caracterizar a sonegação definida na Lei fiscal, ou seja, uma ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, ou mesmo a fraude, já que as despesas totais declaradas, mas não comprovadas chegam a cifra de R\$ 4.137.292,53 {R\$ 8.627.806,37 (despesas declaradas - fl. 33) — R\$ R\$ 4.490.513,84 (despesas comprovadas pela fiscalização —fl. 691)}.

Mesmo que se some as despesas reconhecidas nesta decisão, no valor de R\$ 457.409,43, a diferença, ainda assim, é exorbitante (R\$ 3.679.883, 10).

Vale ainda lembrar que a contribuinte entregou as DRE's de fls. 117 e 428 a 430 com despesas totais no valor de R\$ 8.620.767,59 e R\$ 7.192.882,39 respectivamente.

Nestas DRE's as despesas totais declaradas, mas não comprovadas, inclusive com as despesas reconhecidas nesta decisão são de R\$ 3.672.844,32 para a DRE de fl. 117 e de R\$ 2.244.959,12 para a DRE de fls. 428 a 430.

A contribuinte, no intuito de subtrair da incidência tributária as receitas auferidas no desempenho ou não de sua atividade empresarial e, ainda, permanecer em aparente situação regular perante o Fisco Federal, optou por apresentar declaração zerada e posteriormente declaração retificadora com despesas não comprovadas no valor de R\$ 3.679.883,10, fato que, inegavelmente, configura uma ação dolosa tendente a retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador naquele período de apuração e uma ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Neste sentido, contrariamente ao afirmado na impugnação, a entrega de uma declaração zerada e posteriormente de uma declaração retificadora com despesas não comprovadas, têm o condão de provar a má-fé da contribuinte autuada, por estar configurada a falsa declaração ao Fisco Federal.

DA RESPONSABILIDADE

[...]

Analizando o "Instrumento Particular de Alteração da Sociedade Limitada Simões & Duarte Ltda" de fls. 88 a 91, efetuado no dia 28 de dezembro de 2004, verifica-se na cláusula 3^a que a sócia Halaide Duarte Ramalheiro foi admitida na sociedade na condição de cessionária da parte do cedente César Simões Ramalheiro, assumindo *"todos os deveres e direitos sociais que lhe foram cedidos e transferidos, passando afazer parte integrante da sociedade com idênticos direitos e obrigações assegurados ao demais sócios, conforme estão dispostos no contrato constitutivo da sociedade e suas alterações"*.

E mais, a cláusula 7^a estipula que:

A sociedade será administrada por ambos os sócios com poderes e atribuições de • administrarem os negócios sociais, ao qual caberá representarem a mesma ativa e passivamente, em juízo ou fora dele podendo praticar todos os atos necessários para a consecução do fim social, bom desempenho de suas funções, bem como abrir conta em Bancos e movimenta-las, alienar bens móveis e imóveis pertencentes à sociedade, firmar acordos, dar quitações, representar a mesma em qualquer circunstância e em qualquer repartição Pública Federal, Estadual e Municipal, sendo-lhe, entretanto, vedado, em atividades estranhas ao interesse social ou assumir obrigações seja em favor de qualquer quotista ou de terceiros, bem como onerar ou alienar bens imóveis da sociedade, sem autorização do outro sócio.

Está claro no contrato social acima descrito, que tanto a sócia Halaide Duarte Ramalheiro, quanto o sócio César Duarte Ramalheiro administram em igualdade de condições a sociedade. A responsabilidade, portanto, pelos atos e omissões que resultaram no presente lançamento são de ambos.

Sobre a sujeição passiva, assim estipula o art. 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:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

O art. 135 do CTN estabelece a responsabilidade pessoal das pessoas referidas no art. 134 do CTN e mais os mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, quando a obrigação tributária resulte de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Nestes casos para que haja a responsabilização deve ser caracterizado o dolo. O elemento subjetivo aqui significa que a responsabilidade nasce somente se o agente atuar intencionalmente, com o *animus* de praticar a conduta típica, mesmo sabendo que o ordenamento jurídico proíbe tal comportamento.

A intenção de fraudar, de agir de má-fé e de prejudicar terceiros é fundamental, mas não podemos incluir a falta de pagamento do tributo como uma situação suficiente para a tipificação da responsabilidade estipulada no art. 135, pois a infração de lei não se refere ao inadimplemento da obrigação e sim a prática de atos jurídicos ilícitos prévios.

A infração deve ser identificada em momento anterior ao inadimplemento da obrigação, pois se refere às circunstâncias relacionadas à prática do evento descrito no fato jurídico, e não à satisfação do crédito.

Percebemos que o caso deste processo se enquadra perfeitamente no art. 135 do CTN, pois primeiro está configurado o dolo, a vontade dos sócios administradores em prejudicar o Fisco, como fartamente demonstrado pela fiscalização, infringindo a lei ao apresentar a DRE de fl. 117 e outra DRE de fls. 428 a 430 com despesas não comprovadas no valor de R\$ 3.672.844,32 para a DRE de fl. 117 e de R\$ 2.244.959,12 para a DRE de fls. 428 a 430, e de apresentar declaração zerada e posteriormente declaração retificadora com despesas não comprovadas no valor de R\$ 3.679.883,10, fato que, inegavelmente, configura uma ação dolosa tendente a retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador naquele período de

apuração e uma ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar suas características essenciais, de modo a reduzir o —montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento; e segundo, que este ato doloso, com infração de lei, foi efetuado, concretizado antes do inadimplemento da obrigação, caracterizando a prática de atos jurídicos ilícitos prévios, já que só é possível saber o valor do tributo a ser recolhido e que foi inadimplido após o seu efetivo cálculo, ou seja, pela elaboração de demonstrativos, declarações etc.

Já a contadora Terezinha de Jesus Santos da Rocha (fl. 696) profissional de contabilidade responsável pelas demonstrações, DIPJs e DREs apresentadas, conforme assinatura/nome constante dos documentos de fls. 05, 30, 118 e 430, que não possuem respaldo nem na escrita do sujeito passivo, nem em documentos que comprovem sua efetiva existência, teve sua responsabilidade fundamentada, na legislação supra já analisada e nos artigos 819 e 820 do RIR [...].

[...]

Cabe elucidar que a responsabilidade descrita no art. 135 do CTN abarcar a profissional de contabilidade por ser esta preposta da contribuinte.

Segundo o Dicionário Jurídico da mestre Maria Helena Diniz, Editora Saraiva, 2ª Edição, Volume 3, preposto é "aquele que no contrato de preposição, se obriga a cumprir uma obrigação ou a prestar serviço, sob as ordens do preponente, que remunera os seus serviços "

Inegável que a contadora, ao assinar e assumir como verdadeiras as informações contidas nos demonstrativos, praticou um ato doloso contrário à lei.

A Lei 8.137/90 estipula que:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

Por fim, esclarecendo qualquer interpretação em contrário, o novo Código Civil determinou que:

Do Contabilista e outros Auxiliares

Art. 1.177. Os assentos lançados nos livros ou fichas do preponente, por qualquer dos prepostos encarregados de sua escrituração, produzem, salvo se houver procedido de má-fé, os mesmos efeitos como se o fossem por aquele.

Parágrafo único. No exercício de suas funções, os prepostos são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos; e, perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos.

Art. 1.178. Os preponentes são responsáveis pelos atos de quaisquer prepostos, praticados nos seus estabelecimentos e relativos à atividade da empresa, ainda que não autorizados por escrito.

Parágrafo único. Quando tais atos forem praticados fora do estabelecimento, somente obligarão o preponente nos limites dos poderes conferidos por escrito, cujo instrumento pode ser suprido pela certidão ou cópia autêntica do seu teor. (negrito)

Tanto a responsabilidade descrita no Código Civil, quanto a descrita no artigo 135 do CTN, é pessoal e solidária, sendo assim, incabível a alegação da contribuinte de que a transferência de responsabilidade deve ser aplicada apenas para o sócio cujo patrimônio individual seja acima do patrimônio da impugnante ou de que a impugnante possui garantia suficiente no ativo immobilizado para assumir a responsabilidade, sem transferir a terceiros.

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 1350/1383 do *e-processo*) no qual basicamente algumas de suas alegações de defesa já apresentadas em impugnação. Ainda no início de sua defesa o contribuinte adverte que *embora tenha apresentado a Declaração Zerada, por estado de força maior, ou seja, todas as informações escrituradas nos Livros, Diário e Razão, foram danificados, por poderoso vírus no computador da contadora, porém, recolheu todos os impostos antecipadamente e mensalmente de janeiro a dezembro de 2005* (fls. 1351 do *e-processo*).

Não consta dos autos recurso voluntário apresentado pelos responsáveis solidários Cezar Duarte Ramalheiro, Halaide Duarte Ramalheiro e Terezinha de Jesus Santos da Rocha.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

Conhecimento: tempestividade

Como se denota dos autos, o contribuinte tomou ciência acórdão recorrido em 03/09/2009 (fls. 1349 do *e-processo*), apresentando o recurso voluntário, ora analisado, no dia 21/09/2009 (fls. 1350 do *e-processo*), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972.

Conhecimento: sujeição passiva solidária

Conforme visto pelo relato do caso, não consta dos autos recurso voluntário apresentado pelos responsáveis solidários Cezar Duarte Ramalheiro, Halaide Duarte Ramalheiro e Terezinha de Jesus Santos da Rocha. Em verdade, os argumentos contra a imputação da

responsabilidade tributária em face de tais sujeitos consta do recurso voluntário da pessoa jurídica indicada pelo auto de infração como contribuinte.

Assim, nos termos da Súmula CARF nº 172, cujo os efeitos são vinculantes, *a pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.*

Portanto, não conheço do recurso voluntário do contribuinte quanto ao tema da sujeição passiva solidária.

Preclusão: multa isolada

Destaque-se que o contribuinte não se insurgiu especificamente quanto aos valores lançados a título de multa isolada, razão pela qual há que se reconhecer a preclusão quanto à matéria.

Nulidade no lançamento da CSLL por ausência de menção expressa no TVF

Para o contribuinte, a autoridade fiscal não poderia ter incluído no momento da lavratura do auto de infração valores relativos à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, posto que não teria o referido tributo sido objeto do procedimento de fiscalização.

A própria DRJ/BEL teria confirmado tal fato, mas sem considerar a sua ocorrência uma hipótese de nulidade, tendo em vista que se trataria na verdade de um lançamento reflexo do IRPJ, realizado com base nos mesmos elementos fáticos.

Segundo consta do próprio recurso voluntário, *admite o relator nas fls. 1.191 da decisão que não constam expressamente a CSLL no MPF, então não poderia fazer parte do julgamento e nem da fiscalização* (fls. 1353 do e-processo).

Sucede que, consoante muito bem advertido pela instância *a quo, apesar de não constar expressamente a CSLL no MPF, este tributo é considerado incluído no procedimento de fiscalização por força do artigo 9º acima transcrito, já que a infração a este tributo foi baseada nos mesmos elementos de prova da infração ao IRPJ* (fls. 1328 do e-processo).

Trata-se, inclusive, de procedimento regulamentado por meio da Portaria SRF nº 3.007/2001, cujo artigo 9º dispõe que:

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

[grifamos]

A referida disposição essencialmente se repete nas normas posteriores editadas pela Receita Federal sobre os procedimentos de fiscalização -- Portaria RFB nº 4328/2005, Portaria SRF nº 6087/2005, Portaria RFB nº 4066/2007, Portaria RFB nº 11371/2007, Portaria RFB nº 3014/2011, Portaria RFB nº 1687/2014 e a atualmente vigente Portaria RFB nº 6.478/2017.

Observe-se nesse sentido alguns precedentes deste Conselho, os quais confirmam a legalidade do procedimento:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. MESMOS ELEMENTOS DE PROVA. DESNECESSIDADE DE MENÇÃO EXPRESSA. Na hipótese em que infrações apuradas, em relação a tributo ou contribuição contido no MPF, também configurarem, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos ou contribuições, serão estes considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa. [Processo nº 19515.003094/2007-81. Acórdão nº 9101-003.53. Sessão de 04/04/2018]

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. LANÇAMENTO DE TRIBUTO NÃO MENCIONADO NO MPF. COMPETÊNCIA DO AGENTE FISCAL. AUSÊNCIA DE NULIDADE DO LANÇAMENTO. CONCLUSÕES. O agente fiscal está autorizado a lançar tributos não referidos expressamente no MPF. As normas que regulamentam a emissão de mandado de procedimento fiscal dizem respeito ao controle interno das atividades da Receita Federal, eventuais vícios na sua emissão e execução não afetam a validade do lançamento. [Processo nº 11516.001449/2005-14. Acórdão nº 9101-004.676. Sessão de 17/01/2020]

Nesse sentido, não há que se falar em nulidade do auto de infração.

Nulidade por cerceamento ao direito de defesa: prazo de 20 dias da Lei nº 9.430/1996

O contribuinte assevera ainda em defesa que a fiscalização não teria respeitado o disposto no artigo 47 da Lei nº 9.430/1996, cuja redação segue abaixo transcrita:

Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do

termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo.

Sucede que a própria DRJ/BEL explicou de maneira muito precisa a razão pela qual o referido dispositivo não poderia ser aplicável ao presente caso.

Não custa repisar, o contribuinte entregou a sua DIPJ para o ano calendário de 2005 zerada e somente após o início do procedimento fiscal teria retificado as suas informações. Portanto, não haveria que se falar em pagamento de tributos e contribuições já declarados, consoante prevê expressamente a norma.

Segundo consta do próprio acórdão recorrido, *o benefício contido no artigo 47 da Lei nº 9.430/96 [...] recai sobre valores declarados, e como vimos acima, o sujeito passivo entregou declaração zerada de DIPJ, não sendo também o caso, como alegou a impugnante, de cobrança de valores declarados em DCTF e sim justamente o contrário, de lançamento de valores não declarados em DCTF em confronto com os valores declarados (fls. 1329 do e-processo).*

Em assim sendo, não assiste razão o contribuinte ao afirmar que teria havido cerceamento ao seu direito de defesa pelo não oferecimento do prazo de vinte dias para pagamento espontâneo dos tributos declarados.

Glosa de despesas e deduções

Com relação ao mérito da autuação objeto dos autos, a fiscalização teria identificado que a DIPJ retificadora (fls. 34/55 do *e-processo*) e a DRE (fls. 438/440 do *e-processo*) teriam sido produzidas com o exclusivo propósito de reduzir o resultado do exercício mediante o aumento das despesas incorridas.

É importante pontuar que, ainda em sede de fiscalização, o contribuinte foi intimado – dentre intimações e reintimações – por aproximadamente vinte vezes a apresentar documentos, sendo que por diversas vezes apresentou documentação incompleta ou insuficiente a comprovar o que havia sido solicitado.

Tal constatação é relevante quando se leva em consideração a conclusão acima exposta no sentido de que o contribuinte teria reproduzido um resultado artificial para o período. Foram apresentados, por exemplo, três balanços patrimoniais e três DRE's, sobre os quais foram tecidos os seguintes comentários (fls. 681 do *e-processo*):

- a) foram apresentados três balanços patrimoniais, sendo que os dois, primeiros, fls. 115, 116 e 139 a 141, coincidem entre si, embora alguns valores como estoque, fls. 425, 434 e 445 do Anexo I (Razão), bancos, fls. 389, 393, 394, 397 e 398 do Anexo I (Razão), não guardem qualquer semelhança com os saldos dessas contas constantes no Livro Razão, Anexo I. Já o Terceiro balanço apresentado, fls. 419 a 427, é totalmente diferente dos dois primeiros. A título de exemplos transcrevemos algumas contas: nos dois primeiros, o estoque era de R\$ 4.400.201,59 enquanto que no último é de R\$ 2.502.439,09; a conta Lucros Acumulados nos dois primeiros é de R\$ 1.767.326,19 e no último o valor é de R\$ 2.094.828,46; entre outras diferenças.
- b) Da mesma forma que os balanços, foram apresentadas três DRE's, sendo que as duas primeiras, fls. 117 e 142, coincidem, já a terceira, fls. 428 a 430, é totalmente diferente dessas. Ainda, os valores constantes nessa última DRE apresentada, ressalvadas algumas exceções, não coincidem com os valores constantes no razão do mês de dezembro de 2005, fls. 327 a 361 do Anexo I. Também essas demonstrações não coincidem com os valores constantes no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, pois o Resultado contábil antes das adições e exclusões, nesse livro, é de R\$ 934.557,60, já na ultima DRE consta um lucro de R\$ 1.572.372,80.
- c) Essas demonstrações também não apresentam algumas formalidades exigidas pela legislação como: não foram transcritas em nenhum livro, não constam os valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior, não foram registradas na Junta Comercial, entre outras. Porém formam assinadas pelo responsável legal da empresa e pelo profissional de contabilidade e firmadas como expressão da verdade.

Além do aduzido, o termo de verificação fiscal apontou uma série de ressalvas quanto à escrituração contábil do contribuinte, veja-se (fls. 683/684 do *e-processo*):

- a) o livro diário não está registrado na Junta Comercia, conforme determina o art. 1.181 da Lei 10.406/2002, acima transcrito;
- b) as demonstrações contábeis não constam transcritas no Livro Diário;
- c) no Diário não constam balanços ou balancetes de suspensão ou redução da estimativa mensal do IR ou da CSLL;
- d) o Diário é composto de 06 (seis) volumes, que o contribuinte informa no termo de abertura conter 2.567 folhas, como se fosse um único volume, contendo termo de abertura no início do primeiro volume e termo de encerramento no final do ultimo volume, não possuindo termos de abertura e de encerramento dos volumes. Ainda, constatamos que a numeração das páginas apresenta falha na sequência, não contendo a página 02, sendo a página 1 termo de abertura e a página 03 começa com lançamentos do dia 01/01/2005, não obstante, o número da página do termo de abertura não é do sistema que gera o Diário, sendo colocado manualmente, o que nos leva a concluir esse intervalo é decorrente de erro de numeração. Também não contem as páginas 2564 a 2566, sendo que na última página, 2563, consta encerramento dos lançamentos no dia 31/12/2005, e a próxima página, 2567, o termo de encerramento, não obstante, o número da página do temo de encerramento não é do sistema que gera o Diário, sendo

colocado manualmente, o que nos leva a concluir esse intervalo é decorrente de erro de numeração.

e) o Razão é composto de 12 (doze) Volumes, que o contribuinte informa no termo de abertura conter 4.149 folhas, como se fosse um único volume, contendo termo de abertura no início do primeiro volume e termo de encerramento no final ultimo volume, não possuindo termos de abertura e de encerramento dos volumes.

f) as contas de resultado têm saldos iniciais igual a zero e não foram encerradas em 31 de dezembro de 2005;

g) as contas de estoques de mercadorias iniciaram o exercício com saldo zero, embora conste no balanço de 2004, fl 431, um saldo de R\$ 2.902.521,52, valor esse que será considerado na apuração do custo da mercadoria vendida;

h) na conta bancos somente constam lançamentos a créditos;

i) conta caixa - no balanço de 2004, fl 431, o saldo de caixa é de R\$ 1.801.267,89 devedor e no balanço de 2005 o saldo é de R\$ 4.625.881,84 devedor, já no Razão o saldo inicial em 02/01/2005, fl 03 do Anexo I, é de R\$ 1.521.698,05, devedor, e o saldo final em 31/12/2005, fl 368 do Anexo I, é de R\$ 22.223.330,59, devedor;

A partir da documentação apresentada, foram identificados uma série de valores de receita bruta e despesas totais divergentes, conforme demonstrado no quadro abaixo elaborado pela própria fiscalização (fls. 682 do *e-processo*):

Para melhor visualizáramos transcrevemos no quadro abaixo os diversos valores de receitas brutas e totais de despesas apresentados pelo sujeito passivo:

	Receita bruta	Despesas totais
DIPJ de 29/06/2006	0,00	0,00
DIPJ de 28/08/2006	35.273.629,05	8.627.806,37
DRE de 18/08/2007	35.348.055,87	8.620.767,59
DRE de 25/10/2008	35.554.261,02	7.192.882,39
Escrita	35.554.638,26	4.490.513,84

Com base na escrituração contábil apresentada, o resultado do exercício foi apurado sem levar em consideração as despesas constantes da DRE, as quais representam o objeto do presente acórdão.

Em sede de recurso voluntário, o contribuinte adverte que a fiscalização teria se equivocado ao desconsiderar as seguintes despesas e deduções de receitas:

(A) Uma dedução de ICMS no montante de R\$ 2.015.443,20. Somente o valor de R\$ 249.113,92 teria sido considerado pela fiscalização.

(B) Despesas com frete no montante de R\$ R\$ 1.057.125,65. Somente o valor de R\$ 771.280,54 teria sido considerado pela fiscalização.

(C) Despesas com taxas bancárias no montante de R\$ 1.027.391,12, as quais teriam sido integralmente desconsideradas pela fiscalização.

Veja-se em suas próprias palavras (fls. 1355 do *e-processo*):

O auditor fiscal, mesmo a Recorrente comprovando, considerou o valor de ICMS de R\$ 249.113,92, enquanto deveria ser de R\$ 2.015.443,20 – De Frete, o auditor fiscal considerou o valor de R\$ 771.280,54, enquanto deveria ser de R\$ 1.057.125,65 – Taxas Bancárias o auditor fiscal, não considerou o valor de R\$ 1.027.391,12, alegando que não havia documento, faltou interesse de agir do auditor fiscal, vez que esses valores estão todos registrados nos extratos bancários, lançamentos contábeis, produzidos, diretamente pelos extratos bancários, ligada a atividade da Recorrente. Portanto, os registros estão nos extratos bancários.

O contribuinte também critica a DRJ pela alegação – a nosso ver indevida – de que ela *sempre tem mantido o auto de infração, presumindo que prevaleça o corporativismo, vez que não foram investigados os lançamentos contábeis, escriturados nos Livros, Diário e Razão, através do arquivo magnético, já que o auditor fiscal criou situação à margem da contabilidade da Recorrente* (fls. 1358 do *e-processo*).

Ainda segundo o contribuinte, *o julgamento da Delegacia de Julgamento foi procedido sem aplicar a técnica contábil, quando foi postado apenas comentários, sem nenhuma fundamentação como exige as Normas Técnicas do Conselho Federal de Contabilidade e o Regulamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Decreto 3.000199, vez que os lançamentos contábeis foram com base em documentos acostados entregues todos por ocasião as respostas aos termos de intimação, todos escriturados nos Livros contábeis e fiscais, sem que o auditor fiscal* (fls. 1358 do *e-processo*).

Em que pese o aduzido, não nos parece que tais afirmações sejam razoáveis e adequadas. Conforme já visto, o contribuinte teve por diversas vezes a oportunidade de ainda no âmbito da fiscalização apresentar a documentação necessária à comprovação de suas alegações. Ressalte-se que a própria DRJ baixou novamente os autos em diligencia para que os fatos pudessesem ser melhor analisados, mas as provas necessárias a suportar os valores mencionados pelo contribuinte não foram apresentadas.

Pois bem, como se nota, o cerne da presente discussão consiste precisamente na verificação e comprovação das aludidas despesas e deduções, as quais teriam sido indevidamente glosadas pela fiscalização, nas palavras do contribuinte. Trata-se, portanto, de uma questão unicamente fática probatória.

Dedução de ICMS

Ao apurar o resultado do exercício, a fiscalização considerou como dedução de receita um valor de ICMS no montante de R\$ 249.113,92, veja-se (fls. 704 do *e-processo*):

CARF ME TABELA I - DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO 31/12/2005					
RECEITA BRUTA	MATRIZ	FILIAL 1	FILIAL 3	GERAL	TOTALIZADOR
Receita venda Mercadoria	23.430.622,02	10.137.040,55	1.912.548,87	35.480.211,44	
Receita SV	74.426,82			74.426,82	
Total das Receitas	23.505.048,84	10.137.040,55	1.912.548,87	35.554.638,26	35.554.638,26
DEDUÇÕES DE RECEITAS					(648.709,98)
ICMS				(249.113,92)	
PIS RECEITA OPERACIONAL				(72.034,64)	
COFINS				(324.797,57)	
ISS				(2.763,85)	
RECEITAS LÍQUIDAS					34.905.928,28

Embora o contribuinte assevere que o valor correto seria de R\$ 2.015.443,20, apenas menciona que tal montante restaria comprovado a partir de tabelas constantes ainda da impugnação, suportadas pelos lançamentos constantes nos livros Diário e Razão.

Voltando-se, então, para a impugnação do contribuinte, é possível identificar as seguintes tabelas (fls. 729/730 do *e-processo*):

LEVANTAMENTO DO IMPOSTO INCIDENTE SOBRE VENDAS.

MÊS	SIMÓES (MATRIZ)	SIMÓES (FILIAL 02)	SIMÓES(FILIAL 04)	RESULTADO
Janeiro	129.524,34	20.081,60		149.605,94
Fevereiro	131.156,94	14.064,23		145.221,17
Março	150.840,25	18.982,12		169.822,37
Abri	140.305,31	17.728,07		158.033,38
Maio	146.820,03	15.886,48		162.706,51
Junho	139.452,79	16.687,69		156.140,48
Julho	145.884,30	16.521,38		162.405,58
Agosto	145.785,39	19.247,99	2.773,63	167.807,01
Setembro	126.700,80	13.482,42	13.920,53	154.103,75
Outubro	138.034,93	18.001,75	23.509,29	179.545,97
Novembr o	130.327,48	20.512,17	12.940,29	163.779,94
Dezembr o	206.551,99	26.293,96	13.301,82	246.147,77
				2.015.319,57

CONTAS IDENTIFICADAS	APURAÇÃO DO AUDITOR FISCAL	APURAÇÃO DA IMPUGNANTE COM DOCUMENTOS
Receita venda Mercadoria	35.480.211,44	
Receita SV	74.426,82	
Total de Receitas	35.554.638,26	
ICMS	249.113,92	2.015.443,20 - CORRETO
PIS Receita Operacional	72.034,64	
COFINS	324.797,57	
ISS	2.763,85	
CMV	23.998.675,31	
Salários e Ordenados	972.201,01	
13º Salário	46.502,84	
Férias	77.659,94	

Sucede que nenhuma dessas tabelas se faz acompanhada de uma planilha descritiva relacionando o referido montante a documentos que lhe serviriam de suporte. O contribuinte simplesmente afirma que tal valor encontraria respaldo nos livros Diário e Razão.

Destaque-se, contudo, que o acórdão da DRJ/BEL adverte que o valor levantado pela fiscalização consta do livro razão e do balancete analítico entregue pelo mesmo contribuinte, o que advoga contra a própria tese de defesa apresentada, veja-se (fls. 1330 do *e-processo*):

Compulsando os autos verifica-se que o valor constante da Tabela I em relação ao ICMS é de R\$ 249.113,92 (fl. 691), valor este constante no Livro Razão (fl. 622 do anexo I) e no balancete analítico de fl. 458 entregue pelo próprio sujeito passivo, conforme documento de fls. 416 a 418. A empresa não trouxe aos autos os documentos comprobatórios do possível erro na escrituração e DRE apresentados, limitando-se a informar que o valor de R\$ 2.015.443,20 poderia ser comprovado através do balanço e DRE. Mesmo que se busque o valor de R\$ 2.015.443,20 nas DRE's de fls. 117 e 142 — apresentadas pelo sujeito passivo, não o encontramos, pois o valor ali declarado foi de R\$ 1.649.723,61 como impostos incidentes.

O contribuinte teve com o recurso voluntário mais uma chance de se explicar e apontar por qual razão o montante de R\$ 249.113,92 estaria incorreto, mas se limitou a reiterar aquilo que já constava de sua impugnação e foi refutado pelo acórdão recorrido.

Vejamos nesse sentido o que consta da DRE do contribuinte (fls. 2009 do *e-processo*):

CONTA : 00224 - DEDUCAO DA RECEITA BRUTA
 CONTA : 00301 - Icms
 SALDO ANTERIOR : 225.011,93D

 30/12 35993 00093 - Icms a Recolher
 Vlr. ref. ao provisionamento n/mes. 24.101,99 249.113,92D

 TOTAIS : 24.101,99 0,00

 SALDO ATUAL : 249.113,92D

De fato, conforme se verifica pela DRE apresentada, o saldo da conta 00224 – DEDUÇÃO DA RECEITA BRUTA, subconta 00310 – Icms, ao final do ano calendário de 2005, é de R\$ 249.113,92.

Destaque-se que o balancete analítico do período confirma o lançamento do montante na referida conta (fls. 468 do *e-processo*):

BALANÇE ANALÍTICO DO MES DE DEZEMBRO DE 2005						
25/10/2007					1.918.003	DR
10:59:40					<i>Salmar Pedilha</i>	Pág.: 0010
CONTA	NOME DA CONTA	SALDO ANTERIOR	DEBITO MES	CREDITO MES ATÉ MAR	SALDO ATUAL	
00060	CONTAS DE RESULTAO DEVEDORES	8.949.555,88D	25.039.633,12	33.989.189,00	0,00	
00061	DEVEDORAS	604.569,77D	24.202.381,60	24.806.951,37	0,00	
00062	DEDUÇOES	604.569,77D	59.374,53	663.944,30	0,00	
00224	DEDUCAO DA RECEITA BRUTA	604.569,77D	59.374,53	663.944,30	0,00	
00301	Icms	225.011,93D	24.101,99	249.113,92	0,00	

Assim, tendo em vista que o contribuinte poderia ter apresentado de maneira precisa e detalhada as razões pelas quais tais informações não deveriam ser consideradas, mas não o fez, não resta outra alternativa se não a manutenção do acórdão recorrido nesse ponto.

Despesas com transporte

Para as despesas com transporte, a fiscalização considerou dedutível uma parcela de 771.280,54, enquanto que o contribuinte pleiteia pelo reconhecimento de R\$ 1.057.125,65. Verificando-se o livro razão, o saldo da conta 00198 – DESPESAS ADMINISTRATIVAS, subconta 00207 – Frete, revela exatamente o montante considerado pela fiscalização, veja-se (fls. 2018):

CONTA : 00198 - DESPESAS ADMINISTRATIVAS	SALDO ANTERIOR :	771.280,54D
CONTA : 00207 - Fretes	SALDO ATUAL :	771.280,54D

Assim como no tópico anterior relacionado com as deduções de ICMS, o contribuinte se limita a afirmar genericamente que os valores efetivamente pleiteados estariam todos declarados em sua escrituração contábil, mas também não apresenta um único documento sequer que comprove efetiva e inequivocamente a existência do suposto gasto.

Ressalte-se que o contribuinte teve por duas vezes, quer dizer, em impugnação e em recurso voluntário, a oportunidade de comprovar o referido gasto, mas não apresentou qualquer documento comprobatório nesse sentido. Poderia, por exemplo, ter apresentado uma planilha contendo as datas, montantes pagos, beneficiários, o que deveria ser acompanhado dos contratos, comprovantes de pagamento. Sucede que não o fez, limitando-se a afirmar que a sua contabilidade suportaria suas alegações.

Quanto a isso, a DRJ/BEL foi muito clara ao asseverar que o contribuinte apresentou por diversas vezes documentos com informações divergentes, veja-se (fls. 1330 do *e-processo*):

Já em relação aos fretes, na DRE de fl. 429 encontramos o valor de R\$ 855.592,46, nas DRE's de fls. 117 e 142, não o encontramos pois não está especificado e no Livro Razão o encontramos no valor de R\$ 771.280,54 (fl. 631 do anexo I). Como também não foram apresentados documentos comprobatórios do erro cometido na escrituração, mantemos o valor lançado pela fiscalização.

Em sendo assim, o contribuinte não tem razão ao pleitear pela reforma do acórdão recorrido nesse ponto.

Despesas taxas bancárias

Com relação aos supostos gastos com taxas bancárias, trata-se da única despesa para a qual o contribuinte apresentou elementos de prova adicionais (extratos bancários) ainda em sede de impugnação, o que levou a própria DRJ/BEL converter os autos em diligência para que os valores considerados fossem revistos.

Não custa repisar, enquanto que o contribuinte afirma ter realizados gastos dedutíveis no montante de R\$ 1.027.391,12, a autoridade fiscal não identificou qualquer despesa bancária lançada na escrituração contábil do contribuinte.

Convém destacar que a fiscalização identificou uma despesa dedutível no valor de R\$ 9.804,90, sob a rubrica “multas e juros”. Com a realização da diligência, a autoridade fiscal fez questão de destacar que a referida despesa não possui qualquer relação com eventuais “despesas bancárias”, tratando-se, na verdade, *de despesas financeiras pagas a fornecedores, conforme "lançamentos - Razão" extraídos da escrita em meio magnético, apresentada pelo sujeito passivo, fls 1145 a 1149 (fls. 1283 do e-processo)*.

Ainda segundo consta do relatório fiscal, *esses valores não se confundem com os valores constantes nos extratos bancários, fls. 742 a 1015, apresentados pelo sujeito passivo, bem como j " foram aproveitados, pela fiscalização, na apuração do lucro real, assim, considera-los novamente é deduzir essa despesa duas vezes (fls. 1283 do e-processo)*.

Com relação aos extratos bancários apresentados, o relatório de diligência asseverou que os valores destacados não poderiam ser considerados, tendo em vista que não constavam da sua escrituração contábil, muito embora lançados na DRE. Ressalva que o contribuinte teria sido intimado diversas vezes a apresentar documentação que comprovasse a efetiva ocorrência das despesas de “Taxes Bancárias”, o que não teria acontecido.

Segundo consta do relatório (fls. 1285 do *e-processo*):

Como o contribuinte não apresentou qualquer documento comprobatório, foram glosadas as despesas consideradas pelo contribuinte na DRE, fls. 428 a 430, que não constam na contabilidade apresentada pelo contribuinte, tendo em vista que a escrita deve conter o registro de todas as operações do contribuinte.

Ainda, quando intimado a apresentar documentos que comprovassem as referidas despesas, não apresentou qualquer documento comprobatório das despesas glosadas.

Dante da alegação feita pelo contribuinte de que as referidas despesas se encontrariam todas escrituradas, a Unidade de Origem chegou a rever a escrita do contribuinte para que não remanescesse qualquer dúvida a respeito da questão, veja-se (fls. 1285 do *e-processo*)

Na impugnação o sujeito passivo alega que as despesas glosadas estão escrituradas na sua contabilidade, o que vem de encontro com a observação inicial desta fiscalização,

que não constatou os registros das referidas despesas na escrita apresentada pelo sujeito passivo. Para dirimir essa dúvida, tendo em vista que a fiscalização pode ter equivocado-se, verificamos novamente a escrita do contribuinte, anexo II, do processo em epígrafe, e não constatamos qualquer registro das despesas que o contribuinte alega ter escruturado.

A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, assim estabelece o art. 923, RIR/99, o quer não é o caso das despesas constante na DRE, fls. 428 a 430, que foram glosadas pela fiscalização.

A respeito especificamente dos extratos, os quais supostamente suportariam as despesas bancárias alegadas pelo contribuinte, a Unidade de Origem identificou que o valor total de despesas neles constante seria de R\$ 457.409,43, mas que o referido montante não poderia ser aproveitado tendo em vista não se encontrar registrado na escrita do contribuinte, como se observa (fls. 1285 do *e-processo*):

Cumprindo o despacho da 1a Turma da DRJ/BEL, analisamos os extratos apresentados pelo sujeito passivo, fis 742 a 1015, e verificamos que o valor total de despesas bancárias constantes nesses extratos é de R\$ 457.409,43, conforme tabela anexa. Não obstante, tais valores, continuam na mesma situação anterior, ou seja, não registrados na escrita do sujeito passivo.

Dessa forma, entendemos que essas despesas, por estarem ao largo da contabilidade, não podem ser consideradas para efeito de apuração do Lucro Real. Pode, o nobre julgador pode, de acordo com sua livre convicção, conforme reza o art. 29 do Dec. 70.235/1972, acolher ou não tais despesas para efeito de apuração do Lucro Real.

Em que pese a respeitável conclusão obtida ao término do procedimento de diligência, acreditamos que as referidas despesas podem ser consideradas, ainda que não registradas na contabilidade do contribuinte, privilegiando-se, assim, o conteúdo sobre a forma.

Em outras palavras, embora se reconheça a necessidade de observância aos requisitos formais impostos pela lei, o que nos leva necessariamente a conclusão de que o lucro deve ser apurado com base na escrita contábil, não nos parece correto ignorar a existência das referidas despesas, posto que suportadas por documentos hábeis e idôneos. Quer dizer, na prática, não se pode negar que o contribuinte tenha efetivamente suportado despesas bancárias no montante de R\$ 457.409,43, inclusive conforme reconhecido pela própria autoridade fiscal em procedimento de diligência.

O fato de as referidas despesas não se encontrarem contabilizadas, não podem implicar por si só na sua impossibilidade de aproveitamento. Sobretudo, porque constantes da

DRE e porque não consideradas sob qualquer outra rubrica no momento da apuração do lucro real pela autoridade fiscal.

Assim, muito embora o contribuinte alegue ter suportado com despesas bancárias no montante de \$ 1.027.391,12, somente é passível de utilização na apuração do lucro do período o valor de R\$ 457.409,43, reconhecido pela própria Unidade de Origem e lastreado em documentos de suporte, *in casu*, os extratos bancários.

Destaque-se esta também foi a conclusão da DRJ/BEL, a qual admitiu tais despesas e realizou a recomposição do lucro após a dedução do referido montante, o que acarretou no provimento parcial da impugnação do contribuinte, veja-se (fls. 1331 do *e-processo*):

Deste modo, comprovadas as taxas bancárias no valor de R\$ 457.409,43, o valor a recolher constante do auto de infração, na fl. 642, deve ser alterado de R\$ 926.710,65 para R\$ 858.099,25 [(R\$ 6.416.739,13 — R\$ 457.409,43) X 15% - o valor já recolhido de R\$ 35.800,21] e na fl. 659 deve ser alterado de R\$ 556.026,41 para R\$ 514.859 5 56 [(R\$ 6.416.739,13 — R\$ 457.409,43) X 9% - o valor já recolhido de R\$ 21.480,111].

O contribuinte não apresentou elementos de prova adicionais em seu recurso voluntário, limitando-se a reiterar todos os seus argumentos de defesa já constantes da sua impugnação e da resposta ao relatório conclusivo de diligência.

Em sendo assim, inexistem razões para a reforma do acórdão recorrido também nesse ponto.

Créditos de PIS e COFINS

Neste ponto, é importante destacar que a discussão também nos remete a uma discussão basicamente relacionada a questões fáticas probatórias. Isto porque o contribuinte apresentou em impugnação o seguinte quadro com supostos créditos de PIS/COFINS do regime não cumulativo (fls. 1256/1257 do *e-processo*):

**DEMONSTRAÇÃO DA APURAÇÃO DOS CREDITOS DA CONTRIBUIÇÃO O
PIS E COFINS REGIME NÃO-CUMULATIVO**

	BENS ADQ	COMBUST	ENERGIA	FRETES	ALUQUEIS
JAN	R\$ 765.424,51	R\$ 22.570,00	R\$ 34.879,36	R\$ 100.406,42	R\$ 11.500,00
FEV	R\$ 942.967,66	R\$ 27.775,82	R\$ 32.409,09	R\$ 48.014,48	R\$ 11.500,00
MAR	R\$ 989.288,44	R\$ 13.475,85	R\$ 31.173,03	R\$ 77.803,82	R\$ 11.500,00
ABR	R\$ 879.271,60	R\$ 22.428,04	R\$ 31.915,90	R\$ 37.163,50	R\$ 11.500,00
MAI	R\$ 978.299,42	R\$ 16.010,85	R\$ 31.741,99	R\$ 88.954,07	R\$ 11.500,00
JUN	R\$ 982.723,25	R\$ 17.538,97	R\$ 31.204,52	R\$ 78.097,96	R\$ 13.000,00
JUL	R\$ 1.072.842,30	R\$ 17.096,79	R\$ 36.982,72	-	R\$ 13.000,00
AGO	R\$ 988.914,83	R\$ 13.537,46	R\$ 38.873,02	-	R\$ 13.000,00
SET	R\$ 1.214.703,07	R\$ 18.776,29	R\$ 50.932,61	-	R\$ 16.500,00
OUT	R\$ 890.204,09	R\$ 15.705,22	R\$ 44.274,29	-	R\$ 16.500,00
NOV	R\$ 671.330,28	R\$ 13.848,02	R\$ 44.079,94		R\$ 21.750,00
DEZ	R\$ 1.877.026,59	R\$ 16.818,10	R\$ 53.631,62		R\$ 21.750,00

	TOTAL DOS CREDITOS	PIS (1,65%)	COFINS (7,6%)
JAN	923.280,29	R\$ 15.234,12	R\$ 70.169,30
FEV	1.062.667,05	R\$ 17.534,01	R\$ 32.409,09
MAR	1.123.241,44	R\$ 13.475,85	R\$ 31.173,03
ABR	982.279,04	R\$ 22.428,04	R\$ 31.915,90
MAI	1.126.506,33	R\$ 16.010,85	R\$ 31.741,99
JUN	1.122.564,70	R\$ 17.538,97	R\$ 31.204,52
JUL	1.139.921,81	R\$ 17.096,79	R\$ 36.982,72
AGO	1.054.325,31	R\$ 13.537,46	R\$ 38.873,02
SET	1.300.911,97	R\$ 18.776,29	R\$ 50.932,61
OUT	966.683,60	R\$ 15.705,22	R\$ 44.274,29
NOV	751.008,24	R\$ 13.848,02	R\$ 44.079,94
DEZ	1.969.226,31	R\$ 16.818,10	R\$ 53.631,62

Com relação a aquisição de mercadorias não existe mais discussão, pois o contribuinte alega possuir um crédito até mesmo inferior aquele que fora reconhecido pela fiscalização.

Com relação aos créditos de energia, foi apurada uma pequena diferença entre o valor informado pelo contribuinte e o reconhecido pela fiscalização. Todavia, tendo em vista que o contribuinte não apresentou sequer um único comprovante de pagamento de energia elétrica a fim de demonstrar que o seu crédito seria aquele alegado e não aquele reconhecido, o valor apurado pela fiscalização foi mantido pelo acórdão recorrido.

Em sede de recurso voluntário, não custa repisar que não foram apresentados elementos adicionais de prova, razão pela qual remanesce carente de prova o crédito alegado pelo contribuinte.

Quanto aos créditos relacionados com as despesas de combustível e frete, segundo a DRJ/BEL, a legislação estipula que o seu aproveitamento somente é possível quando utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados a venda, conforme se observa pela redação do artigo 3º, II, das Lei nº 10.833/2003 e 10.637/2002:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

O contribuinte não apresentou qualquer manifestação em face da conclusão apresentada pelo acórdão recorrido, razão pela qual ela deve ser mantida.

Por fim, quanto aos gastos com alugueis, a DRJ/BEL entendeu que eles não gerariam créditos de PIS e COFINS, por decorrerem de contratos firmados com pessoas físicas, conforme se verifica pelos contratos entregues à fiscalização de fls. 489/494 e 501/504. Trata-se de uma situação não abrangida pelo artigo 3º, IV, das Lei nº 10.833/2003 e 10.637/2002, cuja redação somente dispõe dos alugueis pagos a pessoa jurídica, veja-se:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

Também para este ponto o contribuinte não apresentou uma única oposição. Pelo contrário, tratou tão somente de tecer críticas genéricas a respeito da legislação que cuida da possibilidade de creditamento e da sistemática de apuração das contribuições para o PIS e para a

COFINS, sem se ater especificamente ao presente caso concreto, sem apresentar uma única prova sequer capaz de refutar o acórdão recorrido.

Logo, inexistem razões para a reforma do acórdão proferido pela DRJ/BEL nesse tópico.

Multa de 150%

O contribuinte questiona a multa lavrada no percentual de 150%, pois na sua visão a fiscalização não teria identificado precisamente qualquer conduta fraudulenta que justificasse a sua qualificação. Em suas próprias palavras, *o contribuinte não pode sofrer uma multa qualificada de 150% apenas porque não apresentou declaração ou porque declarou tributo a menor ao Fisco* (fls. 1367 do *e-processo*). E conclui (fls. 1367/1368 do *e-processo*):

[...] é ilegal o auto de infração onde o contribuinte e apenado com multa qualificada de 150% simplesmente por ter cometido supostos erros formais, no entendimento do auditor fiscal que por si só não permitem concluir ter havido evidente intuito de fraude. Também é ilegal da multa sem sequer justificar e comprovar minuciosamente artifício fraudulento utilizado pelo contribuinte (ac. 106- 15412).

Auto de infração com imposição de multa agravada pelo simples fato de o contribuinte não ter respondido satisfatoriamente às intimações fiscais também têm sido revistos pelo Conselho de Contribuintes, pois, segundo esse Tribunal, o que dá azo a aplicação da multa é a ausência de resposta à intimação. Respondida a intimação pelo contribuinte, mesmo que o conteúdo da resposta não seja satisfatório na visão do auditor fiscal, não se encontra a presente a motivação para o agravamento da multa (ac. 101- 96.462), até porque, o auditor fiscal, queria receber as respostas conforme seu entendimento e não como os lançamentos escriturados.

Como se pode observar pelos precedentes citados, a imposição da multa agravada é tema que não se apoia na mera subjetividade do auditor fiscal. É assunto que tem estrita e exaustiva disciplina legal a qual funciona como fundamento • norte de toda a ação administrativa fiscal.

Com efeito, não se pode negar que o contribuinte entregou em um primeiro momento a sua DIPJ zerada. E que após a efetiva entrega da declaração retificada, verificou-se haver uma divergência entre as despesas declaradas na DIPJ e aquelas já constantes de sua escrituração contábil. O próprio acórdão recorrido concorda que *in casu, não há qualquer elemento nos autos a configurar o conluio* (fls. 1336 do *e-processo*).

Nesse aspecto, é importante ressaltar que o simples inadimplemento tributário (DIPJ zerada) não pode servir de base para se presumir uma conduta dolosa por parte do contribuinte, apta a justificar a qualificação da multa. Assim, tal como alegado pelo contribuinte, tanto o fato de uma DIPJ ter sido apresentada zerada, como o fato de o contribuinte não

responder satisfatoriamente eventuais intimações fiscais, não podem servir de base para comprovação do dolo e da aplicação de uma multa qualificada.

É preciso, portanto, uma investigação mais detida e detalhada dos fatos por parte da fiscalização. E nesse ponto, o acórdão da DRJ concorda com a qualificação da multa ao ressaltar que o contribuinte teria agido de maneira fraudulenta visando uma sonegação fiscal.

Perceba-se, portanto, que não foram os simples fatos “entrega de declaração zerada” e “não atendimento de fiscalização” que justificaram a qualificação, mas um conjunto de fatos que na visão da DRJ teriam levado a prática de uma conduta dolosa de fraude e sonegação. Veja-se o que consta do acórdão recorrido (fls. 1336 do *e-processo*):

No entanto, poder-se-ia discutir se o fato de a contribuinte ter apresentado declaração zerada no ano-calendário de 2005 (fls. 29 a 50), quando foi encontrada uma receita bruta no valor de R\$ 35.554.638,26 e despesas totais no valor de R\$ 4.490.513,84, conforme documento de fl. 691, seria suficiente para caracterizar a sonegação definida na Lei fiscal, ou seja, uma ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, ou mesmo a fraude, já que as despesas totais declaradas, mas não comprovadas chegam a cifra de R\$ 4.137.292,53 {R\$ 8.627.806,37 (despesas declaradas - fl. 33) — R\$ R\$ 4.490.513,84 (despesas comprovadas pela fiscalização —fl. 691)}.

Mesmo que se some as despesas reconhecidas nesta decisão, no valor de R\$ 457.409,43, a diferença, ainda assim, é exorbitante (R\$ 3.679.883,10).

- Vale ainda lembrar que a contribuinte entregou as DRE's de fls. 117 e 428 a 430 com despesas totais no valor de R\$ 8.620.767,59 e R\$ 7.192.882,39 respectivamente.

Nestas DRE's as despesas totais declaradas, mas não comprovadas, inclusive com as despesas reconhecidas nesta decisão são de R\$ 3.672.844,32 para a DRE de fl. 117 e de R\$ 2.244.959,12 para a DRE de fls. 428 a 430.

A contribuinte, no intuito de subtrair da incidência tributária as receitas auferidas no desempenho ou não de sua atividade empresarial e, ainda, permanecer em aparente situação regular perante o Fisco Federal, optou por apresentar declaração zerada e posteriormente declaração retificadora com despesas não comprovadas no valor de R\$ 3.679.883,10, fato que, inegavelmente, configura uma ação dolosa tendente a retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador naquele período de apuração e uma ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

- Neste sentido, contrariamente ao afirmado na impugnação, a entrega de uma declaração zerada e posteriormente de uma declaração retificadora com despesas não comprovadas, têm o condão de provar a má-fé da contribuinte autuada, por estar configurada a falsa declaração ao Fisco Federal

Com efeito, concordamos com os argumentos da DRJ. E para além de todos esses fatos, também é importante levar em conta duas afirmações feitas pelo contribuinte, as quais – a nosso ver – não se sustentam na prática. Primeiro o contribuinte alegou que teria apresentado a sua DIPJ zerada tendi em vista que *todas as informações escrituradas nos Livros, Diário e Razão, foram danificados, por poderoso vírus no computador da contadora* (fls. 1351 do e-processo). Contudo, não foi apresentada uma única prova sequer capaz de atestar tal fato. Segundo, o contribuinte adverte que em razão da situação na qual se encontrava, teria sido obrigado a entregar a declaração zerada, dado o prazo de entrega que estava bastante próximo. À época, o prazo para entrega da DIPJ era na data de 30/06/2006. O procedimento de fiscalização, todavia, somente teve inicio em 19/04/2007, oportunidade na qual o contribuinte ainda sequer havia apresentado a sua declaração retificadora. Destaque-se que somente em 28/08/2007 o contribuinte retificou a sua DIPJ. Causa espécie o fato de o contribuinte ter levado tanto tempo para retificar a sua declaração a qual se encontrava zerada, mesmo sabendo do problema que existia à época.

Perceba-se, portanto, que muito embora o fato “entrega de declaração zerada” não justifique a qualificação da multa, a sua compreensão no contexto acima descrito revele a nosso ver uma atuação dolosa tendente a esconder a real situação do contribuinte.

Assim, é correta a conclusão da DRJ pela manutenção da multa qualificada.

Conclusão

Face ao exposto, voto para conhecer parcialmente do recurso voluntário e na parte conhecida negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo

Fl. 32 do Acórdão n.º 1301-006.381 - 1^a Sejul/3^a Câmara/1^a Turma Ordinária
Processo nº 10215.720112/2008-84