



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10314.720738/2019-25
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1401-006.785 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de outubro de 2023
Recorrentes UNILEVER BRASIL LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014

DIFERENÇA ENTRE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL (ECF) E ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL (ECD).

Demonstrado, por meio das provas juntadas aos autos com a impugnação e depois da realização de diligência fiscal, que as diferenças entre a ECF e a ECD apontadas no lançamento fiscal não repercutiram na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, cancela-se a exigência de tais tributos juntamente com os juros de mora e a multa de ofício.

MULTA REGULAMENTAR. ARTIGO 57 DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº2.158-35/2001. INFORMAÇÃO INEXATA OU INCOMPLETA.

Demonstrado que a contribuinte informou, em sua ECF, descontos e abatimentos que reduziram o valor da receita líquida, sendo parte deles inexistentes e outra parte condicionais, mantém-se a multa regulamentar por cumprimento de obrigação acessória com incorreções, nos termos do inciso III, alínea "a", do artigo 57 da Medida Provisória nº2.158-35, de 2001.

PENALIDADE. CARÁTER CONFISCATÓRIO. SÚMULA CARF Nº 02.

Nos moldes do que dispõe a Súmula CARF nº 02, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. FRAUDE.

Constatado que as divergências entre a ECF e a ECD apuradas pela Fiscalização não repercutiram na apuração dos tributos exigidos, afasta-se a responsabilidade solidária dos diretores por fraude, cujo pressuposto é a redução ilícita do tributo declarado. A responsabilidade tributária nos moldes do art. 135, III do CTN exige a caracterização da pessoa física como o sócio, diretor, gerente ou representante da empresa e a demonstração da prática de atos dolosos contrários ao interesse do contribuinte e com violação à lei, contratos e estatutos.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA PASSIVA. ART. 124, INCISO I, DO CTN.

Para caracterizar a responsabilidade tributária prevista no inc. I do art. 124 do CTN deve-se demonstrar de forma inequívoca o interesse comum na situação que caracteriza o fato gerador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e, em relação ao recurso voluntário, dar-lhe parcial provimento tão-somente para afastar a responsabilidade solidária do Sr. Fábio Sérvulo da Cunha Almeida.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Severo Chaves, André Luis Ulrich Pinto, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário e Recurso de Ofício interpostos contra acórdão da DRJ, que julgou procedente em parte as impugnações interpostas, cancelando as exigências fiscais de IRPJ e CSLL, e excluindo do polo passivo os administradores do polo passivo os administradores José Roberto Negrete, Julio Cesar de Queiroz Campos, Marcos Gustavo Angelini, Andrea Barroso de Salgueiro Pinto Cruz Lima, João Francisco Almeida de Freitas Campos, Ricardo Fonseca Marques, Fernando Fernandez e José Eduardo Reis da Silva. A decisão manteve a multa regulamentar de R\$ 146.818.607,20.

Transcreve-se parte do relatório do acórdão recorrido:

Trata o presente processo de autos de infração lavrados contra a contribuinte em referência por meio dos quais se exigem IRPJ e CSLL, acrescidos de multa de ofício de 150% e de juros de mora consolidados em 12/11/2019, bem como multa regulamentar por informações inexatas ou incompletas, no valor total de R\$ 1.959.979.283,28 (fls. 222, 235 e 247).

(...)

DA ANÁLISE

Diante dos elementos examinados durante a ação fiscal, o Auditor-Fiscal conclui pela constatação de divergência entre a receita bruta por ele levantada e aquela apurada pela contribuinte:

Receita bruta (Fonte: ECF): 17.437.497.324,84.	
Receita bruta (Fonte: ECD):	
Receita de Venda MI (Conta Contábil 21101311)	13.816.302.110,30
(+) Receita de Exportação (Conta Contábil 21102151)	3.150.692,28
(=) Receita Bruta Contábil Total	13.819.452.802,58

Além da divergência acima apontada, a Fiscalização apurou a diferença entre as receitas líquidas constantes na ECF e na ECD:

ECF	
Receita Bruta	17.437.497.324,84
(-) Descontos Incondicionais e Abatimentos	4.893.953.573,32
(-) ICMS	2.037.636.296,71
(-) Cofins sobre a Receita Bruta	522.842.040,45
(-) Pis/Pasep sobre a Receita Bruta	113.505.341,03
RECEITA LIQUIDA	9.869.560.073,33

ECD	
Receita Bruta Contábil Total (Conta Contábil 21101311)	13.816.302.110,30
(+) Receita de Exportação (Conta Contábil 21102151)	3.150.692,28
(-) ICMS (Conta Contábil 21101313)	1.460.486.204,42
(-) Cofins sobre a Receita Bruta (Conta Contábil 211013017)	568.090.534,42
(-) Pis/Pasep sobre a Receita Bruta (Conta Contábil 211013016)	123.320.342,97
RECEITA LIQUIDA	11.667.555.720,77

Destaca que “conforme as informações prestadas pelo contribuinte, em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal de 14/11/2017, que no valor de R\$ 13.819.452.802,58 já estão computadas os valores correspondentes às devoluções de vendas e recusas na entrega, no montante de R\$ 455.731.732,66”.

Enfatiza, também, que “verificou divergências em relação outros redutores da receita bruta, tal como o ICMS, PIS e COFINS, conforme quadros acima (ECF X ECD)”.

E arremata:

Nesse sentido, a receita líquida apurada pelo contribuinte foi reduzida, indevidamente, no montante de R\$ 1.797.995.647,44, valor este que será base de cálculo para lançamento do IRPJ e da CSLL.

Sustenta, em seguida, que, no seu entendimento, a fiscalizada “procedeu de forma intencional (dolosa) no sentido de reduzir o valor da receita líquida informada na ECF - 2015 – AC 2014, em comparação com o respectivo valor informado na ECD correspondente ao mesmo período, conforme demonstrado anteriormente, inserindo quantias vultosas, que não se justificam como sendo meros equívocos, não guardando relação com sua contabilidade (sped contábil), reduzindo com isso a correspondente base de cálculo dos tributos, cabe, a partir desses fatos, a aplicação da penalidade na forma prevista no art. 44, § 1º e § 2º, incisos I e II, da Lei nº 9.430 de 1996”.

Ressalta, também, “que qualquer conduta fraudulenta do sujeito passivo estará sempre enquadrada em uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964. No presente trabalho, as condutas dos dirigentes da fiscalizada se amoldam perfeitamente ao tipo legal capitulado no art. 72 supra, razão pela qual será aplicada a multa qualificada, prevista no Art; 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96 (com a redação da Lei nº 11.488, de 2007)”.

Diante deste cenário, argumenta que as condutas praticadas, no seu entender, poderiam incorrer em crime contra a ordem tributária e arremata:

Em virtude “da dimensão das irregularidades constatadas e em decorrência da inserção de números vultosos, os quais não guardam correspondência com os documentos fiscais da empresa e que não se justificam como meros equívocos”, diz ter entendido que os fatos narrados eram de conhecimento dos diretores da empresa, à época da sua ocorrência, inclusive o diretor financeiro Fábio Sérvulo da Cunha Almeida, CPF n.º 121.256.718-83, que consta como o responsável, além do contador, pela ECF 2015/2014.

Observa que, de acordo com a cláusula 10 do contrato social vigente à época da ocorrência dos fatos, os diretores têm poderes de administração, podendo praticar todos os atos e operações que forem necessários e convenientes à realização de seus fins.

Por derradeiro, com base no disposto nos artigos 121, II, 124, I, e 135, III, do CTN, discorre sobre a solidariedade passiva dos administradores da empresa decorrente dos danos causados e da fraude apurada, posto que “os valores informados em ECF – base de apuração do cálculo do IRPJ/CSSL, não guardam compatibilidade com a contabilidade, tendo inserido deduções a margem da contabilidade e, com isso, manipulou os dados referentes ao resultado do exercício”.

DA MULTA POR INFORMAÇÕES INEXATAS

Considerando os fatos narrados e tendo por fundamento o disposto no artigo 57. III, “a”, da Medida Provisória n.º 2.158-35/20011 com redação dada pela Lei n.º 12.873/2013, a Autoridade Fiscal conclui que a contribuinte prestou informações inexatas ou incompletas na ECF-2015, AC 2014, o que impõe a multa de 3% sobre o valor das transações comerciais ou das operações financeiras.

E finaliza:

O contribuinte inseriu no campo descontos na ECF ano 2015, o valor de R\$ 4.893.953.573,32, a margem de sua contabilidade (sped constável/2015), valores esses, não comprovados durante a ação fiscal.

Assim, considerando que a informação constante na ECF-2015, mais especificamente na rubrica ‘outros descontos/abatimentos’ sequer existe, uma vez que o contribuinte não conseguiu comprovar, documentalmente, o valor de R\$ 4.893.953.573,32, fica configurada a infração disposta no art. 57, inciso III, alínea a, da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Portanto, o valor da multa foi calculado conforme abaixo demonstrado:

R\$ 4.893.953.573,32 x 3% = **R\$ 146.818.607,20**

A seguir da ementa da decisão de 1ª instância:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

DIFERENÇA ENTRE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL (ECF) E ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL (ECD).

Demonstrado, por meio das provas juntadas aos autos com a impugnação e depois da realização de diligência fiscal, que as diferenças entre a ECF e a ECD apontadas no lançamento fiscal não repercutiram na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, cancela-se a exigência de tais tributos juntamente com os juros de mora e a multa de ofício.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. FRAUDE.

Constatado que as divergências entre a ECF e a ECD apuradas pela Fiscalização não repercutiram na apuração dos tributos exigidos, afasta-se a responsabilidade solidária dos diretores por fraude, cujo pressuposto é a redução ilícita do tributo declarado.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 07/11/2019

MULTA REGULAMENTAR. ARTIGO 57 DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº2.158-35/2001. INFORMAÇÃO INEXATA OU INCOMPLETA.

Demonstrado que a contribuinte informou, em sua ECF, descontos e abatimentos que reduziram o valor da receita líquida, sendo parte deles inexistentes e outra parte condicionais, mantém-se a multa regulamentar por cumprimento de obrigação acessória com incorreções, nos termos do inciso III, alínea “a”, do artigo 57 da Medida Provisória nº2.158-35, de 2001.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

A apreciação de questionamentos relacionados a ilegalidade e a inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário. Logo, a multa regulamentar exigida pela Fiscalização com base em lei deve ser mantida no contencioso administrativo.

JUROS DE MORA. MULTA.

A legislação tributária autoriza a incidência dos juros de mora sobre a multa exigida pelo Fisco, nos termos do artigo 161 do CTN bem como dos artigos 43 e 61 da Lei nº9.430, de 1996.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 07/11/2019

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DIRETOR FINANCEIRO.

Tendo em vista a existência de ECF com informações inexatas ou incompletas de vultosos valores as quais dificultaram a análise da regularidade fiscal da contribuinte, o responsável por tamanha irregularidade deve ser chamado a responder solidariamente pela multa regulamentar exigida.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em sede de recurso voluntário, a contribuinte e o sr. Fábio Sérvulo da Cunha Almeida (responsável solidário) alegaram os seguinte tópicos sintetizados:

i. A necessidade de cancelamento da multa regulamentar:

26. Ao contrário do que constou na r. decisão, não há fundamento legal para a cobrança dessa multa em relação ao ano-calendário 2014. Isso porque, conforme se verifica abaixo, a multa regulamentar de 3% sobre o valor da informação inexata foi imputada com base no artigo 8º-A, do Decreto-lei nº 1.598/77:

(...)

28. Ou seja, o dispositivo que efetivamente justifica a multa no percentual aplicado e que foi devidamente inserido no enquadramento legal da suposta infração é o artigo 8º-

A do Decreto-lei n.º 1.598/77. Contudo, este dispositivo legal foi introduzido pela Lei n.º 12.973/2014 (artigo 2º), cuja vigência foi expressamente prevista a partir de 1º de janeiro de 2015 (artigo 119) e os fatos geradores em discussão são referentes ao ano-calendário 2014.

29. E nem queira a r. decisão afirmar, como pretende, que o fato de a D. Fiscalização ter feito referência ao artigo 16 da Lei n.º 9.799/99 sanaria esse vício, pois, como transcrito acima, a multa regulamentar de 3% não está prevista nesse dispositivo. Também não faz sentido a r. decisão afirmar que o fato de a D. Fiscalização ter mencionado, no TVF, o artigo 57 da Medida Provisória n.º 2.158-35, com a redação dada pela Lei n.º 12.873/2013, ratificaria a fundamentação da multa regulamentar, pois o dispositivo supostamente violado não deve ser indicado apenas no TVF e sim no campo da autuação legal próprio para isso (enquadramento legal da suposta infração).

30. Portanto, considerando que os fatos geradores objeto da presente autuação fiscal referem-se ao período de 2014, é evidente que a multa do artigo 8º-A não deveria ter sido aplicada, sob pena de afronta ao artigo 150, III, a, da Constituição Federal (“CF”).

- ii. **Inexistência de dano ou prejuízo ao Erário: necessidade de aplicação do artigo 112 do Código Tributário Nacional (“CTN”) ao caso concreto**
- iii. **Necessidade de aplicação do princípio da proporcionalidade**
- iv. **Necessidade de aplicação do princípio do não-confisco**

v. Inexistência de responsabilidade solidária do administrador Sr FABIO SERVULO DA CUNHA ALMEIDA

50. Caso a multa regulamentar seja mantida, o que se admite por mera argumentação, deve-se excluir do polo passivo o Sr. FABIO SERVULO DA CUNHA ALMEIDA, uma vez que inexistente responsabilidade solidária. Vejamos.

51. De acordo com a autuação fiscal e respectivo TVF, a responsabilização solidária ocorreu: por “culpa no desempenho de suas funções, dentre elas o dever de cumprir com suas obrigações tributárias”. Ora, a obrigação tributária principal foi devidamente cumprida, conforme reconhecido pela própria r. decisão recorrida, de modo que isso seria suficiente para afastar o entendimento que prevaleceu até o momento em relação a esse administrador. De qualquer forma, há outros argumentos que justificam a exclusão de FABIO SERVULO DA CUNHA ALMEIDA do polo passivo desta demanda.

(A) DA NULIDADE DO TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA: ausência de prova

52. O artigo 135, inciso III do CTN determina que os diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas podem ser pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários resultantes de atos praticados com (i) excesso de poderes; ou (ii) infração à lei, contrato social ou estatutos.

53. Esse dispositivo retrata modalidade de responsabilização direta e exclusiva, estabelecendo a responsabilidade pessoal dos sócios ou dos diretores, representantes legais e gerentes de determinada pessoa jurídica que tenham agido com excesso de poderes ou infração de lei. Portanto, sequer se está diante de hipótese de responsabilidade solidária, pois o Diretor da UBR responsabilizado solidariamente não excedeu os poderes que lhe foram conferidos, tampouco infringiu a lei (questão ratificada pelo cancelamento da exigência de IRPJ e CSLL ainda em primeira instância

administrativa), o que deve levar ao inquestionável reconhecimento de inaplicabilidade do artigo 135, inciso III, do CTN.

54. De qualquer forma, ainda que se entenda que o artigo 135, inciso III, do CTN é aplicável ao caso, o que se admite apenas para fins de argumentação, é imprescindível que se reconheça que a responsabilidade apenas poderia ser estabelecida em relação aos atos comprovadamente praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

55. Isso não ocorreu no caso concreto, em que a mera condição de FABIO SERVULO DA CUNHA ALMEIDA de Diretor da UBR na época dos fatos geradores gerou a atribuição de responsabilidade solidária com base no artigo 135, III, do CTN. Com efeito, não houve qualquer tipo de comprovação, pela D. Fiscalização, quanto à atuação, por parte desse Diretor, com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos. A D. Fiscalização sequer mencionou quais eram as atribuições desse Diretor em sua atuação na UBR para saber se foram ou não excedidas. Quanto à infração à lei, não houve comprovação nesse sentido, circunstância ratificada pelo cancelamento via r. decisão de primeira instância de quase a totalidade do crédito tributário.

(...)

(B) DA INEXISTÊNCIA DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA: a inaplicabilidade do artigo 135, III, do CTN

(...)

67. Portanto, conclui-se que eventual inadimplemento da obrigação tributária ACESSÓRIA pela UBR não gera, por si só, a responsabilidade solidária de FABIO SERVULO DA CUNHA ALMEIDA, sendo inaplicável o artigo 135, III, do CTN.

68. De qualquer forma, vale destacar que FABIO SERVULO DA CUNHA ALMEIDA também não infringiu a lei, atuou com excesso de poderes ou com dolo no intuito de sonegar tributos. A UBR não infringiu a lei, uma vez que não há divergência entre as informações prestadas na ECF e na ECD e, além disso, não houve recolhimento a menor de IRPJ e CSL, uma vez que foram consideradas as deduções legalmente previstas em lei (descontos financeiros) para fins de apuração da base de cálculo desses tributos, como reconhecido pela r. decisão recorrida.

69. Assim, o que se verifica é que o crédito tributário não foi constituído em razão de infração à lei pela UBR (muito menos por FABIO SERVULO DA CUNHA ALMEIDA), mas sim em decorrência de mera divergência quanto à análise das informações fiscais e contábeis e, mais ainda, em razão da precariedade da Fiscalização quanto à análise dos aspectos cruciais da apuração do IRPJ e da CSL no período autuado. Portanto, não há que se falar em infração à lei por qualquer dos responsáveis solidários indicados neste auto de infração.

(...)

(C) DA INEXISTÊNCIA DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA: a inaplicabilidade do artigo 124, I, do CTN

(...)

78. De qualquer forma, é descabida a pretensão da D. Fiscalização de imputar a existência de um suposto “interesse comum” entre FABIO SERVULO DA CUNHA ALMEIDA e a UBR, já que é necessário demonstrar que a situação que deu causa ao fato gerador possui interesse jurídico comum entre os solidários. No caso, a suposta inserção de informações equivocadas na ECF/ECD e suposta falta de recolhimento de IRPJ e CSL pela UBR é situação totalmente alheia à esfera jurídica de FABIO

SERVULO DA CUNHA ALMEIDA, ao contrário do que constou na r. decisão recorrida.

79. Isso porque, como mencionado, FABIO SERVULO DA CUNHA ALMEIDA atuou como mero diretor da UBR, de modo que a apuração do IRPJ/CSL pela UBR, sob nenhuma perspectiva, pode implicar em vantagem financeira ao Diretor.

(...)

(D) DA INEXISTÊNCIA DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA: a inaplicabilidade do artigo 121, II, do CTN

83. Considerando que (i) o artigo 121, parágrafo único, inciso II do CTN prevê que é responsável o sujeito passivo que, sem se revestir na condição de contribuinte, tem obrigação decorrente de disposição expressa de lei; e (ii) os dispositivos que fundamentariam a responsabilidade solidária de acordo com o entendimento da D. Fiscalização (artigos 124 e 135 do CTN) são inaplicáveis ao caso concreto, como visto, conclui-se que não há disposição expressa de lei que justifique a atribuição de responsabilidade solidária ao FABIO SERVULO DA CUNHA ALMEIDA, de modo que o artigo 121, parágrafo único, II do CTN5 também não autoriza o procedimento adotado pela D. Fiscalização, nem mesmo combinado com o artigo 1.016 do Código Civil6, ao contrário do que constou na r. decisão recorrida.

Ademais, além dos argumentos acima, as recorrentes apresentaram as razões para a manutenção do acórdão que foram objeto de Recurso de Ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Severo Chaves, Relator.

Como visto no relatório, o presente processo é objeto tanto de recurso voluntário como de recurso de ofício, haja vista que o acórdão recorrido:

- i. afastou integralmente a autuação da exigência principal de tributos, bem como afastou a responsabilidade solidária de 08 (oito) arrolados - matérias objeto de recurso de ofício;
- ii. manteve a multa regulamentar de R\$ 146.818.607,20, e a responsabilidade solidária do administrador Fábio Sérvulo da Cunha Almeida – matérias objeto de recurso voluntário.

Para melhor exame, inicia-se a análise pelo Recurso de Ofício.

Recurso de Ofício

Inicialmente cumpre destacar que o presente Recurso de Ofício cumpre os requisitos de admissibilidade previstos na Portaria MF nº 2/2023, bem como o limite de alçada atualmente vigente, como demanda a Súmula nº 103, CARF. Razão pela qual, dele conheço integralmente.

Ao analisar a decisão recorrida, verificou-se que a autoridade julgadora de 1ª instância realizou uma análise extremamente técnica do caso, corroborada por um minucioso relatório de diligência fiscal.

Por concordar com os argumentos expedidos pela autoridade julgadora, adoto as suas razões de decidir, acompanhadas de comentários em seguida. Vejamos:

- Dos Lançamentos Fiscais de exigência do IRPJ e da CSLL

Conforme relatado, o lançamento fiscal tem por base divergências apuradas pela Autoridade Fiscal entre a receita bruta informada na ECD e na ECF, conforme tabela abaixo:

ECF	
Receita Bruta	17.437.497.324,84
(-) Descontos Incondicionais e Abatimentos	4.893.953.573,32
(-) ICMS	2.037.636.296,71
(-) Cofins sobre a Receita Bruta	522.842.040,45
(-) Pis/Pasep sobre a Receita Bruta	113.505.341,03
RECEITA LIQUIDA	9.869.560.073,33

ECD	
Receita Bruta Contábil Total (Conta Contábil 21101311)	13.816.302.110,30
(+) Receita de Exportação (Conta Contábil 21102151)	3.150.692,28
(-) ICMS (Conta Contábil 21101313)	1.460.486.204,42
(-) Cofins sobre a Receita Bruta (Conta Contábil 211013017)	568.090.534,42
(-) Pis/Pasep sobre a Receita Bruta (Conta Contábil 211013016)	123.320.342,97
RECEITA LIQUIDA	11.667.555.720,77

Diante disso, a Fiscalização concluiu que “a receita líquida apurada pelo contribuinte foi reduzida, indevidamente, no montante de R\$ 1.797.995.647,44, valor este que será base de cálculo para lançamento do IRPJ e da CSLL”.

Conforme já destacado no voto da Resolução nº 16-001.1080, em princípio, poder-se-ia imaginar que a solução da lide dependeria de uma análise acurada de todos os elementos que compuseram a receita líquida nas duas escriturações (contábil e fiscal), a fim de se verificar se existe ou não incoerências ou divergências entre elas.

No entanto, com a apresentação das razões de defesa, tudo indica que, com a análise de apenas dois pontos principais, será possível se verificar se a exigência fiscal deve ou não prevalecer.

O esclarecimento acerca dos descontos incondicionais concedidos pela contribuinte e dos tributos incidentes sobre a receita bruta e sobre as vendas (PIS, COFINS e ICMS) podem indicar se as divergências apontadas pela Fiscalização procedem ou não.

Por este motivo, a diligência fiscal solicitada pela 7ª Turma da DRJ teve por objetivo uma análise detalhada sobre os referidos descontos e os mencionados tributos, a fim de verificar se algum destes elementos reduziu indevidamente a receita bruta com eventual repercussão nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

- Dos Descontos Incondicionais

No que tange aos descontos incondicionais, conforme bem destacado pela Auditora-Fiscal, o artigo 31 da Lei n.º 8.981, de 1995, previa a exclusão de tais montantes na apuração da receita bruta:

Art. 31. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Parágrafo único. Na receita bruta, não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não-cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

O referido dispositivo legal foi revogado pela Lei n.º 12.973, de 13 de maio de 2014, a qual alterou a redação do artigo 12 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, abaixo transcrito:

Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

I - devoluções e vendas canceladas;

II - descontos concedidos incondicionalmente;

III - tributos sobre ela incidentes; e

IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

§ 2º - O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

§ 3º - Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas.

§ 4º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.

§ 5º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4º.

Em sua defesa, a contribuinte alegou que a quantia registrada como “Descontos Incondicionais e Abatimentos”, no valor de R\$ 4.893.953.573,32, era composta de duas parcelas básicas, sendo uma parte correspondente à diferença entre o preço de venda e o preço padrão (preço lista/teto), o chamado ajuste sistêmico, e outra parte ligada ao “cumprimento de metas estabelecidas pela Unilever, como, por exemplo, fidelidade, ações táticas, promocionais, performance de venda, entre outras modalidades de bonificações”.

A primeira parcela, no montante de R\$ 3.578.622.530,21, é resultado da diferença entre os preços efetivamente praticados nas vendas realizadas e os preços de referência (preço lista/teto) constantes no sistema SAP. No momento de contabilização, no entanto, os preços de venda não são contabilizados diretamente, uma vez que o sistema SAP demandaria o registro do preço lista, o qual sofreria o ajuste sistêmico para que restasse contabilizada a receita efetivamente auferida.

A Fiscalização, ao realizar a diligência e examinar os documentos colocados à sua disposição, concluiu pela procedência da alegação da contribuinte, conforme se verifica no excerto abaixo:

(iii) Os descontos decorrentes de tal política totalizaram R\$ 3.578.622.530,21 no ano de 2014 e foram eles registrados em contas de receitas e despesas de modo a se tornarem neutros na apuração do IRPJ e CSLL (item v) das conclusões do Relatório PwC (fls. 11643)? Os mencionados descontos satisfazem os requisitos de dedutibilidade?

Resposta: Antes de responder, é necessário frisar que o montante de R\$ 3.578.622.530,21, não possui característica de desconto condicional, não há relação com a política de descontos condicionais previstos no “Guide Anual”.

O montante de R\$ 3.578.622.530,21 está relacionado com “Preço Lista”. Da análise dos documentos anexados, percebe-se que trata-se de propósito gerencial da Administração da Empresa. O montante é obtido do somatório das diferenças do preço máximo cadastrado no sistema da Empresa (SAP) versus o preço efetivamente praticado de venda (NF). Ou seja, cada produto possui o preço teto, deste é aplicado um redutor que será ajustado em função da região e do tipo de venda a ser comercializado no Brasil, determinando o preço de venda final e que constará na nota fiscal.

Apesar de no item (v) do memorando técnico, fls. 11643, haver menção de “descontos”, o correto seria de “redutor” do preço padrão de venda. Na escrituração contábil (ECD), nas contas de Resultado, pode-se identificar os registros da conta contábil nº 21101300 - “VENDAS BRUTAS MI CREDITOS ESTATISTICOS”, “a crédito”, e a contrapartida “a débito”, as contas que pertencem ao “preço lista”. Abaixo listamos as contas contábeis que compõem o “preço lista”:

Nº Conta Contábil	Descrição da conta	Valor
21201041	DESC ANTECIP FATUR	89.298.348,08
21201043	DESC V DANAC MELHOR	5.993.080,32
21201051	DESCONTO S/VENDA PROMOCIONAL	119.321.863,78
21201057	DESCONTO S/VENDA REDUTOR DE LISTA	48.110.051,37
21201078	DESCONTO S/VENDA CADEIA INFORMACOES	531.557.579,01
21201083	DESCONTO S/VENDA OFERTAS	128.085.401,20
21201084	DESC PROM ESTRATEGIC	91.601.638,50
21201087	TTS OnInv Nat M Red	2.528.443.435,16
21201088	TTS OnInvNat RedList	32.812.402,19
21201105	DESC PRD MAU ESTADO	3.398.730,60
21201500	EOT DEC DE EFF PDD	0,69
21201501	EOT DEC DE EFF FORN	0,62
21201504	BBT DEC GOND NFISC	0,58
21201508	BBTPCOPRMCLIOT	2,27
21201509	BBTPCO PRMCLI PRM	1,15
21201510	BBTPCO PRM CLI	0,15
21201513	TT DEC SPC CLI OT	0,01
21201514	TT DEC SPC CLI TEMP	0,14
21201515	TTOTDECSOT NFISC	- 5,85
Subtotal - Dados Estatísticos de Precificação- variáveis redutoras do preço de venda.		3.578.622.529,97

Para melhor entendimento, observamos a nota fiscal (NF-e) nº 2266978 (venda para Arcom S/A – CNPJ 00.769.266/0001-24), data de emissão de 16/01/2014, apresentada pela Interessada, por amostragem, que consta no arquivo excell “Amostras de Fiscalização 01/2014”, com os seguintes dados:

Soma de Montante		
Conta	Denominação	Total
10007264	ARCOM S A	638.242,39
14304004	ICMS S/ENTR E SAIDAS	-25.529,69
21101300	VENDA TER MI CRE EST	-154.490,11
21101311	REVENDA MI	-638.242,39
21101313	ICMS SOBRE REVENDA	25.529,69
21201041	DESC ANTECIP FATUR	5.370,67
21201084	DESC PROM ESTRATEGIC	38.130,66
21201087	DC VD TTS FT N OBRIG	110.988,78
Total Geral		0,00

No lançamento contábil desta Nota Fiscal de Vendas, identificamos que os “descontos” que pertencem ao “preço-lista” foram lançados “a débito” e em contrapartida “a crédito” com a conta contábil nº 21101300 – Vendas Brutas MI Créditos Estatísticos, percebe-se que não interferiu na apuração do Resultado. Abaixo, reproduzimos os lançamentos contábeis:

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
16/01/2014	13301001	CONTAS A RECEBER - CLIENTES	D	638.242,39	Transf docs.faturam. / 9758253333 / ARCOM S A
16/01/2014	21101311	REVENDA VENDAS BRUTAS MI	D	37,91	Transf docs.faturam. / 9758253333 / ARCOM S A
16/01/2014	21101311	REVENDA VENDAS BRUTAS MI	C	638.280,30	Transf docs.faturam. / 9758253333 / ARCOM S A
16/01/2014	21201087	Descto Vtas-TT en fact.Nacional-Desc Obrigatorio	D	110.988,78	Transf docs.faturam. / 9758253333 / ARCOM S A
16/01/2014	21201084	DESCTO SVENDA PROMOCÃO ESTRATEGICA	D	38.130,66	Transf docs.faturam. / 9758253333 / ARCOM S A
16/01/2014	21201041	DESCTO SVENDA ANTECIPACÃO FATURAMENTO	D	5.370,67	Transf docs.faturam. / 9758253333 / ARCOM S A
16/01/2014	21101300	VENDAS BRUTAS MI CREDITOS ESTATISTICOS	C	154.490,11	Transf docs.faturam. / 9758253333 / ARCOM S A

Lançamentos que totalizam o mesmo valor “a crédito” e “a débito”, tornam os lançamentos “neutros” contabilmente. Não influenciando na apuração do Resultado com base no Lucro Real e dos tributos devidos de IRPJ e CSLL. Ou seja, “Vendas Bruta MI Créditos Estatísticos” não compõe a Receita Bruta e os identificados como “descontos” não influenciou no valor da Nota Fiscal de Vendas.

Os “descontos” mencionados no item “v” do Relatório Técnico da PWC (fls. 11643) não satisfazem os requisitos de dedutibilidade, pois não é caso de dedução, e sim de redução de preço teto, para apuração do valor de venda. O redutor “preço lista” foi utilizado como instrumento gerencial para chegar ao preço final de venda, valor que constará na Nota Fiscal de Vendas.

Os descontos incondicionais independem de evento futuro e incerto, cujo valor deve constar na nota fiscal de venda dos bens. Não haverá dependência de evento posterior da emissão do documento para obter o desconto. O desconto incondicional não inclui na receita bruta da pessoa jurídica vendedora, pois não é uma receita.

Não há como inserir o redutor “preço-lista” no conceito de desconto incondicional, visto que o valor não está incluso na nota fiscal de venda. Da mesma forma, não há como considerar ser dedutível da Receita Bruta, uma vez que a conta “Vendas Brutas MI Créditos Estatísticos” não integrou ao Valor da Nota Fiscal de Vendas, conseqüentemente nem da Receita Bruta.

O comentário da Fiscalização de que o desconto em questão não se enquadra no conceito de desconto incondicional merece ser destacado. Tal conceito foi bem exposto por Hiromi Huguchi:

Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos (IN nº 51/78) 4

A condição para que o desconto incondicional esteja registrado na nota fiscal, em decorrência de alguma forma de avença entre as partes envolvidas, foi confirmada pela RFB na Solução de Consulta COSIT nº 34, de 2013:

BASE DE CÁLCULO. DESCONTOS CONDICIONAIS E INCONDICIONAIS.

Os descontos incondicionais consideram-se parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos; esses descontos não se incluem na receita bruta da pessoa jurídica vendedora e, do ponto de vista da pessoa jurídica adquirente dos bens ou serviços, constituem redutor do custo de aquisição, não configurando receita.

Os descontos condicionais são aqueles que dependem de evento posterior à emissão da nota fiscal, usualmente, do pagamento da compra dentro de certo prazo, e configuram despesa financeira para o vendedor e receita financeira para o comprador.

Ademais, a Câmara Superior de Recursos Fiscais acolheu a tese de que descontos incondicionais devem ser registrados nas notas fiscais emitidas, conforme se verifica na ementa transcrita abaixo:

DESCONTO INCONDICIONAL. CONCEITO. Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, apenas quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços, e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos. (CSRF, Acórdão n.º 9303-007.403, sessão de 18/09/2018)

Consta-se, assim, que a diferença entre o valor do preço lista e do preço efetivamente praticado não se enquadra no conceito de desconto incondicional. De fato, uma vez que a quantia não tem por objetivo reduzir, incondicionalmente, o preço avençado com o comprador e nem integra os contratos celebrados com os clientes, desconto não há.

Interessante destacar que o CARF já se deparou com uma situação semelhante à debatida nos presentes autos, conforme se verifica no voto que integra o Acórdão n.º 401-003.049:

Que o sistema contábil da Recorrente é parametrizado para registrar a receita com base no valor de lista dos produtos. Assim, para fins de escrituração da receita no momento da venda, o sistema contábil não considerava, e não considera o valor efetivamente praticado na operação com o cliente, mas sim o valor de lista, superior ao montante realmente praticado na operação.

Nota-se, portanto, que o valor contabilizado na conta de Receita de Vendas corresponde ao valor de lista dos produtos e não aos efetivamente praticados na operação e constantes das notas fiscais de venda.

Para ajustar, na contabilidade, o valor efetivamente praticado na venda ao valor escriturado em conta de receita, qual seja, o preço de lista dos produtos, foram realizados lançamentos contábeis em conta de desconto, correspondente à redução de preço concedida ao cliente, de modo que, ao efetuar um encontro de contas, o valor efetivamente recebido pela Recorrente, registrado em sua contabilidade a título de receita de venda de seus produtos, corresponde ao valor da transação comercial após a concessão do desconto/abatimento. Frise-se, uma vez mais, que tal valor corresponde, inclusive, ao valor das notas fiscais.

(...)

Cumprе ressaltar que tal lançamento decorreu de um trabalho de fiscalização de mais de 02 anos de duração, onde todas as provas foram apresentadas ao agente fiscal, que não concordou o procedimento contábil por ele indicado.

Eventual interpretação equivocada da legislação contábil, em que pese a Recorrente defenda a validade dos procedimentos adotados pela empresa, não constituem fato gerador de tributo, não podendo acarretar na exigência de crédito tributário inexistente.

Outrossim, a documentação apresentada e as diligências confirmaram serem verídicas as alegações do Recorrente, e todos os valores faturados pela empresa foram efetivamente tributados.

Enfim, depois de adequadamente instruído o processo e de realizada a diligência fiscal, constata-se que a parcela de R\$ 3.578.622.530,21 não se trata de despesa incondicional não comprovada, passível de glosa. Na realidade, o seu registro revela um procedimento interno de administração de preços, o qual não interfere na capacidade contributiva da contribuinte. Ademais, como bem destacou a Fiscalização, a neutralidade tributária de tal rubrica não pode ser negada.

Exclui-se, portanto, a quantia R\$ 3.578.622.530,21 das fontes de divergência que resultaram na base de cálculo apurada pela Fiscalização.

Resta agora, examinar a parte dos descontos que totalizaram R\$ 1.315.331.043,35, a qual se refere ao “cumprimento de metas estabelecidas pela Unilever, como, por exemplo, fidelidade, ações táticas, promocionais, performance de venda, entre outras modalidades de bonificações”.

Conforme já relatado, a contribuinte possui uma política de preços orientada pelo “Guide anual”, a qual resulta em descontos concedidos aos seus clientes em razão do cumprimento de metas celebradas contratualmente.

O tema foi tratado no quesito 2 proposto pela DRJ, cuja resposta dada pela Fiscalização está transcrita abaixo:

Quesito 2:

(v) Existe a política de preços condicionais conforme conclusão do item (iv) das conclusões do Relatório PWC?

Resposta: Sim, os descontos são concedidos de acordo com estabelecido, de forma geral, no “Guide Anual”, com aprovação do setor de vendas e financeiro da Unilever Brasil e que será firmado com os clientes por meio de Contratos e Acordos Comerciais, de forma físico ou diretamente nos sites dos clientes,

vi) O valor total destes descontos no ano de 2014 foi R\$ 1.315.331.043,35?

Resposta: Sim, os descontos condicionais em 2014 somam o valor de R\$ 1.315.331.043,35.

(vii) Há contratos celebrados entre a Unilever e seus clientes que comprovem a avença?

Resposta: Sim, os acordos comerciais foram formalizados por meio de: (a) contrato comercial via física; (b) acordo comercial formalizado através do sistema IPC/Vortex utilizado pela Unilever com intuito de formalizar o aceite dos clientes sobre os descontos acordados; e (c) nos casos dos clientes "Key Account", grande clientes, os descontos são formalizados no próprio site do cliente, indicando a relação das notas fiscais emitidas pela Unilever, os descontos recebidos e o valor a ser pago à Unilever, líquido dos descontos condicionados.

A Interessada juntou, por amostragem, no Anexo V (fls. 41.108 a 55.611) os seguintes documentos: Guide Anual, Contratos com Fornecedores e Notas Fiscais, por amostragem, Planilha de provisões mensais extraídos no sistema RIC, Relatório de descontos/bonificação concedidos aos clientes com o respectivo aceite, extraído do sistema Vortex, Relatório de Pagamento e abatimentos concedidos pela Unilever por Cliente, modalidade de desconto e pagamento, Extrato Bancário da Citibank, Extrato Bancário da Santander, Gestão de Acervo Virtual (por amostragem), Planilha de Abatimento por cliente Key Account (Excell), Especificação do Sistema Vortex e “de” – “para” entre as funcionalidades anteriores e atuais do sistema, Telas dos sites de clientes Key Account (por amostragem), Fluxo de Criação de Pagamento PPM (por amostragem), Relatório Faturamento Key Account, Key Account – Extrato Pagamento x Extrato Bancário, Confronto IPC x SAP.

(viii) Mesmo que tal montante não possa reduzir a receita bruta, ele poderia ser considerado despesa dedutível?

Resposta: Sim, o montante no valor de R\$ 1.315.331.043,35 é um desconto condicional, que depende de evento posterior a emissão da nota fiscal de venda. Deve ser considerado como despesa financeira na apuração do Lucro Real e da base de cálculo de

IRPJ e CSLL conforme o artigo 280 do Decreto n.º 3000, 26/03/1999 (vigente até 22/11/2018).

Nota-se, assim, que a diligência fiscal realizada examinou atentamente os documentos apresentados pela contribuinte, o que conduziu à conclusão de que o valor de R\$ 1.315.331.043,35 se refere, na realidade, a desconto condicional que constitui despesa dedutível. Realmente, tendo em vista que os descontos realizados têm por base o cumprimento de metas estabelecidas com o comprador, é aceitável a alegação de que seu objetivo seja incrementar as vendas e, assim, contribuir para a percepção de receitas e manutenção da fonte pagadora.

A própria relevância dos descontos concedidos afasta a possibilidade de que sejam mera liberalidade, uma vez que tamanha benevolência certamente encontraria forte oposição dos sócios da empresa, todas pessoas jurídicas estrangeiras, conforme contrato social (fls. 25650).

Diante disso, é de se concordar com a conclusão fiscal e considerar tal parcela dedutível, nos termos do artigo 299 do Decreto n.º 3.000, de 1999:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Ainda que a parcela de R\$ 1.315.331.043,35 não possa ser considerada como desconto incondicional apto a reduzir o valor da receita bruta, o seu reconhecimento como despesa operacional dedutível implica a sua exclusão das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL apuradas pela Fiscalização.

Merece ser destacado, também, que, apesar de a indevida redução da receita bruta com a aplicação do mencionado desconto condicional não repercutir nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, tal procedimento pode ter contribuído para redução indevida das bases de cálculo do PIS e da COFINS (receita bruta). Por este motivo, é recomendável que o órgão competente de Fiscalização seja avisado da possível evasão fiscal.

Observe-se, neste ponto, que a receita acrescida na ECF a título de “Vendas Brutas MI Créditos Estatísticos” neutraliza os R\$ 3.578.622.530 correspondentes ao ajuste sistêmico, não os descontos condicionais.

Conclui-se, portanto, que a parcela de R\$ 1.315.331.043,55 é despesa dedutível apta a compor o lucro líquido na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Os elementos juntados aos autos, portanto, não convalidam a glosa realizada pela Fiscalização.

- Dos Tributos

Os autos de infração lavrados tiveram por fundamento, também, diferenças entre os montantes de ICMS, PIS e COFINS declarados pela contribuinte conforme tabelas abaixo, constantes no Termo de Verificação Fiscal (fls. 209):

ECF	
Receita Bruta	17.437.497.324,84
(-) Descontos Incondicionais e Abatimentos	4.893.953.573,32
(-) ICMS	2.037.636.296,71
(-) Cofins sobre a Receita Bruta	522.842.040,45
(-) Pis/Pasep sobre a Receita Bruta	113.505.341,03
RECEITA LIQUIDA	9.869.560.073,33

ECD	
Receita Bruta Contábil Total (Conta Contábil 21101311)	13.816.302.110,30
(+) Receita de Exportação (Conta Contábil 21102151)	3.150.692,28
(-) ICMS (Conta Contábil 21101313)	1.460.486.204,42
(-) Cofins sobre a Receita Bruta (Conta Contábil 211013017)	568.090.534,42
(-) Pis/Pasep sobre a Receita Bruta (Conta Contábil 211013016)	123.320.342,97
RECEITA LIQUIDA	11.667.555.720,77

Verifica-se, assim, uma diferença de R\$ 522.086.594,38 [= (2.037.636.296,71 + 522.842.040,45 + 113.505.341,03) - (1.460.486.204,42 + 568.090.534,42 + 123.320.342,97)] que foi informada na ECF, mas que não foi localizada na ECD pela Fiscalização, o que motivou a exação fiscal.

A contribuinte, em sua defesa, argumentou que a Fiscalização, na sua análise, não havia levado em consideração diversas contas contábeis em que os aludidos tributos eram registrados. As contas envolvidas foram por ela discriminadas na tabela abaixo (fls. 11586/11587):

Piano de conta referencial	Conta	Descrição Conta ECD	CONTÁBIL	RECEITA FEDERAL	DIFERENÇA
3.01.01.01.02.03	21101103	ICMS SOBRE VENDAS	58.238.834,00	0,00	58.238.834,00
3.01.01.01.02.03	21101104	ICMS SUBSTITUICAO TRIBUTARIA S/VENDAS	25.976.620,74	0,00	25.976.620,74
3.01.01.01.02.03	21101304	ICMS SUBSTITUICAO TRIBUTARIA MANUAL	148.511,46	0,00	148.511,46
3.01.01.01.02.03	21101307	ICMS SOBRE VENDAS MANUAL	148.997,09	0,00	148.997,09
3.01.01.01.02.03	21101308	ICMS SOBRE VENDAS LEI PROTEGE GOIAS	2.058.588,91	0,00	2.058.588,91
3.01.01.01.02.03	21101313	ICMS SOBRE REVENDA	1.460.486.204,42	1.460.486.204,42	0,00
3.01.01.01.02.03	21101314	ICMS SUBSTITUICAO TRIBUTARIA S/REVENDA	816.803.653,84	0,00	816.803.653,84
3.01.01.01.02.03	21101319	DIFERIMENTO ICMS SOBRE VENDAS	-304.197.149,61	0,00	-304.197.149,61
3.01.01.01.02.03	21101320	ICMS CREDITO OUTORGADO	-22.043.498,33	0,00	-22.043.498,33

3.01.01.01.02.03	51001002.BR-ALL.GER	ICMS SOBRE VENDA DE ATIVO IMOBILIZADO	15.534,19	0,00	15.534,19
3.01.01.01.02.04	21101107	COFINS SOBRE VENDAS	32.935.765,55	0,00	32.935.765,55
3.01.01.01.02.04	21101306	COFINS S/RECEITA DE VENDAS MANUAL	-77.401.556,84	0,00	-77.401.556,84
3.01.01.01.02.04	21101317	COFINS SOBRE REVENDAS	568.090.534,42	568.090.534,42	0,00
3.01.01.01.02.04	21601037	COFINS VENDAS PARTES RELACIONADAS MI MANUAL	-782.702,68	0,00	-782.702,68
3.01.01.01.02.05	21101106	PIS SOBRE VENDAS	7.150.525,92	0,00	7.150.525,92
3.01.01.01.02.05	21101305	PIS S/RECEITA DE VENDAS MANUAL	-16.795.605,11	0,00	-16.795.605,11
3.01.01.01.02.05	21101316	PIS SOBRE REVENDAS	123.320.342,97	123.320.342,97	0,00
3.01.01.01.02.05	21601036	PIS VENDAS PARTES RELACIONADAS MI MANUAL	-169.922,75	0,00	-169.922,75
3.01.01.01.02.09	21101504	GSV IMPOSTO FISCAL RECLAS OFERTA REBRANDING	0,73	0,00	0,73
3.01.01.01.02.09	21101505	GSV IMPOSTO RECLAS OFERTA REBRANDING	-0,85	0,00	-0,85
Total Geral			2.673.983.678,07	2.151.897.081,81	522.086.596,26

A fim de tentar compreender o motivo de tal divergência e se todos os tributos em questão poderiam reduzir a receita bruta ou serem considerados dedutíveis para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, foi incluído, na Resolução 16-001.1080, o quesito 3, abaixo transcrito:

- (i) Qual o montante de tributos sobre as vendas/receitas (ICMS, PIS e COFINS) pagos pela contribuinte no ano de 2014? (ii) A tabela apresentada pela contribuinte (fls. 11586/11587), comparando as contas que versam sobre tais tributos na ECD e na ECF, está correta? (iii) Mesmo que a quantia de R\$ 2.673.983.678,07 não tenha sido integralmente utilizada para reduzir a receita bruta na ECD, ela contribuiu para a formação do lucro líquido? Há tributos que constituem despesas não dedutíveis em função de discussão judicial?

O aludido quesito foi respondido de maneira muito aprofundada pela Fiscalização, descrevendo-se as situações em que o ICMS não integra a receita bruta bem como os casos em que as despesas com tributos não são dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL (fls. 55955/55967):

Quesito 3:

(ix) Qual o montante de tributos sobre as vendas/receitas (ICMS, PIS e COFINS) pagos pela contribuinte no ano de 2014?

Resposta: (...)

O ICMS (normal) sobre vendas integra a receita bruta. Nos regimes de tributação Lucro Real e Lucro Presumido é apurado o ICMS pelo regime normal de apuração, ou seja, deduzem-se os créditos das entradas de mercadorias com o débito da venda/saída das mercadorias.

Desse modo, a receita bruta, inclusive enquanto base de cálculo da COFINS e da Contribuição para o PIS/Pasep sob o regime cumulativo, segue sem incluir os tributos não cumulativos destacados pelo vendedor que seja mero depositário desses, inclusive o ICMS substituição tributária, nada obstante a alteração do artigo 3º, § 2º., Inciso I, da Lei nº 9.718, de 1998.

(...)

Por meio do Termo de Intimação solicitamos esclarecimentos: “se possui ação judicial referente as deduções dos tributos sobre vendas e que indique o fundamento baseado das deduções efetuadas”. A seguir, transcrevemos a resposta obtida:

“A Requerente informa que não possui ações judiciais que impactaram o recolhimento do IRPJ e CSL para o ano-calendário de 2014. Não obstante isso, apenas por cautela e para demonstrar sua boa-fé, informa que possui duas ações judiciais de IRPJ/CSL, a saber:

(...)

Em relação ao fundamento utilizado da dedução dos tributos sobre vendas, a Interessada apresentou a planilha anexa (doc. Nº 5), que contém a descrição das contas indicadas com o fundamento aplicado, conforme transcrito a seguir:

(...)

Importante observar que o período que se refere o lançamento do Auto de Infração é 01/2014 a 12/2014. Com a adoção do IFRS as regras para o reconhecimento e mensuração da Receita Contábil passaram a ser mais aderentes à essência econômica das transações.

- De 2008 até 2017, vigorou o Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas.

- A partir de 2018, a receita contábil deve seguir, via de regra, os comandos prescritos pelo Pronunciamento Técnico CPC 47 – Receita de Contrato de Cliente;

A Receita Contábil deve obedecer às regras de reconhecimento e mensuração prescritas no CPC 30 ou 47, de acordo com o período correspondente. Tributariamente, as regras contábeis devem se submeter às disposições da legislação.

A Receita Bruta é uma figura tributária que não se confunde com a Receita Contábil, que deverá ser observado o artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, com suas alterações.

No quadro a seguir, relacionados os tributos, ICMS, PIS e COFINS, sobre as vendas/receitas, informados na escrituração contábil fiscal (ECF) x tributos considerados pela fiscalização e a diferença lançada no Auto de Infração (AI):

IMPOSTOS QUE INCIDEM SOBRE VENDAS					
Plano de conta referencial	Conta	Descrição Conta ECF	V. CONTÁBIL	V. (considerado pela fiscalização)	DIFERENÇA
3.01.01.01.02.03	21101103	ICMS SOBRE VENDAS	58.238.834,00	-	58.238.834,00
3.01.01.01.02.03	21101104	ICMS SUBSTITUICAO TRIBUTÁRIA S/ VENDAS	25.976.620,74	-	25.976.620,74
3.01.01.01.02.03	21101304	ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA MANUAL	148.511,46	-	148.511,46
3.01.01.01.02.03	21101307	ICMS SOBRE VENDAS MANUAL	148.997,09	-	148.997,09
3.01.01.01.02.03	21101308	ICMS SOBRE VENDAS LEI PROTEGE GOIAS	2.058.588,91	-	2.058.588,91
3.01.01.01.02.03	21101313	ICMS SOBRE REVENDA	1.460.486.204,42	1.460.486.204,42	-
3.01.01.01.02.03	21101314	ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA S/ REVENDA	816.803.653,84	-	816.803.653,84
3.01.01.01.02.03	21101319	DIFERIMENTO ICMS SOBRE VENDAS	304.197.149,61	-	304.197.149,61

IMPOSTOS QUE INCIDEM SOBRE VENDAS					
Plano de conta referencial	Conta	Descrição Conta ECD	CONTÁBIL	RECEITA FEDERAL	DIFERENÇA
3.01.01.01.02.03	21101320	ICMS CREDITO OUTORGADO	22.043.498,33	-	22.043.498,33
3.01.01.01.02.03	51001002.BR-ALL GER	ICMS SOBRE VENDA DE ATIVO IMOBILIZADO	15.534,19	-	15.534,19
3.01.01.01.02.04	21101107	COFINS SOBRE VENDAS	32.935.765,55	-	32.935.765,55
3.01.01.01.02.04	21101306	COFINS S/RECEITA DE VENDAS MANUAL	77.401.556,84	-	77.401.556,84
3.01.01.01.02.04	21101317	COFINS SOBRE REVENDAS	568.090.534,42	568.090.534,42	-
3.01.01.01.02.04	21601037	COFINS VENDAS PARTES RELACIONADAS MI MANUAL	782.702,68	-	782.702,68
3.01.01.01.02.05	21101106	PIS SOBRE VENDAS	7.150.525,92	-	7.150.525,92
3.01.01.01.02.05	21101305	PIS S/RECEITA DE VENDAS MANUAL	16.795.605,11	-	16.795.605,11
3.01.01.01.02.05	21101316	PIS SOBRE REVENDAS	123.320.342,97	123.320.342,97	-
3.01.01.01.02.05	21601036	PIS VENDAS PARTES RELACIONADAS MI MANUAL	169.922,75	-	169.922,75
3.01.01.01.02.09	21101504	GSV IMPOSTO NOTA FISCAL RECLAS OFERTA REBRANDING	0,73	-	0,73
3.01.01.01.02.09	21101505	GSV IMPOSTO RECLAS OFERTA REBRANDING	0,85	-	0,85
Total Geral			2.673.983.678,07	2.151.897.081,81	522.086.596,26

(...)

A Interessada apresentou os esclarecimentos a respeito do ICMS e ICMS ST para os dois momentos: da aquisição e da revenda de mercadorias, juntou a NF-e nº 81.385 (sem ICMS

ST), emissão em 25/09/2014, com Valor de Produtos e do Total de NF de R\$ 139.033,00 e a NF-e nº 002527606, emissão em 26/09/2014, cujo Valor de Produtos é de R\$ 2.570,70 e de Valor Total de NF de R\$ 2.843,11.

(...)

A Interessada juntou o anexo 2, no qual consta cópia da pág. 414 do Livro Diário que contém lançamentos de contabilização da aquisição e da revenda da mercadoria sujeita ao ICMS e ICMS ST.

(...)

A Lei nº. 9.718/98 determina que o IPI e o ICMS ST devem ser excluídos da receita bruta, para fins da apuração das contribuições do PIS/PASEP e da COFINS. As empresas mercantis, para adequar a DRE ao dispositivo legal, incluem nesta o Faturamento Bruto, antes da evidenciação da Receita Bruta, tendo em vista que, aqueles valores, ainda que componham o faturamento da empresa, não se integram ao patrimônio. O IPI e o ICMS ST apenas transitam, visto que deverão ser recolhidos ao erário (federal e estadual). Portanto, os valores do IPI e do ICMS retido na condição de responsável por substituição tributária são deduzidos do Faturamento Bruto na apuração da DRE.

O regime jurídico-tributário de sujeição passiva por substituição tem como principal característica a atribuição ao substituto tributário de ser o responsável pelo cálculo, retenção (cobrança) e recolhimento aos cofres públicos do montante do imposto devido pelas operações de terceiro (antecedente, concomitante ou subsequente) - contribuinte substituído.

Na aquisição de mercadoria sem substituição tributária (ST) será registrada na conta "Estoques de Mercadorias", do Ativo Circulante, pelo seu valor líquido do ICMS. O lançamento contábil simplificado de aquisição de mercadoria não sujeita à ST para revenda.

Ao término do período de apuração são feitos os lançamentos de absorção dos saldos das contas ICMS a Recolher (do Passivo Circulante) e do ICMS a Recuperar (do Ativo Circulante). Caso o valor a recolher seja maior do que o valor a recuperar, prevalecerá um saldo credor, a ser contabilizado no Passivo Circulante (ICMS a Recolher). Caso contrário, prevalecendo um saldo devedor, este será registrado no Ativo Circulante (ICMS a Recuperar). Restando saldo credor, será contabilizado no Passivo Circulante, na conta “ICMS a Recolher”, e deverá ser pago aos cofres estaduais, dentro do prazo previsto na legislação.

Resposta ao quesito item IX: O recolhimento efetivamente pago de tributos durante o ano de 2014 foram de:

PIS = R\$ 102.184.752,35

COFINS = R\$ 470.706.382,02

ICMS = R\$ 1.161.527.333,90

(iv) A tabela apresentada pela contribuinte (fls. 11586/11587), comparando as contas que versam sobre tais tributos na ECD e na ECF, está correta?

Resposta: Sim, as informações das ECD e ECF apresentam valores idênticos. Em razão de que a ECD (conta contábil) alimenta os seus dados na ECF (conta referencial), com intuito de interligar dados contábeis e informações fiscais para a apuração do IRPJ e CSLL. O valor

apurado dos tributos que incidem sobre a Receita Bruta, tanto na ECD como na ECF, é igual. A seguir, reproduzimos a tabela das folhas 11.586/11.587:

INFORMAÇÕES CONTÁBEIS E FISCAIS - A/C 2014			
		ECF REQUERENTE	ECD REQUERENTE
(GSV)	RECEITA BRUTA	- 17.437.497.324,84	- 17.437.497.324,84
(ON)	AJUSTE* SISTÊMICO	3.578.622.530,21	3.578.622.530,21
(= NIV)	VALOR DA NF	- 13.858.874.794,63	- 13.858.874.794,63
(OFF)	DESCONTOS FINANCEIROS	1.315.331.043,11	1.315.331.043,11
(-)	IMPOSTOS	2.673.983.678,07	2.673.983.678,07
(*)	RECEITA LIQUIDA	- 9.869.560.073,45	- 9.869.560.073,45

No plano referencial (ECF), a conta “Resultado do Exercício” é sintética, representando o resultado apurado da diferença entre as “receitas e despesas” do período. No caso de haver uma conta transitória analítica “Resultado do Exercício” ou “Apuração do Resultado Exercício”, para realizar os lançamentos de transferência dos saldos das receitas e despesas do período, essa conta deverá ser J050.COD NAT-“09” (Outras), para que não seja mapeada. O sistema não permite o mapeamento de contas com código de natureza “09”. Seria a forma correta, no caso do Ajuste Sistemico e da conta contábil nº 21101300 – Vendas Brutas MI Créditos Estatísticos.

A apuração do tributo IRPJ e CSLL no Lucro Real se dá mediante a apuração contábil dos resultados, com os devidos ajustes determinados pela legislação fiscal. Isto posto, a apuração decorrida da ECD e ECF resultou no mesmo valor.

Descrição	Info extraída da ECD	Info extraída da ECF	Diferença
	Escrituração Contábil Digital	Escrituração Contábil Fiscal	ECD (x) ECF
Receita bruta de vendas	17.867.007.400	17.437.497.325	429.510.075
Deduções da receita bruta	-7.567.921.717	-7.567.937.251	15.534
Custo dos produtos vendidos	-7.926.844.376	-7.467.404.313	459.440.063
Lucro bruto	2.372.241.307	2.402.155.761	-29.914.454
Despesas com vendas	-844.939.750	-2.517.114.905	1.672.175.155
Outras despesas/receitas operacionais	12.114.890	25.142.964	-13.028.075
Receitas e Despesas Operacionais	-1.596.714.280	-97.771.684	-1.498.942.596
Resultado antes das despesas financeiras líquidas e impostos	-57.297.833	-187.587.864	130.290.031
Receitas financeiras	237.481.681	738.390.782	-500.909.101
Despesas financeiras	-307.081.738	-677.700.808	370.619.070
Despesas financeiras líquidas	-69.600.057	60.689.974	-130.290.031
Equivalência patrimonial	566.035.152	566.035.152	0
Resultado antes dos impostos	439.137.262	439.137.262	0
Imposto de renda e contribuição social	11.223.817	11.223.817	0
Lucro líquido do exercício	450.361.078	450.361.078	0

(v) Mesmo que a quantia de R\$ 2.673.983.678,07 não tenha sido integralmente utilizada para reduzir a receita bruta na ECD, ela contribuiu para a formação do lucro líquido? Há tributos que constituem despesas não dedutíveis em função de discussão judicial?

Resposta: A quantia de R\$ 2.673.983.678,07 foi integralmente deduzida da Receita Bruta, contribuindo na apuração do lucro líquido.

A Interessada respondeu ao Termo de Intimação, de que não há discussão judicial de tributos que constituem “despesas não dedutíveis” para o período de 01/2014 a 12/2014.

Respondido o quesito 3, percebe-se que os impostos indicados tanto na ECF como na ECD totalizam R\$ 2.673.983.678,97, não se verificando a divergência de R\$ 522.086.594,38 apontada nos autos de infração. Com isso, não se pode considerar como procedentes as autuações nesta parte.

Por fim, em sua resposta ao quesito 45, a qual questionou sobre eventual diferença entre os lucros líquidos indicados na ECF e na ECD, a Auditora-Fiscal assim finalizou:

Nesta diligência, após a análise dos documentos e esclarecimentos apresentados, identificamos que:

I- O valor de redução do preço base “Preço Lista” composto por variáveis redutoras do preço de venda, por segmento de cliente e região, utilizado para formar o preço de venda final, totalizou o montante de R\$ 3.578.622.529,97, no ano de 2014, que foi considerado como “Descontos Incondicionais/Abatimentos” na apuração da Receita Líquida na ECF, no entanto não se trata de desconto incondicional e nem de abatimento, enquanto que na ECD, em razão de os lançamentos contábeis que constitui o montante, terem sido neutralizados, não interferiram na apuração do Resultado Contábil (DRE). Isto posto, o valor de R\$ 3.578.622.529,97 gerou a divergência na apuração da Receita Líquida da “ECD x ECF”.

II- A diferença apurada dos tributos incidentes sobre a Receita Bruta na ECF de R\$ 2.673.983.678,07 e na ECD de R\$ 2.151.897.081,81, no valor de R\$ 522.086.596,26, foi considerada como base de cálculo na apuração do IRPJ e CSLL, constituído no lançamento do Auto de Infração.

III- Ocorre que na apuração da Receita Líquida na ECD a fiscalização considerou serem dedutíveis os tributos de ICMS, PIS e COFINS, somente os identificados como “ICMS, PIS e COFINS sobre Revendas”, deixando de considerar os ICMS, PIS e COFINS com outras identificações:

(...)

Da análise dos lançamentos contábeis (ECD) identificamos outros tributos que incidiram s/vendas, além das “revendas”, assim copiamos parte dos lançamentos, por amostragem:

(...)

Na apuração do Auto de Infração foram considerados como dedutíveis da Receita Bruta, os tributos que incidem sobre às vendas, somente às com identificação de “REVENDAS”.

Conclui-se, no presente tópico, que:

- o abatimento de R\$ 3.578.622.530,21 resulta da divergência entre o preço lista e o preço efetivamente praticado. Tal parcela não representa efetivo desconto incondicional. Todavia, a sua glosa não pode prevalecer, uma vez que não tais valores não repercutem na capacidade contributiva da contribuinte nem representam receitas omitidas ou despesas não comprovadas;

- o abatimento de R\$ 1.315.331.043,55 se refere a descontos condicionais que obedecem os requisitos de dedutibilidade. Não obstante não possam reduzir a receita bruta da contribuinte, são aptos a serem computados na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;

- o ICMS, o PIS e a COFINS indicados na ECD e na ECF totalizam R\$ 2.673.983.678,97, não sendo confirmada a divergência apontada nas autuações fiscais.

Lembrando que o abatimento de R\$ 3.578.622.530,21 foi neutralizado, na ECF, com o crédito “Vendas Brutas MI Créditos Estatísticos”. As duas últimas parcelas questionadas pela Fiscalização totalizam R\$ 1.837.417.639,81 (= 1.315.331.043,55 + 522.086.596,26). Este montante é superior à base de cálculo das autuações (R\$ 1.797.995.647,44) e, por si, só já é suficiente para retirar o fundamento da exação fiscal, conforme tabelas abaixo extraídas do Termo de Verificação Fiscal:

ECF	
Receita Bruta	17.437.497.324,84
(-) Descontos Incondicionais e Abatimentos	4.893.953.573,32
(-) ICMS	2.037.636.296,71
(-) Cofins sobre a Receita Bruta	522.842.040,45
(-) Pis/Pasep sobre a Receita Bruta	113.505.341,03
RECEITA LIQUIDA	9.869.560.073,33

ECD	
Receita Bruta Contábil Total (Conta Contábil 21101311)	13.816.302.110,30
(+) Receita de Exportação (Conta Contábil 21102151)	3.150.692,28
(-) ICMS (Conta Contábil 21101313)	1.460.486.204,42
(-) Cofins sobre a Receita Bruta (Conta Contábil 211013017)	568.090.534,42
(-) Pis/Pasep sobre a Receita Bruta (Conta Contábil 211013016)	123.320.342,97
RECEITA LIQUIDA	11.667.555.720,77

Isto porque, na tabela ECF supra, (i) retirando-se da Receita Bruta de R\$ 17.437.497.324,87 o crédito de “Vendas Brutas MI Créditos Estatísticos” (R\$ 3.578.622.530,21), (ii) desconsiderando-se o ajuste sistêmico (R\$ 3.578.622.530,21), (iii) reconhecendo-se que a redução da receita bruta pelo desconto condicional de R\$ 1.315.331.043,55 não implica omissão de IRPJ/CSLL e (iv) confirmando-se que as

despesas com ICMS/PIS/COFINS totalizaram R\$ 2.673.983.678,97, pelos próprios critérios utilizados pela Fiscalização, o valor de Receita Líquida na ECF passaria de R\$ 9.869.590.073,33 para R\$ 11.184.891.115,66 e o valor da Receita Líquida na ECD passaria de R\$ 11.667.55.720,77 para R\$ 11.145.469.123,61, conforme tabelas abaixo:

ECF ajustada	
Receita Bruta	13.858.874.794,62 (= 17.437.497.324,84 – 3.578.622.530,21)
(-) Tributos (ICMS/COFINS/PIS)	2.673.983.678,97
Receita Líquida	11.184.891.115,66

ECD ajustada pelo valor correto dos tributos	
Receita Bruta Contábil Total	13.816.302.110,30
Receita de Exportação	3.150.692,28
(-) Tributos (ICMS/COFINS/PIS)	2.673.983.678,97
Receita Líquida	11.145.469.123,61

Com isso, segundo os critérios adotados pela Fiscalização, devidamente ajustados em função dos conhecimentos presentes sobre os abatimentos e os tributos, a receita líquida indicada na ECF (R\$ 11.184.891.115,66) não seria inferior àquela verificada na ECD (R\$ 11.145.469.123,61). As exigências de IRPJ e de CSLL perderam, portanto, seu fundamento básico.

Conforme se verificou, na realidade, as receitas líquidas indicadas na ECF e na ECF têm igual valor (R\$ 9.869.983.678,07), devendo-se ressaltar que as despesas operacionais atreladas aos descontos condicionais (R\$ 1.315.331.043,55) não deveriam reduzir a receita bruta apurada.

Improcedem, destarte, os autos de infração em que se exigem o IRPJ e a CSLL.

Observe-se que o cancelamento da exigência dos tributos (principal) implica, também, a supressão da multa qualificada de 150% bem como dos juros moratórios incidentes sobre tais quantias (acessórios).

Portanto, no que se refere às autuações de IRPJ e CSLL, concordo com a detida análise da autoridade julgadora, no sentido de manter o cancelamento integral da exigência tributária.

Entendo por acertada, ainda, a decisão recorrida, quando decidiu pelo afastamento da responsabilidade solidária de 08 (oito) arrolados.

Isso porque, ao dizer que “os administradores infringiram o disposto no Art. 72 da Lei nº 4.502/64 e o Inciso II, Art. 1º e Inciso I, Art. 2º da Lei 8.137/90”, a Fiscalização entendeu que os procedimentos destas pessoas se enquadravam no conceito de fraude, que é a ação ou omissão dolosa praticada com vistas a reduzir ilicitamente o montante de tributo devido. Os tributos em exame sempre foram o IRPJ e a CSLL, visto que os vícios apontados na ECF tinham repercussão na apuração deste crédito tributário.

Ocorre, no entanto, que as autuações concernentes ao IRPJ e à CSLL não podem prosperar, uma vez que os vícios apontados na ECF não resultaram na apuração de base de cálculo inferior ao devido. Afinal, (i) os abatimentos de R\$ 3.578.622.530,21 foram anulados pelos créditos de “*Vendas Brutas MI Créditos Estatísticos*”; (ii) os abatimentos de R\$ 1.315.331.043,55 são despesas operacionais dedutíveis e (iii) as divergências de ICMS, PIS e COFINS entre a ECD e ECF não foram confirmadas. Ora, se a Fiscalização entendeu que houve conduta ou omissão dolosa com o objetivo de reduzir o IRPJ e a CSLL e se restou demonstrado que a redução destes tributos efetivamente não ocorreu, não vejo como considerar incidente no caso o artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

Desse modo, correta a exclusão da responsabilidade solidária dos arrolados José Roberto Negrete, Julio Cesar de Queiroz Campos, Marcos Gustavo Angelini, Andrea Barroso de Salgueiro Pinto Cruz Lima, João Francisco Almeida de Freitas Campos, Ricardo Fonseca Marques, Fernando Fernandez e José Eduardo Reis da Silva.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício.

Recurso Voluntário

Após a análise do Recurso de Ofício, remanesce em litígio o Recurso Voluntário da contribuinte e do administrador Fábio Sérvulo, no que se refere à Multa Regulamentar e a Responsabilidade Solidária.

Inicia-se, portanto, pela análise da Multa Regulamentar.

DA MULTA POR INFORMAÇÕES INEXATAS

No que se refere a esta infração, para melhor exame, veja-se o que fora decidido pela DRJ:

- Da Multa Regulamentar

A contribuinte impugnante iniciou o questionamento da referida multa argumentando que a Fiscalização aplicou retroativamente o dispositivo legal que a instituiu, qual seja, o artigo 8º-A do Decreto nº 1.598, de 1977, com redação dada pela Lei nº 12.973/2014, cuja vigência se iniciou em 01/01/2015, conforme dispõe seu artigo 119.

Sobre o tema, deve ser destacado que, na fundamentação legal da multa (fls. 253) não é mencionado apenas o artigo 8º-A do Decreto nº 1.598, de 1977, uma vez que a Fiscalização fez referência, também, ao artigo 16 da Lei nº 9.799, de 1999:

LUCRO REAL	
INFRAÇÃO: APRESENTAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL (ECF) COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCORRETAS OU OMITIDAS	
O sujeito passivo apresentou Escrituração Contábil Fiscal (ECF), exigida nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/99, com informações inexatas, incorretas ou omitidas, ensejando a aplicação de multa, conforme relatório fiscal em anexo.	
Fato Gerador	Multa
07/11/2019	146.818.607,20
Enquadramento Legal	
Fatos geradores ocorridos entre 07/11/2019 e 07/11/2019: Art. 16 da Lei nº 9.779/99. Art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/77, incluído pela Lei nº 12.973/14.	
Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.	

Além disso, no Termo de Verificação Fiscal (fls. 216/217), o Auditor-Fiscal faz expressa referência ao artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, com redação dada da Lei nº 12.873, de 2013.

Isto porque a situação fática que motivou a autuação fiscal foi a inserção, na ECF-2015, de valores não comprovados:

O contribuinte inseriu no campo descontos na ECF ano 2015, o valor de R\$ 4.893.953.573,32, a margem de sua contabilidade (sped constável/2015), valores esses, não comprovados durante a ação fiscal.

Assim, considerando que a informação constante na ECF-2015, mais especificamente na rubrica 'outros descontos/abatimentos' sequer existe, uma vez que o contribuinte não conseguiu comprovar, documentalmente, o valor de R\$ 4.893.953.573,32, fica configurada a infração disposta no art. 57, inciso III, alínea a, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Observe-se que, segundo o TVF, a multa de 3% teve por base o disposto no artigo 57, inciso III, alínea a, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, com redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013. Logo, a multa exigida não tem por fundamento o artigo 8º-A do Decreto nº 1.598, de 1977. Tal norma foi citada pela Fiscalização com o objetivo de trazer mais esclarecimentos à contribuinte e demonstrar a coerência da legislação tributária. Transcrevo excerto do TVF que faz referência ao mencionado artigo 8º-A:

Em sentido idêntico à alínea 'a', Inciso III, Art. 57 da Lei 12.873/2013 caminha o Inciso II, Art 8º-A do Decreto-Lei n.º 1.598/77, incluindo pela Lei n.º 12.973/14, "verbis":

"Art. 8º-A. O sujeito passivo que deixar de apresentar o livro de que trata o inciso I do caput do art. 8º, nos prazos fixados no ato normativo a que se refere o seu § 3º,

ou que o apresentar com inexatidões, incorreções ou omissões, fica sujeito às seguintes multas:

(.....)

II - 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor omitido, inexato ou incorreto.

(.....)" (gn)

Comente-se, por fim, que as normas em questão versam sobre penalidades decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias acessórias. Consequentemente, a situação fática sobre a qual elas incidem não é o período a que se refere a escrituração.

Não há, portanto, qualquer vício na autuação fiscal no que diz respeito à aplicação retroativa da legislação tributária sancionatória.

A impugnante também alegou que a penalidade teve por base o valor de R\$ 4.893.593.573,23, referente a descontos/abatimentos cuja existência a Fiscalização contesta. Complementou que o montante de R\$ 3.578.622.530 não afetou o resultado do exercício e que não existe qualquer incorreção atinente aos descontos de R\$ 1.315.331.043.

Conforme já debatido no presente voto, restou comprovado que o valor de R\$ 4.893.593.573,23 é formado por duas partes distintas. A primeira, atinente à diferença entre o preço lista e o preço de venda da mercadoria no valor total de R\$ 3.578.622.530,21, e a segunda, relacionada a descontos condicionais que somaram a quantia de R\$ 1.315.331.043,55.

No que concerne à primeira parte (R\$ 3.578.622.530,21), observa-se, na ECF, a declaração de uma enorme quantidade de descontos/abatimentos que reduziram formalmente a receita bruta declarada.

É de se reconhecer que os “descontos” em questão não influenciaram a capacidade contributiva da contribuinte, principalmente levando-se em conta que foram neutralizados com créditos igualmente inexistentes denominados “Vendas Brutas MI Créditos Estatísticos”. Todavia, não pode ser negado que a ECF foi inflada com informações inverídicas que mandaram sinais equivocados ao Fisco Federal, dando a entender que a contribuinte havia realizado abatimentos indevidos. Saliente-se, neste ponto, que, segundo a intimação de 14/11/2017 (fls. 178), já chamava a atenção da Fiscalização a disparidade entre a receita líquida declarada na ECF e a aquela esperada em função das notas fiscais emitidas. Fosse o caso de verdadeiros abatimentos incondicionais, tais informações constariam também nas notas fiscais e não gerariam a confusão observada.

No que concerne à segunda parte (R\$ 1.315.331.043,55), embora os descontos existissem, eles não poderiam ser considerados descontos incondicionais, pois dependiam do cumprimento de certas condições avençadas com o cliente. Em sendo descontos condicionais, não poderiam jamais reduzir o valor da receita bruta. Consequentemente, não obstante os descontos em questão serem dedutíveis e não causarem prejuízos na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, eles se revelaram uma significativa e indevida redução da receita bruta, base de cálculo do PIS e da COFINS.

Acrescente-se que o artigo 136 do CTN expressamente determina que, salvo disposição em lei ao contrário, a “responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”. Consequentemente, tendo em vista que o artigo 57 da MP 2.158-35, de 2001, não prevê qualquer exclusão da punibilidade em razão da repercussão da informação incorreta na apuração do IRPJ e da CSLL, não há que se afastar a multa porque as bases de cálculo dos aludidos impostos, constantes na ECF, não foram erroneamente declaradas.

Diante do exposto, estão presentes as condições de aplicação do artigo 57, III, “a”, da Medida Provisória nº 2.158-35, com redação dada da Lei nº 12.873, de 2013:

Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas:

(...)

III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas:

a) 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta;

(...)

A contribuinte também argumentou que a multa exigida seria desproporcional, confiscatória e representaria excesso de penalização. Arguiu, ainda, que não houve prejuízo ao Erário.

No que tange ao prejuízo ao Erário, conforme já destacado no presente voto, as informações equivocadas constantes na ECF impulsionaram o Fisco a realizar uma ação fiscal com vistas a apurar as divergências entre a ECF e as notas fiscais, procedimento este iniciado em 2017 e finalizado em 2019. Durante este período, o esforço fiscal poderia ter sido direcionado à auditoria de outros contribuintes, o que poderia resultar na lavratura de autos de infração que resultassem no ingresso de numerários aos cofres públicos.

Além disso, na parte atinente aos descontos condicionais (R\$ 1.315.331.043,55), a informação inexata resulta em indevida redução da receita bruta declarada, base de cálculo do PIS e da COFINS.

Quanto à alegação de que a multa seja desproporcional e confiscatória, resultando em suposto excesso de penalização, deve-se comentar que a penalidade foi imposta nos estritos termos da lei, a qual não prevê qualquer gradação da sanção além da alíquota de 3%. Acolher tais argumentos da contribuinte significaria, assim, afastar a lei com base em normas e princípios constitucionais, o que é vedado ao julgador administrativo, conforme dispõem o artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, e a Súmula nº 2 do CARF, transcritos a seguir:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II – que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Correta, portanto, a multa de R\$ 146.818.607,20 exigida pela Fiscalização.

Em sede recursal, a contribuinte repisa que não há fundamento legal para a cobrança da multa em relação ao ano-calendário 2014, haja vista que a multa de 3% sobre o valor da informação inexata foi imputada com base no art. 8º-A, do Decreto-lei nº 1.598/77, cuja vigência foi expressamente prevista a partir de 1º de janeiro de 2015.

Penso não assistir razão à contribuinte.

De fato, como demonstrado na própria decisão recorrida, a autoridade fiscal inseriu no campo *Enquadramento Legal* do Auto de Infração os seguintes dispositivos *Art. 16 da Lei nº 9.779/99. Art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/77, incluído pela Lei nº 12.973/14.*

Contudo, como também já bem destacado pela autoridade julgadora, o *Termo de Verificação Fiscal* é bastante claro ao dispor que o dispositivo legal que fundamentou a multa imputada é o art. 57, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Veja-se os trechos do início e da conclusão da autoridade fiscal neste tópico:

4 – DA MULTA POR INFORMAÇÕES INEXATAS

O artigo 57, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, dispõe, na alínea a, do inciso III, que, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta, o contribuinte estará sujeito à multa de 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário.

(...)

Assim, considerando que a informação constante na ECF-2015, mais especificamente na rubrica ‘outros descontos/abatimentos’ sequer existe, uma vez que o contribuinte não conseguiu comprovar, documentalmente, o valor de R\$ 4.893.953.573,32, fica configurada a infração disposta no **art. 57, inciso III, alínea a, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001**. (grifo nosso)

No relatório fiscal, a autoridade menciona o art. 8º-A apenas de forma *en passant* apenas para trazer o esclarecimento de que em *sentido idêntico caminha* este novo dispositivo.

Ademais, entendo que o erro de transcrição do dispositivo legal no auto de infração não é suficiente para macular a exigência fiscal, haja vista que expressamente consta no ato administrativo que “*fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados*”.

Ora, como se sabe, o Termo de Verificação Fiscal é um instrumento complementar do Auto de Infração que traz de forma mais completa e detalhada todos os fatos e fundamentos jurídicos que sustentam a exigência tributária.

Estando plenamente demonstrado que o Termo de Verificação Fiscal foi bastante claro ao indicar que a exigência fiscal foi fundada com base no art. 57, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, e que o mesmo encontrava-se plenamente vigente no período de autuação, não veja razão para afastar a multa lavrada, nem para se aventar qualquer nulidade.

No que se refere ao argumento de que o procedimento adotado não trouxe qualquer prejuízo ao erário, tem-se que não merece prosperar, haja vista que a aplicação da multa

se deu pela apresentação de informações inexatas ou incompletas na escrituração fiscal, fato este que ficou plenamente demonstrado. A aplicação da referida penalidade é um ato administrativo vinculado à lei, não possuindo este órgão julgador competência discricionária para deixá-la de aplicar com base na boa-fé do contribuinte, e na ausência de prejuízo ao fisco.

Quanto às alegações fundadas nos princípios da proporcionalidade e do não-confisco, é cediço que este colegiado não possui competência para apreciar argumentos desta natureza, em razão do disposto na Súmula CARF n.º 02.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso voluntário quanto a este ponto.

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SR. FÁBIO SÉRVULO DA CUNHA ALMEIDA

Como a manutenção da multa regulamentar acima analisada, tem-se que resta em litígio a responsabilidade solidária do Sr. Fábio Sérvulo quanto a esta infração.

Veja-se o que decidiu a DRJ ao manter a responsabilidade solidária:

No caso concreto, a multa regulamentar por descumprimento de obrigação acessória deve ser mantida, visto que constam, na ECF, inexatidões vultosas. As inexatidões são significativas, da ordem de 5 bilhões de reais, e não podem passar despercebidas pelo responsável pela Escrituração Contábil Fiscal. Segundo o TVF (fls. 212), dos administradores da contribuinte, apenas o diretor financeiro é o responsável pela ECF-2015:

Em face da dimensão das irregularidades constatadas por essa fiscalização, em decorrência da inserção de números vultosos, os quais não guardam correspondência com os documentos fiscais da empresa e que não se justificam como meros equívocos, entendemos que estes fatos eram de conhecimento dos diretores da empresa, à época da ocorrência dos fatos, **inclusive o diretor financeiro Fábio Sérvulo da Cunha Almeida, CPF nº 121.256.718-83, consta como o responsável, além do contador, pela ECF 2015/2014.** Observamos que de acordo com o contrato social vigente à época da ocorrência dos fatos, a cláusula 10 do referido contrato dispõe que os diretores têm poderes de administração, podendo praticar todos os atos e operações que forem necessários e convenientes à realização de seus fins.

A tela abaixo indica as pessoas responsáveis pela ECF-2015:



Nome do signatário	CPF/CNPJ	Qualificação do assistente	Inscrição de contabilista	E-mail do signatário	Número do Telefone do signatário
FABIO SERVULO DA CUNHA ALMEIDA	121.256.718-83	203 - Diretor		fiscalj1@univier.com	(11) 3588-9730
SUELI DA SILVA OLIVEIRA	259.461.029	003 - Controlador/Contabilista	SP19498410-E	sueli.oliveira@univier.com	11.55885127

Diante disso, entendo que apenas o Sr. Fábio Sérvulo da Cunha Almeida, diretor financeiro, deva permanecer como responsável solidário pelo pagamento do crédito tributário remanescente. Por via de consequência, apenas a impugnação por ele oferecida será examinada na sequência.

Ademais, a responsabilidade tributária que se examina está relacionada apenas à multa regulamentar decorrente da entrega de ECF com informações inexatas, crédito remanescente depois de canceladas às autuações atinentes à cobrança de IRPJ e CSLL.

Pois bem.

Conforme já relatado, em relação a esta penalidade específica, a Fiscalização descreveu adequadamente a conduta do Sr. Fábio Sérvulo da Cunha Almeida, indicando que ele é o responsável pela escrituração fiscal, cujos vícios resultaram na penalização. Os erros apurados na ECF são relevantes e trouxeram sérias consequências na transparência da apuração da contribuinte bem como na análise dos fatos contábeis que contribuíram na apuração dos tributos devidos.

A conduta praticada pelo responsável solidário está, portanto, devidamente apresentada pela Fiscalização, não havendo que se falar em nulidade do Termo de Sujeição Passiva ou na improcedência da responsabilidade solidária.

A conduta contrária ao artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158-35 está evidenciada. Além disso, conforme consta na ECF, o mencionado diretor financeiro é um dos responsáveis pela sua entrega. Considerando que cabia a ele apresentar uma escrituração fiscal hígida, também se verifica a infração aos poderes de administração concedidos pela empresa. Incide, no caso, portanto, o artigo 135, III, do CTN.

No que concerne ao artigo 124, I, do CTN, o interesse comum está demonstrado na medida em que o responsável participou ativamente da realização do ato ilícito, qual seja, a entrega da ECF com informações inexatas. Destaca-se, mais uma vez, que não se trata de erro eventual sem maiores repercussões, mas sim da inserção de uma quantidade significativa de abatimentos na apuração do lucro real que despertou a atenção da Fiscalização com vistas a investigar uma possível sonegação fiscal que poderia se aproximar de um bilhão de reais.

Por fim, no que diz respeito ao artigo 121, II, do CTN, a Fiscalização o vinculou ao artigo 1.016 do Código Civil⁶. Considerando que a transmissão de ECF com informações inexatas causou prejuízos à Administração Tributária (terceiro prejudicado), a norma incide no caso concreto.

Cumprir lembrar, nesta esteia, que, segundo o artigo 1070 do Código Civil, os poderes do conselho fiscal não podem ser outorgados, sendo o contabilista seu assessor:

Art. 1.070. As atribuições e poderes conferidos pela lei ao conselho fiscal não podem ser outorgados a outro órgão da sociedade, e a responsabilidade de seus membros obedece à regra que define a dos administradores (art. 1.016).

Parágrafo único. O conselho fiscal poderá escolher para assisti-lo no exame dos livros, dos balanços e das contas, contabilista legalmente habilitado, mediante remuneração aprovada pela assembléia dos sócios.

Em igual sentido, consoante o disposto no artigo 1177 do Código Civil, os registros contábeis devem ser considerados como realizados pela própria empresa, mesmo que efetivamente decorram da atividade do contador contratado:

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.

Diante de tais normas civis, depreende-se que a responsabilidade civil dos administradores perante terceiros prejudicados, em relação à escrituração contábil, não é afastada em função de eventuais erros praticados pelo contabilista.

Mantém-se, portanto, na condição de responsável solidário pelo pagamento da multa regulamentar, o Sr. Fábio Sérvulo da Cunha Almeida.

Já em sede recursal, o responsável solidário contesta a manutenção da responsabilidade com os seguintes tópicos:

DA NULIDADE DO TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA: ausência de prova

- Neste tópico, o recorrente alega que não houve qualquer comprovação de que o Diretor Fábio Sérvulo atuou com excesso de poderes ou infração à lei. Complementa que a fiscalização sequer mencionou quais eram as atribuições desse diretor.

(B) DA INEXISTÊNCIA DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA: a inaplicabilidade do artigo 135, III, do CTN

- Neste tópico, o recorrente argumenta que o crédito tributário em litígio não foi constituído em razão de infração à lei, mas sim de mera divergência quanto à análise das informações fiscais e contábeis. Aduz que a acusação de ocorrência de fraude com suposta intenção dolosa de pagar menos tributo ou manipular os dados referentes ao resultado do exercício não foi provada pela D. Fiscalização, sendo que, inclusive, não há que se falar em fraude se todas as informações devidas estavam registradas nos documentos fiscais e contábeis da UBR (como inclusive comprova o Laudo e Relatório técnicos elaborado por empresa independente especializada e juntado pela UBR).

(C) DA INEXISTÊNCIA DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA: a inaplicabilidade do artigo 124, I, do CTN

Neste tópico, o recorrente alega que é descabida a pretensão da D. Fiscalização de imputar a existência de um suposto “interesse comum” entre FABIO SERVULO DA CUNHA ALMEIDA e a UBR, já que é necessário demonstrar que a situação que deu causa ao fato gerador possui interesse jurídico comum entre os solidários.

Pois bem.

Analisando-se o Termo de Verificação Fiscal, verifica-se que o Sr. Fábio Sérvulo foi o único responsável solidário expressamente mencionado no relatório, cuja conduta foi assim descrita pela fiscalização:

Repisando que os fatos supracitados eram de conhecimento dos diretores da empresa, à época da ocorrência dos fatos, inclusive o diretor financeiro Fábio Sérvulo da Cunha Almeida, CPF nº 121.256.718-83, consta como o responsável, além do contador, pela ECF 2015/2014, transmitida em 29/09/2015, recibo nº DAD8FA67CB601AF0B8B5D70D0C6B15CD46CF15A5-0 e que de acordo com o contrato social vigente à época da ocorrência dos fatos, a cláusula 10 dispõe que os diretores têm poderes de administração, podendo praticar todos os atos e operações que forem necessários e convenientes à realização de seus fins.

Pela análise do relatório fiscal, penso que a conduta indicada não é suficiente para a manutenção da responsabilidade solidária, seja com base no art. 135, III e/ou art. 124, I, CTN.

Como se sabe, para a manutenção da responsabilidade de terceiros com base no art. 135, III, do CTN, faz-se necessário que o diretor tenha praticado atos *com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*.

No caso dos autos, penso que o mero fato do Sr. Fábio Sérvulo constar como responsável pela transmissão da ECF 2015/2014 não é suficiente para individualizar uma conduta de infração à lei.

Ainda mais porque, como se verificou nos autos, em que pese terem sido constatadas divergências entre a escrituração contábil e fiscal, a conclusão pela própria autoridade fiscal foi pela inexistência de tributo devido.

Como mencionado no tópico anterior, o argumento de inexistência de prejuízo ao fiscal não pode ser motivo para afastar a multa regulamentar, mas penso que é um argumento relevante para afastar a responsabilidade solidária no presente caso.

Isso porque, se a conclusão é que o ato praticado não resultou em qualquer sonegação ou apuração a menor dos tributos da entidade, penso que a responsabilidade por erros de questões estritamente técnicas e complexas de uma escrituração contábil-fiscal não podem ser atribuídas a um Diretor Financeiro, que sequer possui expertise para tal.

Conforme visto na decisão recorrida, a autoridade julgadora de 1º instância argumenta que não se trata de erro eventual sem maiores repercussões, mas sim da inserção de uma quantidade significativa de abatimentos na apuração do lucro real que despertou a atenção da Fiscalização com vistas a investigar uma possível sonegação fiscal que poderia se aproximar de um bilhão de reais. Mas o fato é que, após a investigação, verificou-se a inexistência de qualquer fraude ou sonegação.

Entendo que o erro cometido pelas informações inexatas prestadas ao fisco, que gerou a multa regulamentar, deve ser de responsabilidade da entidade.

Ademais, não há que se falar também em atribuição de solidariedade com base no art. 124, I, CTN.

Relembre-se que, nos termos do art. 124, inciso I do CTN, são obrigadas solidariamente as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Para a infração remanescente em exame, incabível tratar de *fato gerador da obrigação principal*, haja vista que sequer houve exigência tributária. Ainda, não há que se falar em interesse econômico, e muito menos jurídico, em uma situação de erro na escrituração contábil-fiscal que gerou uma penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

Pelo exposto, voto por afastar a responsabilidade solidária do Sr. Fábio Sérvulo da Cunha Almeida.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de:

- i. Conhecer do Recurso de Ofício, e negar-lhe provimento.
- ii. Conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento tão-somente para afastar a responsabilidade solidária do Sr. Fábio Sérvulo da Cunha Almeida.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves