



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10314.720702/2019-41
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1102-001.341 – 1ª Seção de Julgamento / 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de maio de 2024
Recorrente A D COMERCIO DE BEBIDAS E CONDIMENTOS EIRELI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2016

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO. NÃO CONHECIMENTO. MATÉRIA SUMULADA. SÚMULA CARF N.º 2

É vedado ao órgão julgador administrativo negar vigência a normas jurídicas por motivo de ilegalidade e/ou de inconstitucionalidade. O pleito de reconhecimento de inconstitucionalidade materializa fato impeditivo do direito de recorrer, não sendo possível conhecer o recurso neste particular. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

RECURSO VOLUNTÁRIO QUE NÃO ATACA OS FUNDAMENTOS DO ACÓRDÃO RECORRIDO. NÃO CONHECIMENTO. PRESSUPOSTO EXTRÍNSECO DE ADMISSIBILIDADE. REGULARIDADE FORMAL. AUSÊNCIA.

Nas hipóteses em que o sujeito passivo não apresenta em seu recurso voluntário as razões da impugnação de decisão proferida em DRJ, tem-se que o recurso não deve ser conhecido por ausência de regularidade formal, que, a rigor, é um dos seus pressupostos extrínsecos de admissibilidade. Por força do princípio da dialeticidade, todo recurso deverá ser devidamente fundamentado, de modo que o contribuinte deve expor os motivos pelos quais está atacando a decisão recorrida para que, a partir de então, possa justificar seu pedido de anulação ou reforma do acórdão, de modo que, à luz do artigo 932, inciso III do Código de Processo Civil, incumbirá ao relator não conhecer de recurso que não tenha impugnado especificamente os fundamentos da decisão recorrida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos: i) em não conhecer as alegações do Recorrente de que a Pandemia da Covid impediu a procura por documentos e de que não cabe a responsabilidade tributária do administrador – sócio; ii) em negar provimento do Recurso Voluntário, na parte conhecida.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa – Presidente substituto e relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fenelon Moscoso de Almeida (suplente convocado(a)), Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Andre Severo Chaves e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente substituto). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Fernando Beltcher da Silva, substituído pelo conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 623 e ss) apresentada pela pessoa jurídica contra o Acórdão n. 105-002.957 – da 22ª Turma da DRJ05, de 12 de fevereiro de 2021 (e-fls. 512 e ss), que julgou improcedente a impugnação apresentada contra lançamento de ofício. Peça a devida vênua para reproduzir o relatório constante da decisão da DRJ, que bem descreve os fatos e argumentos apresentados pelas partes (e-fls. 512 e ss):

Trata o presente processo de Auto de Infração que formaliza crédito tributário constituído pelo lançamento do Imposto de Renda Retido na Fonte, no valor de 31.191.121,58 (trinta e um milhões, cento e noventa e um mil, cento e vinte e um reais e cinquenta e oito centavos), com multa de ofício qualificada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) e juros de mora).

Segundo a descrição dos fatos e enquadramento legal do Auto de Infração (fls. 421/439), foi apurada a infração a seguir, aos dispositivos legais mencionados:

**PAGAMENTO SEM CAUSA OU BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO
INFRAÇÃO: IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS SEM
CAUSA OU DE OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA**

Valor do Imposto de Renda na Fonte, incidente sobre pagamento(s) sem causa ou de operação(ões) não comprovada(s), contabilizadas ou não, conforme relatado no TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL - AUTO DE INFRAÇÃO - IRRF, no(s) valor(es) especificado(s) às fls. 421/439.

Enquadramento Legal: Art. 674 e 675 do RIR/99.

De acordo com o Termo de Constatação Fiscal (fls. 344/369), em procedimento fiscal realizado junto ao contribuinte em epígrafe, amparado pelo TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL - TDPF n.º 08.1.65.00-2018-00903-0, relativamente à Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social -COFINS, todos referentes ao Ano-Calendário 2016, foram realizadas análises de escrituração e documentação contábil e fiscal do contribuinte, relativamente ao aproveitamento de créditos do PIS e da COFINS não cumulativos, conforme declarações EFD -Contribuições, relativas aos meses de JAN a DEZ/16, tempestivamente apresentadas pela empresa, e foram constatadas ocorrências de irregularidades que motivaram a ampliação do referido TDPF, em 22/10/2019, para o exame de IRPJ, CSLL e IRRF - AC 2016, e o lançamento de ofício para constituição e exigência do crédito tributário, conforme relatado nos tópicos a seguir:

I - DAS CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A empresa examinada possui natureza jurídica - 230-5 Empresa Individual de Responsabilidade Limitada, e Código da Atividade Econômica (CNAE): 4635-4-99 Comércio atacadista de bebidas não especificadas anteriormente.

A fiscalizada, em 2016, tributa o lucro e apura o IRPJ e a CSLL pela forma do lucro real trimestral, e a contribuição para o Pis e a Cofins pela sistemática da não-cumulatividade.

Faz-se necessário relatar sinteticamente os fatos apurados desde o início do procedimento fiscal, relativamente ao exame do PIS e da COFINS não cumulativos, sob o comando do TDPF 08.1.65.00-2018-00903-0, conforme abaixo.

II - BREVE RELATO DOS FATOS, ANÁLISE E APURAÇÃO

Relativamente ao presente procedimento fiscal, foi expedido em 22/10/18 o Termo de Início de Fiscalização, encaminhado Via Postal sendo que a ciência ocorreu 05/11/18.

O contribuinte foi intimado a apresentar cópias do Contrato Social e Alterações, instrumento de procuração, Balancetes, quais os produtos vendidos e adquiridos pela fiscalizada (com o respectivo NCM) que possuem alíquota zero ou estão ISENTOS/SUSPENSOS de PIS e COFINS, bem como o tratamento dado a estas VENDAS/COMPRAS, na apuração das referidas contribuições - AC 2016, e outros esclarecimentos diversos sobre sinistros/destruição, importações, regime de tributação do PIS E da COFINS, e outros, relativamente a fatos ocorridos no ano-calendário de 2016.

Extraíu-se do ambiente SPED, via RECEITANET BX, os dados referentes à EFD - CONTRIBUIÇÕES mensais de JAN a DEZ/16, originais, entregues mensalmente nos períodos de 11/03/2016 a 10/02/2017, Escrituração Contábil Digital - ECD original, entregue em 27/05/2017, Escrituração Contábil Fiscal - ECF original, entregue em 30/06/2017, NFE emitidas pelo fiscalizado e NFE de terceiros tendo o fiscalizado como participante, todos referente ao período de AC 2016.

Ao examinar as EFD's - Contribuições - meses de JAN a DEZ/16, transmitidas no ambiente SPED, detectou-se o aproveitamento de créditos do PIS e da COFINS não cumulativos, AC 2016, no total de R\$ 76.243.351,99, sendo que deste total, o montante de R\$ 75.695.188,18 se refere a "aquisição de bens para revenda".

Na composição do SPED - PIS/COFINS, o Bloco C é responsável por armazenar as informações sobre documentos fiscais como: Nota Fiscal, Nota Fiscal Avulsa, Nota Fiscal de Produtor, NF-e, NFC-ee CF-e SAT. Na EFD-Contribuições apresentada pelo fiscalizado - nos registro C 170 foram encontradas relacionadas Notas Fiscais de entrada no total de R\$ 76.306.482,66, incluindo devoluções de venda, no entanto, verificou-se muitas notas fiscais registradas sem a identificação da "Chave de Acesso" da NFe, que é um número de 44 dígitos e é calculada de acordo com o manual de integração do contribuinte (disponibilizado no portal da NF-e).

Assim, em 17/12/18 foi expedido TERMO n.º 02, REITERANDO SOLICITAÇÃO DE INFORMAÇÕES anteriormente solicitadas no Termo n.º 01 e amostragem de Notas Fiscais de entrada, extraídas do EFD - Contribuições - bloco C 170.

A ciência do referido Termo ocorreu em 19/12/18, via Dossiê de atendimento, e em 28/12/19 o contribuinte juntou as informações solicitadas, mas nenhuma Nota fiscal foi apresentada.

Em 14/01/19, foi reiterada referida solicitação, através do TERMO N.º 03, cientificado nesta mesma data, via dossiê de atendimento.

Em 28/01/19 a empresa, através de seu representante, apresentou solicitação de prorrogação de 30 dias de prazo (com a alegação abaixo reproduzida), que foi concedida através do TERMO n.º 04 - CONCESSÃO DE PRAZO, datado de 31/01/19 e cientificado, via dossiê de atendimento, nesta mesma data:

EM VIRTUDE DE HÁ TEMPOS ATRÁS O NOSSO SETOR DE ARQUIVO SOFRER AVARIAS EM RAZÃO DE FORTES CHUVAS, MUITOS DOCUMENTOS SE DETERIORARAM E TAMBÉM O PESSOAL QUE CUIDAVAM DOS DOCUMENTOS FISCAIS JÁ NÃO PERTENCEM MAIS AO QUADRO DE FUNCIONÁRIOS.
POR ESTAS RAZÕES ESTAVAMOS TENDO DIFICULDADES DE LOCALIZAR AS NOTAS FISCAIS SOLICITADAS.
ESTAMOS SOLICITANDO CÓPIA DA VIA FIXA AOS FORNECEDORES.
SOLICITAMOS UMA PRORROGAÇÃO DE MAIS 30 (TRINTA) DIAS PARA TENTARMOS ATENDER O PEDIDO.

Em 01/03/19 a empresa, através de seu representante, alegando dificuldade em obter em seus arquivos as Notas Fiscais solicitadas, encaminhou cópias de diversas cartas enviadas a seus fornecedores solicitando referidas cópias e informou:

EFETUAMOS A SOLICITAÇÃO AOS FORNECEDORES DAS CÓPIAS FIXAS VIA CORREIO SEDEX-AR E NÃO OBTIVEMOS ÊXITO NESTA PRIMEIRA TENTATIVA POIS QUASE A TOTALIDADE JÁ NÃO SE ENCONTRAM NO ENDEREÇO INDICADO NOS DOCUMENTOS FISCAIS.
SOLICITAMOS NOVAMENTE À PRORROGAÇÃO PARA NOVAS TENTATIVAS.

Em 25/03/19, não havendo nenhuma apresentação de documentos, foi reiterada referida solicitação - através do TERMO n.º 05.

Em 12/04/19, apresentou nova solicitação de prorrogação de prazo, com a informação abaixo reproduzida, que foi concedida através do TERMO n.º 06, de 02/05/19:

INFORMAMOS V.SA., QUE FIZEMOS VÁRIAS TENTATIVAS DE LOCALIZAR ATRAVÉS DE CONTADORES DA REGIÃO E ATÉ O MOMENTO NÃO OBTIVEMOS ÊXITO.
SOLICITAMOS NOVO PRAZO.

Em 15/05/19 a empresa, através de seu representante, novamente solicitou mais prazo, com o esclarecimento abaixo reproduzido, que foi concedido através do TERMO n.º 07 - DE CONCESSÃO DE PRAZO, datado de 21/05/19, e cientificado em 22/05/19, via dossiê de atendimento.

INFORMAMOS V.SA., QUE AS TENTATIVAS VIA PROFISSIONAIS DA CONTABILIDADE NÃO OBTIVEMOS ÊXITO.
DIANTE DA DIFICULDADE, ESTAMOS TENTANDO ATRAVÉS DE INVESTIGADORES PARTICULARES.
SOLICITAMOS NOVAMENTE UMA NOVA PRORROGAÇÃO.

Em 06/06/19, ainda sem a obtenção das cópias das referidas Notas Fiscais, foi expedido TERMO n.º 08, solicitando COMPROVANTES DE PAGAMENTOS das referidas Notas Fiscais selecionadas por amostragem, sendo que a ciência ocorreu em 06/06/19, via dossiê de atendimento.

(abaixo reproduzido) apresentou nova solicitação de prorrogação de prazo, que foi devidamente concedida através do TERMO n.º 09 - em que foi concedido prazo IMPRORROGÁVEL até 24/07/19, para apresentação de todos os documentos solicitado no decorrer da ação fiscal e não apresentados até aquela data;

CONFORME JÁ RELATADO EM 24/01/19, QUE MUITOS DOCUMENTOS SE PERDERAM DEVIDO O ARQUIVO SOFRER VAZAMENTOS DE CHUVAS E POR ESTA RAZÃO ESTAMOS TENDO DIFICULDADES DE LOCALIZAR OS DOCUMENTOS SOLICITADOS NA INTIMAÇÃO FISCAL TERMO Nº 8.
SOLICITAMOS UMA PRORROGAÇÃO DE MAIS 30 (TRINTA) DIAS PARA TENTARMOS ATENDER O PEDIDO.

Em 24/07/19, a empresa, através de seu representante, alegando motivos de saúde, apresentou mais uma solicitação de prorrogação de prazo de 30 dias.

DEVIDO AO AFASTAMENTO POR PROBLEMAS DE SAÚDE DA PESSOA RESPONSÁVEL PELA NOSSA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL, O ESCRITÓRIO DE CONTABILIDADE AINDA NÃO NOS FORNECEU OS DOCUMENTOS SOLICITADOS POR V.SA.
POR MOTIVO DE FORÇA MAIOR, SOLICITAMOS UMA PRORROGAÇÃO DE MAIS 30 (TRINTA) DIAS PARA TENTARMOS ATENDER O PEDIDO.

Desta forma, após ter concedido todas as prorrogações de prazo solicitadas pela empresa, foi expedido TERMO N.º 10 -TERMO DE INDEFERIMENTO DE PRORROGAÇÃO DE PRAZO (transcreve).

No decorrer da ação Fiscal, outros Termos n.º 11, 12 13 e 14 foram expedidos, solicitando relação de bens e esclarecimentos diversos relativamente às procurações expedidas, todos anexados ao processo administrativo fiscal em referência.

Desta forma, pode-se verificar que com a finalidade de evitar a alegação de cerceamento de defesa, diversas prorrogações de prazo foram concedidas no decorrer da ação fiscal, para apresentação de Notas Fiscais, comprovantes de pagamentos e dados que comprovassem a existência destas operações de aquisição (NF solicitadas desde 17/12/18), porém a fiscalizada nada apresentou relativamente ao aproveitamento de créditos de PIS E COFINS declarados nas EFDs - Contribuições de JAN a DEZ/16, relativamente a estas Notas Fiscais sem a completa identificação (sem chave de acesso), que permitisse a consulta pública no site do portal da nota fiscal eletrônica, e a partir da consulta a possibilidade de verificação de todos os dados das referidas NFe.

Por esta razão, em 24/10/19, foi expedido TERMO N.º 15 -TERMO DE CIÊNCIA E CONSTATAÇÃO, ficando o contribuinte CIENTIFICADO da ampliação do TDPF em referência para o exame do IRPJ, CSLL e IRRF - AC 2016, e ciência das irregularidades PRELIMINARMENTE apuradas até a referida data, sendo INTIMADO a apresentar no prazo de 05 (cinco) dias, DOCUMENTOS HÁBEIS QUE COMPROVEM A EXISTÊNCIA DESTAS OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO - AC 2016, que se não comprovada motivaria lavraturas de Autos de Infração - AC 2016, com a aplicação das penalidades legais vigentes. A ciência ocorreu no mesmo dia, em 24/10/19, via dossiê de atendimento.

Em 01/11/19, mais uma vez solicitou prorrogação de mais 30 dias, e assim foi expedido o TERMO N.º 16 - CONCESSÃO DE PRAZO, em que foi concedido 05 DIAS IMPRORROGÁVEIS.

A ciência do referido Termo se deu em 04/11/19, mas nenhuma justificativa ou documentos comprobatórios foram apresentados.

Em 24/01/2020 e 11/03/2020 foram expedidos TERMOS N.º 18 e N.º 19, solicitando documentos e informações sobre eventuais alterações de Contrato Social ocorridas neste período e em resposta o fiscalizado informou que não houve alterações.

Em 12/12/2019 e 04/5/2020 foram expedidos os TERMOS N.º 17 e N.º 20, cientificando a empresa da continuidade da prorrogação do prazo do TDPF em referência e da continuidade desta ação fiscal, que foram cientificados no e-dossiê atendimento em 30/12/2019 e 13/05/2020 respectivamente.

Desta forma, fica constatada a total falta de comprovação da existência da operação de "AQUISIÇÃO De BENS PARA REVENDA", no total de R\$ 57.926.370,50, relativamente as Notas Fiscais registradas sem chave de acesso, declaradas pelo fiscalizado na EFD-Contribuições - bloco C170 (a título de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS), bem como na Escrituração Contábil Digital - AC 2016 -conta 510-

"MERCADORIAS PARA REVENDA", tendo seus pagamentos contabilizados na conta 5 - "CAIXA" (igualmente NÃO COMPROVADOS).

III - PAGAMENTO SEM CAUSA

Como relatado, o exame fiscal se iniciou com vistas ao PIS e a COFINS - AC 2016.

No início do exame, cotejando os dados constantes das NFe extraídas da base do SPED -NFe, tendo o fiscalizado como participante, com os documentos fiscais indicados no registro C170 da EFD Contribuições, constatou-se que o sujeito passivo informou Notas Fiscais relativas à aquisição de mercadorias sem a completa identificação das mesmas, ou seja, informou na EFD Contribuições Notas Fiscais de Entrada sem a identificação de chave, nos meses de JAN a DEZ/2016, com a finalidade de aproveitamento de seus créditos, no total de R\$ 57.959.906,89.

Observou-se que estas Notas Fiscais de "aquisição de bens para revenda" declaradas na EFD-contribuições- AC 2016 não foram localizadas no Receitanet BX ao solicitar-se Notas Fiscais emitidas por terceiros tendo a fiscalizada como participante.

Estas mesmas Notas Fiscais registradas na EFD-Contribuições, também compõem o custo declarado na ECF - AC 2016 - "CUSTO DOS BENS E SERVIÇOS VENDIDOS DAS ATIVIDADES EM GERAL", estão registradas na Escrituração Contábil Digital ECD - AC 2016, na conta 510 - MERCADORIAS DE REVENDA, e seus pagamentos na CONTA5 - CAIXA.

Neste exame fiscal, inicialmente a fiscalização intimou a empresa a apresentar os documentos que embasaram os registros de Notas Fiscais (solicitados por amostragem) aproveitados como crédito na apuração do PIS e da COFINS NÃO CUMULATIVOS.

O contribuinte, em atendimento, alegou em cartas respostas apresentadas que os referidos documentos haviam sido extraviados ou deteriorados, por motivos de vazamento e de chuvas.

Mesmo quando reintimado a comprovar as citadas aquisições mediante a apresentação de Notas Fiscais, bem como apresentar demais documentos que pudessem comprovar a efetividade das operações de aquisição de bens para revenda, tais como comprovantes de pagamento, extratos bancários, informações sobre o transporte e outros esclarecimentos, a empresa se manifestou sempre alegando impossibilidade de apresentar os documentos, em virtude de extravio e deterioração.

Finalmente, como já relatado, intimada, em 24/10/19, TERMO N.º 15 - TERMO DE CIÊNCIA E CONSTATAÇÃO a se manifestar sobre as irregularidades apuradas e insuficiência de apuração de tributos e contribuições devido a falta de comprovação da existência destas operações de "aquisição de bens para revenda" que totaliza no ano R\$ 57.959.906,89 , mas como já relatado, não houve nenhuma manifestação do fiscalizado, e nem apresentação de documentos que comprovassem a existência e/ou pagamentos das aquisições declaradas.

Do exame dos argumentos e documentos apresentados, primeiramente, rejeita-se a alegação de que esses documentos estariam extraviados ou deteriorados, haja vista que, nessa hipótese, os contribuintes devem - para de alguma forma se garantirem perante o Fisco - proceder de forma específica, de modo a dar publicidade a esses eventos, como dispõe o Regulamento do IR/1999 sobre o tema, à época das ocorrências, em seu artigo 264 (transcreve);

O fiscalizado nada apresentou que comprovasse que tivesse tomado qualquer das providências exigidas no art. 264 do RIR/1999, o que permite, à Fiscalização, desconsiderar os argumentos, pois não logram justificar a falta de apresentação de documentos que representariam fatos registrados na contabilidade.

Da mesma forma, a fiscalizada não apresentou quaisquer outros documentos que pudessem comprovar a aquisição declarada, nem comprovantes de transporte das mercadorias, nem do pagamento a ela relativos. Não houve qualquer comprovação do recebimento ou ingresso dos produtos no estabelecimento do contribuinte.

Se a comprovação é possível e o contribuinte não o faz, é lícito concluir que a operação não ocorreu de fato, tendo sido registrada unicamente com o objetivo de majorar o aproveitamento de créditos de PIS E COFINS, reduzindo indevidamente o PIS e a COFINS a recolher, bem como IRPJ E CSLL, já que referidas Notas Fiscais também compuseram o custo deduzido na apuração de resultado.

Dispõe o RIR, de 1999, nos arts. 251 e 264, que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais e que é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei n.º 486, de 1969, art. 4.º).

A documentação respectiva deve revestir as formas legais em cada caso (faturas, notas fiscais, recibos, etc), deve identificar a natureza da operação e todos os seus elementos (compra e venda, serviço, tipo e quantidade, valor, etc..) e deve individualizar as partes envolvidas (nomes ou denominações sociais, endereços, inscrições fiscais, etc..)

A respeito do assunto, tem-se que, nos termos do art. 923 do Decreto n.º 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR), a escrituração faz prova a favor do sujeito passivo se estiver lastreada em documentos hábeis e idôneos. De efeito, é ônus do contribuinte comprovar a veracidade de seus registros contábeis, quando requisitado pela autoridade fiscal. Somente na hipótese haver apresentação dessa documentação comprobatória é que o ônus da contraprova se inverte a desfavor do fisco (art. 924, RIR/99). (são transcritos os artigos 247, 248, 249, 251, 277, 278, 299, 300 do RIR/1999).

Desta forma, fica constatado que todas as NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS, declaradas pela fiscalizada na EFD-Contribuições a título de base de cálculo para aproveitamento de créditos de PIS E COFINS, e registradas na ECD na conta 510 -"MERCADORIAS DE REVENDA", referente ao AC 2016, tratam-se de operações inexistentes, haja vista que estas compras não foram devidamente comprovadas. Consequentemente, todos os PAGAMENTOS realizados pela fiscalizada a título de quitação dessas supostas compras foram considerados por esta fiscalização como PAGAMENTOS SEM CAUSA E SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO.

Na conta 5 - "CAIXA" verifica-se os lançamentos referentes aos pagamentos destas supostas "aquisições para revenda" que não tiveram sua efetivação comprovada. Assim, os referidos dispêndios ocorreram sem que tenha sido legitimada a operação ou a causa para os referidos pagamentos.

São pagamentos que chegam a quase 60 milhões de reais num período de um ano, como pode, diante dessas cifras, uma empresa do porte da autuada não ter qualquer comprovação da efetividade das alegadas compras, bem como dos pagamentos das mesmas.

A legislação estabelece que a pessoa jurídica que efetuar pagamentos ou a entrega de recursos a terceiros ou sócios, acionistas ou titulares, contabilizados ou não, cuja operação ou causa não comprove mediante documentos hábeis e idôneos, sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento sem causa, nos termos do art. 61, § 2.º, da Lei n.º 8.981 de 1995 (transcreve), que está regulamentado nos Arts. 674 e 675 RIR/1999, aprovado pelo Decreto n.º 3.000 de 26 de Março de 1999 (transcreve-os também).

A Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil assim se manifestou na Solução de Consulta Interna - SCI Cosit n.º 11/2013:

16. O caput do art.61 da Lei n. 8.981, de 1995, instituiu a tributação exclusiva na fonte sobre rendimentos pagos a beneficiários não identificados.

Tal norma se justifica uma vez que, em razão do anonimato do beneficiário, o Fisco se vê impedido de alcançar de forma direta o beneficiário do rendimento. Igualmente, o seu §1º aplica a mesma tributação quando não for comprovada a operação ou a sua causa. Neste caso, embora se conheça o beneficiário do rendimento, persiste a dúvida sobre a natureza do rendimento vinculado ao referido pagamento. Sem a certeza sobre o fato ocorrido, não há segurança para a aplicação da norma geral de tributação. Portanto, o referido artigo traz uma regra de tributação que supre a insegurança sobre o fato passível de tributação.

No mesmo sentido cite-se decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF:

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS E/OU SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU SUA CAUSA. Procedente o lançamento que exige imposto de renda na fonte na situação em que o contribuinte, devidamente intimado, não logrou identificar os beneficiários de pagamentos e, cumulativamente, comprovar a operação correspondente e/ou sua causa. Não há qualquer incompatibilidade intrínseca entre o regime do lucro real e o lançamento de IR/Fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa. As bases jurídicas para a incidência do IRPJ/Lucro Real e do IR/Fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa são completamente distintas. (Acórdão 9101-002350, de 16/06/16)

Assim, por não haver comprovação da realização das operações de "aquisição de mercadorias" juntamente com a não comprovação dos pagamentos efetuados (ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular), registrados em sua contabilidade, estes valores registrados na conta CAIXA, lançados como pagamentos destas referidas aquisições inexistentes, em obediência aos dispositivos legais acima transcritos, serão tributados como "PAGAMENTOS SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU SUA CAUSA", sujeitando-se à incidência do imposto exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, sobre a base de cálculo reajustada, conforme demonstrado na PLANILHA N.º 02, anexa ao presente Termo.

V - LANÇAMENTO DE OFÍCIO

A legislação estabelece que será realizado lançamento de ofício de ofício - "PAGAMENTOS SEM CAUSA OU DE OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA", quando constatado que o sujeito passivo registrar em sua contabilidade operações de aquisição e pagamentos diversos, sem comprovar a operação correspondente e/ou sua causa.

Fazem parte integrante do presente Termo, PLANILHA n.º 01 e n.º 02, que demonstram de forma individualizada os lançamentos na Conta CAIXA - no total de R\$ 57.926.370,50 (referentes aos pagamentos das Notas Fiscais registrados conta "MERCADORIAS PARA REVENDA" - CONTA 510), informando que esta parcela de PAGAMENTOS relativos às operações de aquisição não comprovadas, dará origem à APURAÇÃO DE IRRF devido, que não está declarado em DCTF ou tampouco recolhido.

VI - ENQUADRAMENTO LEGAL PARA A CONSTITUIÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

Assim sendo, as diferenças apuradas serão base de cálculo para a tributação do IRRF - AC 2016, segundo o disposto na legislação a seguir identificada:

Art. 674 e 675 do RIR/99.

VII - DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

Foi aplicada a multa qualificada, uma vez que se considerou que a conduta do fiscalizado ao apresentar sua Escrituração Contábil Digital - ECD - AC 2016 e ECF - AC 2016, com inclusão de operações sem qualquer possibilidade de comprovação, ou seja, operações inexistentes, demonstraria a intenção de impedir a autoridade fazendária de tomar conhecimento dos valores efetivamente devidos relativamente ao IRPJ E CSLL devidos, caracterizando assim a sonegação fiscal.

A conduta praticada pela empresa se enquadra perfeitamente na hipótese de qualificação da multa de ofício.

Tais situações caracterizam a prática de sonegação e fraude conforme as definições dos incisos I e II, do art. 71, e art. 72 da Lei n.º 4.502/64.

A aplicação da multa de ofício no percentual de 150 % está prevista no § 1º e inciso I, do art. 44, da Lei n.º 9.430/96 (transcreve);

Cumpram-se enfatizar que a prática de atos e negócios jurídicos com única ou principal finalidade de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou de excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto/contribuição devida, como no presente caso, está abrangida no conceito de sonegação e fraude, na forma da legislação a supramencionada, sendo por isso hipótese de incidência da qualificação da multa de ofício.

Fica, portanto, plenamente caracterizada O INTUITO DE FRAUDE e a consequente SONEGAÇÃO FISCAL, com apresentação de falsas informações nas declarações - ECD - ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL, SPED - CONTRIBUIÇÕES, ECF - Escrituração Fiscal Digital, relativamente ao AC 2016, atos estes que comprovam a intenção de eximir-se do pagamento de tributos e contribuições, e quaisquer adicionais devidos por lei, razão pela qual será aplicada a multa estipulada no inciso I, §1.º do Art. 44 da Lei n.º 9.430/96.

VIII - DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

O Sr. SEIKO KOMESU, CPF 969.897.348-68, sócio titular responsável e administrador da pessoa jurídica praticou ilegalidades com objetivo de se evadir ao pagamento de contribuições incidentes sobre as operações da fiscalizada.

A conduta de seu administrador fez com que a fiscalizada deixasse de apurar IRPJ E CSLL a recolher, durante o ano calendário de 2016, conforme examinado por esta fiscalização, mesmo tendo auferido receitas na ordem de R\$ 85 milhões.

Ao agir desse modo o Sr. SEIKO KOMESU afrontou princípios básicos que regem a administração das sociedades, como o previsto no art. 1.011 do Código Civil: "O administrador da sociedade deverá ter, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios", enquadrando-se, desse modo, no que prevê o art. 1.016 do mesmo diploma legal, bem como, nos art. 124, inciso I e art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (transcreve).

IX - DO ENCERRAMENTO PARCIAL

O presente exame e autuação tem como fundamentação legal:

- Lei 5.172/66 (CTN) - artigos 45, 114, 116, 118, 121, 124 135, 136, 142, 144, 147, 149, 194 a 196, juntamente com os artigos 898, 902 incisos II, III e IV, e 970 do RIR/2018

(DECRETO N.º 9.580, DE 22 DE NOVEMBRO DE 2018), acrescidos dos embasamentos acima indicados e dos constantes dos Autos de Infração - IRPJ E CSLL lavrados.

Ante o exposto, e em obediência aos dispositivos legais acima transcritos, está sendo efetuado o ENCERRAMENTO PARCIAL deste TDPF, e serão lavrados AUTOS DE INFRAÇÃO para cobrança do crédito tributário devido à Fazenda Nacional, relativos ao ANO CALENDÁRIO DE 2016 - IRRF - PROC. ADM. FISCAL N.º 10314.720.702/2019-41.

A presente fiscalização foi realizada com base nos elementos apresentados pelo contribuinte, juntamente com o banco de dados disponíveis na RFB, abrangendo apenas o ano calendário de 2016, motivo pelo qual fica ressalvado o direito da Fazenda Nacional, em razão de fato ou circunstância não conhecida nesta oportunidade, de realizar novos exames, inclusive quanto àqueles cumpridos no presente procedimento fiscal, que ora se encerra.

Os termos emitidos durante o procedimento fiscal e encaminhados ao contribuinte e demais dados, documentos e esclarecimentos fornecidos pelo contribuinte à fiscalização, não fazem parte do auto de infração entregue ao fiscalizado, uma vez que já foram entregues a ele/por ele no decorrer do procedimento fiscal. Por outro lado, tais documentos fazem parte do processo administrativo fiscal em referência, ao qual o contribuinte tem acesso irrestrito.

A sonegação dos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil está cabalmente tipificada como crime contra a ordem tributária, a teor da Lei n.º 8.137, de 27 de Dezembro de 1.990, publicada no D.O.U. 28.12.1990 (antes encontrados na Lei n.º 4.729, de 14.07.1965, publicada no D.O.U de 19.07.1965) que define o crime de sonegação fiscal, razão pela qual foi formulada REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PEN

PENAI, em cumprimento do disposto na Portaria RFB n.º 1750, de 12 de NOVEMBRO de 2018.

Por fim, cientifica-se o contribuinte que a ação fiscal sob a égide do TDPF em referência -n.º 08.1.65.00-2018-00903-0 continua em andamento.

A contribuinte A D COMÉRCIO DE BEBIDAS E CONDIMENTOS EIRELI apresentou impugnação aos lançamentos (fls. 498/505) sob os seguintes argumentos:

1 - DO AUTO DE INFRAÇÃO

- o auto de infração não deve subsistir, no entanto, se mantido, deve ser recalculado;

2 - MULTA PUNITIVA

Não merece sorte a multa aplicada ao caso vertente. A multa punitiva tem como natureza jurídica o caráter eminente de sanção (punitiva), que tem por finalidade punir o contribuinte pelo atraso ao pagamento (a impugnante prossegue discorrendo sobre a aplicação do princípio constitucional da proporcionalidade às sanções tributárias, cita doutrina, transcreve jurisprudência judicial e administrativa) e questiona a aplicação do percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), conforme art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei n.º 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488/07 sobre a totalidade da contribuição apurada, vide fl. 459 AI-IRPF.

Conclui que a multa é necessária para coibir a inexecução da obrigação tributária substancial como o é para coibir a fraude, mas é inadequada quando a sua grandeza, no sentido de que não atinge a finalidade perseguida, destruindo o bem do qual o fruto é desejado, e, portanto, deve ser reduzido o percentual da multa constante nos Autos de

Infração para limitar em 20% ou outro percentual que não entender confiscatório, e, como pedido subsidiário, como mera argumentação, que se limite em 100%, no máximo, ao valor do tributo ou da contribuição, determinando sejam refeitos os Autos de Infração com o recálculo.

3 - DO PEDIDO

Por todo o exposto requer (i) o conhecimento da presente defesa e a ela seja dado provimento, declarando insubsistente o(s) auto(s) de infração, no sentido de atribuir o percentual mínimo de 20% a título de multa punitiva, ou, no mais das vezes, até a limitação entendida pelo C. STF, determinando sejam refeitos o(s) autos com a exclusão das citadas impugnações, recalculando-se a atribuindo novos valores, intimando-se para nova impugnação/defesa.

Requer, ainda, (ii) que lhe seja deferida a produção de prova pericial, com indicação de assistente técnico, facultando-se à Fazenda Pública também a nomeação, para os efeitos de comprovar pericialmente fatos e circunstâncias para o deslinde do presente caso, bem assim provas testemunhais.

Conforme determina a Constituição Federal que (iii) a decisão a ser prolatada enfrente todas as questões discutidas na presente defesa, devidamente fundamentadas, sob pena de nulidade

Requer (iv) seja observado na plenitude o direito de defesa da Defendente.

Impende destacar que em decorrência da Portaria RFB n.º 4.105, de 30/07/2020, os prazos para prática de atos processuais no âmbito da RFB, estão suspensos até 31 de agosto de 2020.

A primeira instância (Acórdão n. 105-002.957 – da 22ª Turma da DRJ05, de 12 de fevereiro de 2021, e-fls. 512 e ss), julgou improcedente a impugnação apresentada contra lançamento de ofício. A Decisão foi assim ementada:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2016

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

A apreciação de questionamentos relacionados a validade, legalidade e constitucionalidade de dispositivos que integram a legislação tributária não se insere na competência da esfera administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA E PERÍCIA.

Considera-se não formulado o pedido de perícia feito em desacordo com a legislação pertinente.

PROVA TESTEMUNHAL

A prova testemunhal não está prevista na legislação que regulamenta o processo administrativo fiscal.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2016

PAGAMENTOS SEM CAUSA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Ficam sujeitos à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, de acordo com o preceituado no § 1º, do art. 61 da Lei n.º 8.981 de 1995, os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros, contabilizados

ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, mediante documentação hábil e idônea.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. PREVISÃO EM LEGISLAÇÃO. ARGUIÇÃO DE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DO NÃO CONFISCO, DA PROPORCIONALIDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. EXCLUSÃO OU REDUÇÃO DO VALOR. IMPOSSIBILIDADE.

Sempre que restar configurada a sonegação, a fraude ou o conluio, previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, o percentual da multa de que trata o inciso I do artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, deverá ser duplicado.

A alegação de que a multa é confiscatória e viola os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da capacidade contributiva não pode ser discutida nesta esfera de julgamento, pois se trata de exigência fundada em normas às quais o julgador administrativo é vinculado, não lhe sendo permitido excluir ou reduzir o seu valor estabelecido na legislação.

Cientificada da decisão de Primeira Instância em 01/03/2021 (e-fl 605) a Interessada interpôs Recurso Voluntário, protocolado em 25/03/2021 (e-fl 609), em que protesta que:

- no período de março/2020 até 25/03/2021 o Brasil entrou em situação de Pandemia da COVID 19. Atualmente encontramos-nos na fase vermelha e em estado emergencial, destarte. Desta forma, (naquele momento, 25/03/2021) impossível providenciar a documentação física solicitada pelo Fisco. Entende a Recorrente, que seu direito de ampla defesa e do contraditório amplo foi cerceado, pois, não foi oportunizada nova chance para que a mesma apresentasse o grande número de documentos **físicos** solicitados pela fiscalização.

- houve desrespeito aos princípios da motivação e publicação das decisões administrativas, bem como feridos os princípios do contraditório e da ampla defesa, uma vez que a decisão administrativa de dar seguimento a ação fiscal com a lavratura do auto de infração carece de fundamentação legal e que não foi oportunizada nova chance para que a mesma apresentasse o grande número de documentos físicos solicitados pela fiscalização.

- como aduzido alhures, ao Fisco cabe trazer a motivação concreta e não ficar no campo da suposição ou achismo (*de que a Recorrente não tem comprovantes das operações*), o que acarreta o cercear da defesa.

- a multa aplicada é inconstitucional. Deve ser reduzido o percentual da multa constante no (s) Auto(s) de Infração para limitar em 20% ou outro percentual que não entender confiscatório, e, como pedido subsidiário, como mera argumentação, que se limite em 100%, no máximo, ao valor do tributo ou da contribuição, determinando seja refeito o(s) Auto(s) de Infração com o recálculo.

- não há que se falar em responsabilidade solidária do sócio, uma vez que existe a necessidade da constituição definitiva do crédito tributário.

Aduz a Recorrente (e-fls. 610/620):

À 2ª SEÇÃO DO C. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSO FISCAIS

Nº do Procedimento Fiscal 0816500.2018.00903

Processo n.º 10314-720.702/2019-41 - IRRF

Acórdão 105-002.957

A D COMÉRCIO DE BEBIDAS E CONDIMENTOS LTDA., pessoa jurídica de direito privado, devidamente inscrita no CNPJ (MF) sob n.º 08.457.474/0001-79, estabelecida na Rua Conselheiro Ribas, n.º 497, Vila Anastácio, na cidade de São Paulo - Capital CEP 05093-060, vem à presença de V. Sa., baseada no art. 5º, incisos XXXIV, "a" e LV, da Constituição Federal c/c os artigos 56 e seguinte da Lei n.º 9.784/99 c/c artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72 e respectivas alterações, apresentar

RECURSO VOLUNTÁRIO

e para tanto passa expor as razões de fato e de direito que adiante narra articuladamente:

1 - DOS FATOS

1.1 - Auto de Infração e Decisão de Primeira Instância

Trata-se de auto(s) de infração lavrado(s) em relação ao IRRF, lastreado nos artigos 949 e 970 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/18, aprovado pelo Decreto n.º 9.580/18 - pagamento sem causa ou beneficiário não identificado - infração: imposto de renda na fonte sobre pagamentos sem causa ou de operação não comprovada, contabilizadas ou não.

O enquadramento legal do Auto de Infração do IRRF: Fatos geradores ocorridos entre 04/01/2016 e 27/12/2016: Art. 674 e 675 do RIR/99; Vencimento do Tributo: Fatos Geradores entre 04/01/2016 e 27/12/2016: Art. 70, inciso I, alínea a, da Lei n.º 11.196/05; Multas Passíveis de Redução - Fatos Geradores entre 01/01/2016 e 27/12/2016: 150,00% Art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei n.º 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488/07; Juros de Mora - a partir de janeiro de 1997 (para Fatos Geradores a partir de 01/01/1997): percentual equivalente à taxa referencial Taxa do Sist. Espec. de Liq. e Custodia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente. Art. 61, § 3º, da lei n.º 9.430/96

Pugnou-se pela insubsistência do(s) auto(s) de infração, e, acaso mantidos, que fossem recalculados.

Sobreveio o v. acórdão em epígrafe, de lavra da I. Relatora Márcia Miranda Gomide Clementino, da 2ª Turma de Julgamento da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 05, cuja ementa abaixo transcreve:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2016

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

A apreciação de questionamentos relacionados a validade, legalidade e constitucionalidade de dispositivos que integram a legislação tributária não se insere na competência da esfera administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA E PERÍCIA.

Considera-se não formulado o pedido de perícia feito em desacordo com a legislação pertinente.

PROVA TESTEMUNHAL

A prova testemunhal não está prevista na legislação que regulamenta o processo administrativo fiscal.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2016

PAGAMENTOS SEM CAUSA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Ficam sujeitos à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, de acordo com o preceituado no § 1º, do art. 61 da Lei n.º 8.981 de 1995, os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, mediante documentação hábil e idônea.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. PREVISÃO EM LEGISLAÇÃO. ARGUIÇÃO DE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DO NÃO CONFISCO, DA PROPORCIONALIDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. EXCLUSÃO OU REDUÇÃO DO VALOR. IMPOSSIBILIDADE.

Sempre que restar configurada a sonegação, a fraude ou o conluio, previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, o percentual da multa de que trata o inciso I do artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, deverá ser duplicado. A alegação de que a multa é confiscatória e viola os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da capacidade contributiva não pode ser discutida nesta esfera de julgamento, pois se trata de exigência fundada em normas às quais o julgador administrativo é vinculado, não lhe sendo permitido excluir ou reduzir o seu valor estabelecido na legislação. Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido".

2 - DO DIREITO

2.1 - Preliminarmente

Oportuno ressaltar que a D. Relatora em seu relatório cita a ação fiscal, no Item II de fls. 514/517, que foi dada à contribuinte, ora recorrente, todas as oportunidades para apresentação de documentos em sua defesa, observando-se o contraditório e ampla defesa.

Transcreve-se parte do acórdão:

Em 24/01/2020 e 11/03/2020 foram expedidos TERMOS N.e 18 e N.e 19, solicitando documentos e informações sobre eventuais alterações de Contrato Social ocorridas neste período e em resposta o fiscalizado informou que não houve alterações.

Em 12/12/2019 e 04/5/2020 foram expedidos os TERMOS N.^ 17 e N.^ 20, cientificando a empresa da continuidade da prorrogação do prazo do TDPF em referência e da continuidade desta ação fiscal, que foram cientificados no e-dossiê atendimento em 30/12/2019 e 13/05/2020 respectivamente.

Esqueceu o Representante Fiscal de mencionar que no período de março/2020 até o presente momento, o país todo, quicá o mundo todo, entrou em situação de Pandemia da COVID 19, decretação de quarentena, o que é notório, não dependendo de comprovação documental, onde a maioria das atividades foram suspensas, em especial, atividades presenciais, inclusive com o slogan #fiqueemcasa.

Ora, a atividade da recorrente também foi afetada, muitos de seus colaboradores tiveram que ficar em casa, inclusive contraindo o vírus, se ausentando das atividades regulares, inclusive por imposição do próprio poder estatal que instituiu a quarentena.

Se o trabalho presencial estava suspenso, como de fato até hoje continua suspenso, claro, levando-se em consideração as diversas fases no Estado de São Paulo - vermelha, laranja, amarela, etc. -, atualmente encontramos-nos na fase vermelha e em estado emergencial, destarte, impossível providenciar a documentação física solicitada pelo Fisco.

Entende a recorrente, que seu direito de ampla defesa e do contraditório amplo foi cerceado, pois, não foi oportunizada nova chance para que a mesma apresentasse o grande número de documentos físicos solicitados pela fiscalização. Tal situação pode ser constatada da análise dos TERMOS N.º 17 e N.º 20, este último expedido na situação pandêmica e sem fundamentação plausível da Fiscalização.

As decisões administrativas devem ser fundamentadas e o interessado cientificado do seu conteúdo, de modo a serem plenamente atendidos os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa (v. arts. 5.º, LV e 37, *caput*, da Constituição Federal), ou seja, houve desrespeito aos princípios da motivação e publicação das decisões administrativas, bem como feridos os princípios do contraditório e da ampla defesa, uma vez que a decisão administrativa de dar seguimento a ação fiscal com a lavratura do auto de infração carece de fundamentação legal.

Na lição de Odete Medauar, na obra "A Processualidade no Direito Administrativo", ed. RT, 1993, p. 74/75:

"o dispositivo chave em matéria de processo administrativo é o inc. LV do art. 5.º, que reza o seguinte: 'Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes'. Visualizado quanto à Administração Pública, o preceito assegura, aos litigantes em processo administrativo e aos acusados no âmbito administrativo, o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. Ao prever a observância do contraditório nas situações que aponta, a Constituição está formulando exigência expressa de que a edição de ato administrativo, naquelas situações, se efetue mediante desenvolvimento de relação jurídica processual, quer dizer, mediante processo, no qual posições jurídicas correspondentes a direitos, faculdades, ônus existem tanto para a Administração como para administrados".

Acerca da motivação dos atos administrativos, que, a evidência, não se confunde com o motivo, a doutrina, desde a excelente obra do Professor e Desembargador Antonio Carlos de Araújo Cintra in "Motivo e Motivação do Ato Administrativo", Ed. RT, é majoritariamente no sentido de que deve ser obrigatório para os atos em geral, notadamente, quando implicar em restrição ao direito do administrado.

Na seara infraconstitucional, é de se destacar a Lei Federal n.º 9.784/99, artigo 2.º, parágrafo único, inciso VII c/c artigo 50, inciso V, impondo, de igual forma, o princípio da motivação dos atos administrativos, estabelecendo que aquela é a "*indicação dos pressupostos de fato e de direito*" e "*Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando: (...) Vdecidam recursos administrativos*". Acrescenta que a motivação deve ser explícita, clara e congruente (parágrafo 1.º, do art. 50). Ressalta, ainda, que a motivação é obrigatória quando os atos neguem, limitem ou afetem direitos e interesses; imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções e, especificamente, decidam recursos administrativos

Todos os diplomas legais citados, em verdade, regulam, na esfera infraconstitucional, o cumprimento do disposto na Constituição Federal, em especial, no seu art. 5.º, inc. LV, que assegura aos litigantes em processo administrativo o contraditório e a ampla defesa. Eis a obrigação, por parte do administrador, de cumprir o que a lei determina. Esta em todos os âmbitos, impõe ao administrador a necessidade de motivar suas decisões.

Como administrar é aplicar a lei de ofício, uma vez não observado os limites legais, o ato administrativo não poderá produzir os seus efeitos.

Pela motivação o administrador público justifica sua ação administrativa, indicando os fatos pressupostos de fato que ensejam o ato e os preceitos jurídicos pressupostos de direito, que autorizam sua prática. Além disso, a motivação é obrigatória para assegurar a garantia da ampla defesa e do contraditório, previsto no art. 5.º, inc. LV, da

Constituição Federal. É de se acrescentar, ainda, que a motivação legítima a ação estatal.

Como realça Maria Sylvia Zanella Di Pietro in Direito Administrativo, 12ª ed., Ed. Atlas, "para punir, a administração deve demonstrar a prática da infração" e, para demonstrar o faz através da motivação.

Ainda que não tenha tido fundamentação para a sequência da ação fiscal com a lavratura do auto de infração, a D. Relatora, sustenta no seu voto constante do acórdão recorrido, a presunção da operação para o fim de majorar o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, reduzindo indevidamente o PIS e a COFINS a recolher, vide.

Da mesma forma, a fiscalizada não apresentou quaisquer outros documentos que pudessem comprovar a aquisição declarada, nem comprovantes de transporte das mercadorias, nem do pagamento a ela relativos. Não houve qualquer comprovação do recebimento ou ingresso dos produtos no estabelecimento do contribuinte.

Se a comprovação é possível e o contribuinte não o faz, é lícito concluir que a operação não ocorreu de fato, tendo sido registrada unicamente com o objetivo de majorar o aproveitamento de créditos de PIS E COFINS, reduzindo indevidamente o PIS e a COFINS a recolher, e assim, revelando a intenção de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador.

Como aduzido alhures, ao Fisco cabe trazer a motivação concreta e não ficar no campo da suposição ou achismo, o que acarreta o cercear da defesa.

Dessa forma, como questão preliminar, deve ser anulada a decisão de primeira instância administrativa, oportunizando à recorrente o direito de carrear aos autos os documentos que foram solicitados durante a ação fiscal.

2.2 - Mérito

2.2.1 - Multa Punitiva

Não merece sorte a multa aplicada ao caso vertente. A multa punitiva tem como natureza jurídica o caráter eminente de sanção (punitiva), que tem por finalidade punir o contribuinte pelo atraso ao pagamento.

Quando alguém viola uma norma do ordenamento jurídico terá como resposta, uma reação prevista pelo próprio ordenamento. Assim restabelece-se a ordem que foi rompida. Se o dano é patrimonial e sua reparação recoloca a situação no mesmo ponto em que se encontrava, antes que o fato danoso tivesse ocorrido. E esta reparação é uma sanção civil.

É cediço que juros de mora constituem em rendimento (compensatório) do capital, assim, como o contribuinte reteve, além da data do recolhimento, o tributo que devia ao Estado, deve esta pagar o principal e os juros, estes como rendimento do capital que ficou igualmente em seu poder.

A multa, insta esclarecer que a sua natureza jurídica é eminente de sanção (punitiva), que tem por finalidade punir o contribuinte pelo atraso ao pagamento.

No particular das sanções tributária aplica-se o princípio da proporcionalidade, chamado pelos norte-americanos de princípio da razoabilidade e pelos alemães de proibição do excesso, refere-se à lei arbitrária, àquela que embora formalmente perfeita, vulnera os direitos fundamentais do cidadão em sua substância. O princípio confronta com a onipotência do legislador.

Os princípios são normas jurídicas constitucionais com forte dose axiológica. Normas que juridicizam valores enquanto outras juridicizam fatos, no sentido de condicionar a função legislativa, influenciando a conduta do legislador. Do ponto de vista analítico, não realizam um juízo hipotético perfeito. São fragmentos de normas que impregnam as normas de conduta.

Quando se fala em direitos fundamentais de um homem há sempre dois direitos que se contrapõem: "Basta pensar, por exemplo, no direito à liberdade de expressão, por um lado, e no direito de não ser enganado, excitado, escandalizado, injuriado, difamado, vilipendiado, por outro. Nos casos, que são a maioria, deve-se falar de direito fundamentais não absolutos mas relativos, no sentido de que a tutela deles encontra, em certo ponto, um limite insuperável na tutela de um direito igualmente fundamental, mas concorrente. E dado que é sempre uma questão de opinião estabelecer qual o ponto em que um termina e o outro começa, a delimitação do âmbito de um direito fundamental do homem é extremamente variável e não pode ser estabelecida de um vez por todas.

O direito constitucional reconhece ao cidadão, de um lado, o direito de propriedade, o direito ao trabalho, o direito à associação para o empreendimento de risco e de outro, o direito de o Estado retirar uma parcela de sua riqueza para custear seus gastos a fim de que possa exercer as atividades que a própria Constituição lhe atribui em caráter privativo.

Tem-se aí o direito de propriedade do cidadão, de um lado, direito do Estado ao tributo, de outro. Estes direitos confluem para a formação de um outro direito fundamental: o não confisco. Assim, o direito de tributar, de competência do Estado, não pode permitir a destruição. A Suprema Corte Norte Americana reafirmando a frase de Marshall disse: "*O poder de tributar não é o poder de destruir e sim o poder de conservar*" (*The power to tax is the power to keep alive*).

No Brasil o Ministro Orozimbo Nonato, em 1953, em RE n.º 18.331 consignou em outras palavras: "o poder de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir, uma vez que aquele somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, comércio e indústria e com o direito de propriedade.

Assim são as ordens de valores: a) a preservação do trabalho do ser humano; b) a preservação das sociedades, empreendimentos levados a efeito por um grupo de pessoas, criando riquezas e empregos; c) a preservação do Estado que proverá a segurança administrará a justiça para o bem comum.

A manutenção do Estado não pode significar a destruição da empresa, ou dos seus meios de subsistência. É livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer (art. 5º, XIII, CF/88).

A carga tributária no País é pesadíssima. A Constituição ao determinar a criação de contribuições sociais com base de cálculo de imposto - folha de salários, faturamento e lucro aumentou consideravelmente a arrecadação (art. 195, inciso I da CF), e, mais, ao permitir que outras fontes de custeio para a Previdência fossem criadas alargou mais ainda o espectro (art. 195, §4º do CF), embora estas não possam ter fato gerador ou base de cálculo de impostos a serem cumulativas (art. 154, inciso I da CF). Na verdade, muitas vezes os empresários deixam de pagar os impostos ou parte deles por questão de sobrevivência, em verdadeiro estado de necessidade.

Deveras, terá o Estado destruído a empresa, a atividade produtiva e os empregos.

Nada disso ocorreria se o legislador, ao estipular as multas, atentasse para o princípio da proporcionalidade, extraído da própria natureza do direito posto e, no caso, vivamente representado pelo princípio do não confisco.

As sanções devem ser proporcionais ao valor do tributo. Este é o valor que deve ser a sua base de cálculo e não o valor de base de cálculo do tributo, como o valor da operação. Ademais, tem-se a aplicação do percentual de, pasmem, 150% (cento e cinquenta por cento), conforme art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei n.º 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488/07 sobre a totalidade da contribuição apurada, vide fls. 549 AI-PIS e fls. 538 do AI-COFINS.

Cabe aos Órgãos de julgamento Administrativo ou Judiciário o ajuste dessa porcentagem, sem que o juiz se torne legislador, posto que trata-se de punição draconiana e pode e deve o juiz reduzi-la a fim de impedir a destruição da atividade da empresa. Nesse passo, imperioso colacionar o RE n.º 60.964/SP, 2ª Turma - STF, Relator Ministro Aliomar Baleeiro, *in verbis*:

"Multa Fiscal - F. O Supremo Tribunal Federal não corrige injustiça da lei se não é inconstitucional, nem do executor, se não há ilegalidade. II - Em princípio não exorbita a Justiça Local, se, interpretando a lei fiscal do Estado, reduz multa, fundado em dispositivo que insinua redução ou relevação, se não ocorre dolo ou má-fé. III - Dolo é matéria de fato, que com interpretação do Direito do Estado, não se concilia com o recurso extraordinário (7.3.1967, RTJ 41/55)"

Acresce, ainda, o Ministro Evandro Lins e Silva, no RE 57.904/SP, 1ª Turma, STF, a que pede vênua para transcrever:

"Executivo Fiscal, Graduação da multa, de acordo com a gravidade da infração e com a importância destas para os interesses de arrecadação. Pode o Judiciário, atendendo às circunstâncias do caso concreto, reduzir a sanção excessiva, aplicada pelo Fisco. Legislação estadual não trazidas aos autos, impossibilitando verificar se o juiz exorbitou na sua aplicação. RE conhecido mas não provido." (25.4.1996, RTJ 37/296)

O princípio da proporcionalidade é formado por três elementos ou subprincípios, quais sejam: a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito, os quais, em conjunto, dão-lhe a densidade indispensável para alcançar a funcionalidade pretendida pelos operadores do direito.

A adequação refere-se a idoneidade ou propriedade ou aptidão da medida para atingir o fim proposto. Deve haver um vínculo de causalidade entre a medida restritiva e o fim a que se destina. A necessidade indica a indispensabilidade da medida para a conservação de outro direito fundamental. A proporcionalidade em sentido estrito indica se o meio utilizado encontra-se em razoável proporção ao fim perseguido.

Poder-se-á concluir que a multa é necessária para coibir a inexecução da obrigação tributária substancial como o é para coibir a fraude, mas é inadequada quando a sua grandeza, no sentido de que não atinge a finalidade perseguida, destruindo o bem do qual o fruto é desejado.

Essa a posição do C. Supremo Tribunal Federal:

"EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. MULTA PUNITIVA DE 50% DO VALOR DO TRIBUTO. CARÁTER PEDAGÓGICO. EFEITO CONFISCATÓRIO NÃO CONFIGURADO. PRECEDENTES. A multa punitiva é aplicada em situações nas quais se verifica o descumprimento voluntário da obrigação tributária prevista na legislação pertinente. É a sanção prevista para coibir a prática de ilícitos tributários. Dessa forma, conferindo especial destaque ao caráter pedagógico da sanção, que busca desestimular a burla à atuação da Administração tributária, mostra-se possível a aplicação da multa em percentuais mais rigorosos, respeitados os princípios constitucionais relativos à matéria. Agravo regimental a que se nega provimento.

(ARE 787564 AgR, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 09/12/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-024 DIVULG 04-02-2015 PUBLIC 05-022015)

EMENTA: SEGUNDO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. MULTA PUNITIVA. 75% DO VALOR DO TRIBUTO. CARÁTER PEDAGÓGICO. EFEITO CONFISCATÓRIO NÃO CONFIGURADO. PRECEDENTES. A multa punitiva é aplicada em situações nas quais se verifica o descumprimento voluntário da obrigação tributária prevista na legislação pertinente. Trata-se da sanção prevista para coibir a prática de ilícitos tributários. Nessas circunstâncias, conferindo especial relevo ao caráter pedagógico da sanção, que visa desestimular a burla à atuação da Administração tributária, deve ser reconhecida a possibilidade de aplicação da multa em percentuais mais rigorosos. Nesses casos, a Corte vem adotando como limite o valor devido pela obrigação principal. Agravo regimental a que se nega provimento.

(RE 602686 AgR-segundo, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 09/12/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-024 DIVULG 04-02-2015 PUBLIC 05-02-2015)

Desta forma, podemos citar entendimento extraído dos autos da execução fiscal n.º 97.1207254-1, em trâmite pela 2ª Vara da 12ª Subseção Judiciária de Pres. Prudente-SP, ao qual determinou o cancelamento de grande parte do valor da multa moratória aplicada, como podemos transcrever:

"Não se pode negar a natureza confiscatória da multa de 100%, que não pode ser justificada por tratar-se de medida punitiva ao contribuinte inadimplente que deixou de recolher na época própria a contribuição devida. A fixação de multa nesse patamar, implica em última análise em exigência da contribuição em dobro, o que torna de legalidade questionável. Aliás, essa foi a conclusão a que chegou o próprio legislador, que em razão de seu entendimento, editou lei posterior, promovendo expressamente a redução da multa excessiva para 20%."

Nesse sentido, também, a posição do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

"Processo n.º 15586.720059/2018-99 Recurso Voluntário

Acórdão n.º 2401-007.308 - 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 15 de janeiro de 2020 Recorrente MEDCARDIO LTDA

Interessado FAZENDA NACIONAL

MULTA QUALIFICADA. IMPROCEDÊNCIA. Afasta-se a qualificadora da multa de ofício, com redução do percentual da penalidade a 75%, quando o conjunto probatório descrito pela autoridade lançadora é insuficiente como prova cabal do evidente intuito de fraude na conduta do sujeito passivo".

Como forma argumentativa, não obstante as decisões acima, que reduzem os percentuais das multas punitivas a patamares infinitamente menores aos ora aplicados nos AI's, oportuno citar uma nova corrente que também vem se formando no sentido de que a multa punitiva não pode ser superior ao tributo (contribuição), sob pena de configuração de confisco.

O E. TRF da 3ª Região, vem se perfilando nesse sentido, lastreado em decisões do C. STF:

"TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. MULTA PUNITIVA. CONFISCO. CONFIGURAÇÃO. PRECEDENTES DO STF. RECURO PROVIDO.

- Estabelecia o caput do artigo 511 do Código de Processo Civil/73, vigente por ocasião do protocolo do recurso, que o recorrente, no ato de interposição da apelação, deveria comprovar o recolhimento das custas processuais, do porte de remessa e de retorno, sob pena de deserção. No âmbito da Justiça Federal, o artigo 7º da Lei n.º 9.289/96 dispõe que embargos à execução não se sujeitam ao pagamento de custas, logo os recursos deles decorrentes também estão isentos do encargo, mas não do porte de remessa e retorno dos autos. Os artigos 511 e 525, §1º, ambos do Código de Processo Civil/73 não deixam dúvidas quanto à formação do recurso, notadamente quanto ao porte de remessa e retorno dos autos, que obrigatoriamente devem constar do regular processamento do recurso que, se ausentes, ensejam o não conhecimento. No caso, a recorrente comprovou o recolhimento do porte de remessa e retorno, razão pela qual se considera cumprido esse requisito de admissibilidade recursal.

- Quanto ao mérito do apelo, alega a apelante que a multa punitiva aplicada em patamar de 112,5% tem caráter confiscatório e viola os princípios da razoabilidade e proporcionalidade (artigo 150, inciso IV, da CF). Trata-se de multa punitiva, aplicada de ofício, em virtude de infração fiscal capitulada no artigo 44, inciso I, parágrafo 2º, da Lei n.º 9.430/96, conforme CDA. Tal penalidade é imposta em razão de omissão de contribuinte relativa à obrigação de declarar tributo, com o escopo de coibir condutas lesivas ao interesse público. Não obstante a validade do instrumento legalmente estabelecido, o Supremo Tribunal Federal já decidiu que o percentual acima de 100% é excessivo e detém caráter confiscatório (ARE 938538 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 30/09/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-225 DIVULG 20-10-2016 PUBLIC 21-10-2016; STF, 2a Turma; RE-AgR 748257, Ministro Ricardo Lewandowski, v.u., j. em 06.08.2013).

- Assente na suprema corte que o princípio da vedação de confisco também se aplica às multas. Nesse sentido, a ADI n.º 1.075/DF, de relatoria do Ministro Celso de Mello (DJ em 24/11/06).

- À vista do entendimento da corte suprema, a multa deve ser reduzida para 100% sem que importe ofensa aos princípios constitucionais da separação de poderes (artigo 2º) e da legalidade em sentido amplo (artigo 5º, inciso II), na medida em que resulta de interpretação sistemática da própria Carta Maior.

- Em razão de que a sentença foi proferida na vigência do estatuto processual civil de 1973, aplicáveis suas regras no que toca à fixação da verba honorária.

- Nos termos dos §§ 3º e 4º do artigo 20 do Código de Processo Civil de 1973, e diante do valor da execução, que à época de seu ajuizamento em 2007 totalizava R\$ 40.483,03, os honorários devem ser fixados em 10% do valor do montante a ser excluído da execução.

- Preliminar suscitada nas contrarrazões da União rejeitada. Apelo provido".

(TRF3 - Acórdão Ap - Apelação Cível - 2063220 / Sp 0014607-79.2007.4.03.6102, Relator(a): Des. Andre Nabarrete, data de julgamento: 05/09/2018, data de publicação: 15/10/2018, 4a Turma). (gn)

Podemos também citar o entendimento contido na RDDT nº 58, pág. 213, extraído do REsp nº 177.834 (1998/0042210-2), Apte: Fazenda do Estado de São Paulo, Apdo: Perfomec Equipamentos Mecânicos Ltda, cuja ementa abaixo transcrevemos:

"Ementa:

Execução Fiscal - Multa - Redução de 30% para 20%-Artigo 106 do Código Tributário Nacional - Leis Paulistas 6.374/89 e 9.399/96 - Pretendida Não Aplicação do Benefício da Redução da Multa em Vista de sua Natureza Punitiva -Inexistência de Distinção no Tocante à Natureza da Multa que Goza o Benefício - Recurso Especial não Conhecido.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 106, estabelece que a lei nova mais benéfica ao contribuinte aplica-se ao fato pretérito, razão por que correta a redução da multa para 20% nos casos, como na espécie, em que a execução fiscal não foi definitivamente julgada. Não cabe distinguir multa moratória e multa punitiva, se a lei não se preocupou em fazê-lo. Recurso especial não conhecido. Decisão unânime."

Em decisões mais recentes, o E. TJSP, vem mantendo a limitação:

" APELAÇÃO - AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA - Pleito de afastamento da responsabilidade - Fraude de ICMS - Operação Yellow preconizada pela Delegacia Regional Tributária de Bauru DRT-7 - Responsabilidade solidária da autora configurada - Pleito de redução da multa - Multa punitiva aplicada em percentual superior a 100% do valor do tributo - Admissibilidade - Nítido caráter confiscatório - Precedente do E. STF - Multa Punitiva - Entendimento firmado por esta C. Câmara de fixar-se tal valor no patamar de 30%, observando-se os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade Sentença parcialmente reformada - Recurso parcialmente provido.

(TJSP; Apelação Cível 1052932-27.2016.8.26.0053; Relator (a): Maurício Fiorito; Órgão Julgador: 3ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 3ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 18/06/2020; Data de Registro: 18/06/2020)

Apelação cível - Direito Tributário - Execução fiscal - Embargos à execução - ICMS -Gratuidade deferida - Nulidades suscitadas não verificadas - Adequação dos juros e da correção monetária - A multa punitiva não pode ser superior a 30% do principal e a moratória até 20% do principal - Juros e correção conforme SELIC - Recurso parcialmente provido.

(TJSP; Apelação Cível 0919451-06.2012.8.26.0506; Relator (a): Marrey Uint; Órgão Julgador: 3ª Câmara de Direito Público; Foro de Ribeirão Preto - 1ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 27/11/2018; Data de Registro: 30/11/2018)

Assim, deve ser reduzido o percentual da multa constante no (s) Auto(s) de Infração para limitar em 20% ou outro percentual que não entender confiscatório, e, como pedido subsidiário, como mera argumentação, que se limite em 100%, no máximo, ao valor do tributo ou da contribuição, determinando seja refeito o(s) Auto(s) de Infração com o recálculo.

2.2.2 - Responsabilidade Solidária do Representante Legal

Não há que se falar em responsabilidade solidária do sócio, uma vez que existe a necessidade da constituição definitiva do crédito tributário.

Não há que se falar em encerramento parcial do TDPF com a lavratura dos auto(s) de infração, uma vez que com a propositura da defesa administrativa/impugnação, instaura-se a fase litigiosa do procedimento administrativo tributário, nos termos do artigo 14 do Decreto n. 70.235/72

Ademais, a propositura do recurso voluntário, tem dentre outros efeitos, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (suspende a eficácia da decisão recorrida) até decisão final administrativa.

Some-se a isso o enunciado da súmula vinculante n.º 24 do STF, "*não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1.º, incisos I a IV, da Lei 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo*".

Dessa forma, enquanto não ocorrer o lançamento definitivo, não há que se falar em responsabilidade solidária do sócio, sequer o envio de representação criminal para fins penais.

3 - DO PEDIDO - CONCLUSÃO

Por todo o exposto requer, como preliminar, a anulação da decisão de primeira instância administrativa, oportunizando à recorrente o direito de carrear aos autos os documentos que foram solicitados durante à ação fiscal.

Se passada a preliminar, no mérito requer (i) o conhecimento da presente defesa e ela seja dado provimento, declarando insubsistente o(s) auto(s) de infração, no sentido de atribuir o percentual mínimo de 20% a título de multa punitiva, ou, no mais das vezes, até a limitação entendida pelo C. STF, determinando seja refeito o(s) autos com a exclusão das citadas impugnações, recalculando-se a atribuindo novos valores, intimando-se para nova impugnação/defesa.

Requer, ainda, (ii) que lhe seja deferida a produção de prova pericial, com indicação de assistente técnico, facultando-se à Fazenda Pública também a nomeação, para os efeitos de comprovar pericialmente fatos e circunstâncias para o deslinde do presente caso, bem assim provas testemunhais.

Conforme determina a Constituição Federal que (iii) a decisão a ser prolatada enfrente todas as questões discutidas na presente defesa, devidamente fundamentadas, sob pena de nulidade.

Requer (iv) seja observado na plenitude o direito de defesa da recorrente.

Termos em que, Pede deferimento.

São Paulo - SP, 24 de março de 2021.

(...)

Cientificado da decisão de primeira instância o responsável tributário Seiko Komesu interpôs recurso voluntário (e-fls. 623 e ss), em que repete os mesmos argumentos da pessoa jurídica.

Fl. 23 do Acórdão n.º 1102-001.341 - 1ª Sejul/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10314.720702/2019-41

Voto

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo. Cientificada da decisão de primeira instância em 01/03/2021 (e-fl 605) a Interessada interpôs recurso voluntário, protocolado em 25/03/2021 (e-fl 609).

Mas, deve ser conhecido parcialmente. Isto porque:

- a Recorrente traz argumentos que não foram levados à Primeira Instância (de que a Pandemia da Covid impediu a procura pelos documentos e que não cabe a responsabilidade tributária do administrador – sócio). À Primeira Instância foi levado o protesto sobre a constitucionalidade das multas aplicadas e pedido de diligência.

Da Pandemia da Covid

O Recorrente inova na matéria contestada. Isto porque quando apresentou a impugnação ao lançamento, direcionada à Primeira Instância julgadora, em 12/09/2020, não alegou que a Pandemia da Covid estaria impossibilitando providenciar a documentação física solicitada pelo Fisco, como o fez na apresentação do Recurso Voluntário, em 25/03/2021.

O CARF deve ser reservado a tarefa de revisar a análise já efetuada pela Primeira Instância (DRJ's). Trata-se de instância revisora, conforme prescreve o artigo 33 do Decreto 70235/72.

Da responsabilidade tributária do administrador – sócio

A Recorrente defende em seu Recurso Voluntário que não há que se falar em responsabilidade solidária do sócio, uma vez que existiria a necessidade da constituição definitiva do crédito tributário.

Mas, conforme asseverado pela Súmula CARF n.º 172 deste CARF, a pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.

Desta forma, não conheço do recurso Voluntário neste item.

Adiante-se que o responsável solidário sequer apresentou Impugnação na Primeira Instância julgadora. E, conforme Súmula CARF n.º 162, “o direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.”. Ou seja, não deve ser conhecido Recurso que refira-se à responsabilidade tributária, seja apresentado pelo responsável, seja apresentada pela pessoa jurídica atuada.

Da inconstitucionalidade das leis que embasam a imposição de multas tributárias

Segundo prescreve a Súmula CARF n.º 2, CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Desta forma, conheço do recurso Voluntário neste item, mas nego provimento

De que não foi oportunizada nova chance para que a mesma apresentasse o grande número de documentos físicos solicitados pela fiscalização (falta de motivação das decisões).

Para a Recorrente, houve desrespeito aos princípios da motivação e publicação das decisões administrativas, bem como feridos os princípios do contraditório e da ampla defesa, uma vez que a decisão administrativa de dar seguimento a ação fiscal com a lavratura do auto de infração careceria de fundamentação legal e que não teria sido oportunizada nova chance para que a mesma apresentasse o grande número de documentos físicos solicitados pela fiscalização.

Registre-se que o recurso determina a extensão e a profundidade em que será feito o reexame, de modo que se a contestação é integral, toda a matéria é devolvida à instância superior, ou seja, tanto as questões de direito como também as de fato. Se, no entanto, o recurso é parcial, decerto que apenas as questões submetidas pelo recorrente serão apreciadas pelos julgadores. Trata-se da aplicação do brocardo *tantum devolutum quantum appellatum* que significa, pois, que a matéria devolvida é apenas aquela veiculada por meio do recurso (Acórdão 1302-006.476 - 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária).

A doutrina processualista civil considera a regularidade formal do recurso como pressuposto extrínseco de admissibilidade e que, no caso, encontra-se intimamente vinculado ao princípio da dialeticidade. Nas palavras de Nelson Nery Junior ,

"A doutrina costuma mencionar a existência de um princípio da dialeticidade dos recursos. De acordo com esse princípio, exige-se que todo recurso seja formulado por meio de petição pela qual **a parte não apenas manifeste sua inconformidade com ato judicial impugnado, mas, também e necessariamente, indique os motivos de fato e de direito pelos quais requer o novo julgamento da questão nele cogitada.**

Rigorosamente, não é um princípio: trata-se de exigência que decorre do princípio do contraditório, pois a exposição das razões de recorrer é indispensável para que a parte recorrida possa defender-se, bem como para que o órgão jurisdicional possa cumprir seu dever de fundamentar suas decisões."

Considerando as diversas intimações não atendidas, durante o procedimento de fiscalização, adicionadas às oportunidades de impugnação à primeira Instância e apresentação de Recurso voluntário à Segunda Instância, todas sem anexação pela autuada de um único documento de prova sobre a matéria que deu razão ao lançamento de IRRF, qual seja, pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados, a acusação da Recorrente de que não lhe foi oportunizado apresentar justamente estes documentos configura-se como alegação genérica, passível de não ser deferida, na melhor interpretação do art. 17 do Decreto 70235/72.

Desta forma, nego provimento ao recurso Voluntário neste item.

Pelo exposto, voto por não conhecer as alegações de que a Pandemia da Covid impediu a procura pelos documentos e que não cabe a responsabilidade tributária do administrador – sócio, e negar provimento do Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa

