



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

Processo n° 13896.723075/2012-19
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-002.174 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de fevereiro de 2018
Matéria RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. 135, III, CTN.
Recorrente ZELEPEL INDUSTRIA E COMERCIO DE ARTEFATOS DE PAPEL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

RECURSO VOLUNTÁRIO. TEMPESTIVIDADE. PROVA.

O Histórico do Objeto fornecido pelos Correios serve de início de prova da entrega da intimação, mas não pode ser admitido como prova final quando posta em dúvida a data da intimação e verificado o extravio do documento contendo a assinatura do recebedor exigido pela lei processual (art. 23 do Decreto n° 70.235/1972). Neste caso, é de se receber o recurso apresentado como tempestivo.

RECURSO VOLUNTÁRIO QUE REPRODUZ LITERALMENTE A IMPUGNAÇÃO. PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO. AUSÊNCIA DE DIALETICIDADE. REGIMENTO INTERNO DO CARF.

Em caso de recurso voluntário que não apresenta indignação contra os fundamentos da decisão supostamente recorrida ou não traz qualquer motivo pelos quais esta deva ser modificada, o Regimento Interno do CARF autoriza a adoção, como razões de decidir, dos fundamentos da decisão recorrida.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

São considerados nulos somente atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, incisos I e II, do Decreto n° 70.235, de 1972 (PAF), não havendo que se falar em nulidade quando observados nos lançamentos formalizados os requisitos contidos no art. 142 do CTN, bem como no disciplinamento do Processo Administrativo Fiscal.

OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

A apreciação de questionamentos relacionados a ilegalidade e inconstitucionalidade da legislação tributária foge à competência da

autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário. Súmula CARF n. 2.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN.

O artigo 135, III, do CTN responsabiliza pessoalmente os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. A conduta é necessariamente comissiva, não se podendo responsabilizar diretores simplesmente por eles terem determinadas atribuições conforme o estatuto social da empresa. Assim, é preciso verificar se, no caso concreto, os administradores efetivamente praticaram os atos que a Fiscalização indica serem ensejadores da responsabilidade.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN.

Deve ser excluída a responsabilidade do administrador não havendo comprovação nos autos de que ele tenha efetivamente praticado atos dos quais resultaram os lançamentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário do sujeito passivo Zelepel Indústria e Comércio de Artefatos de Papel S/A para, no mérito, negar-lhe provimento. Quanto aos recursos voluntários apresentados pelos responsáveis solidários, por unanimidade de votos conhecer dos mesmos, considerando procedente o recurso apresentado pelo Sr. AGUINALDO MESSIAS JACOMINI para excluir sua responsabilidade pelos débitos exigidos e improcedente o recurso apresentado pelo Sr. PAULO EDUARDO BATISTA CAVALCANTI, mantendo sua responsabilização com base no artigo 135, III, do CTN.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto De Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Livia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo dos

Processo nº 13896.723075/2012-19
Acórdão n.º 1401-002.174

S1-C4T1
Fl. 2.996

Santos Mendes, Daniel Ribeiro Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto, Leticia Domingues Costa Braga, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parte do relato do órgão julgador de primeira instância administrativa constante do acórdão nº 05-40.788 proferido pela 4ª Turma da DRJ/Campinas-SP, constante das fls. 2.716 e segs, até aquela fase:

“Tratas-se dos Autos de Infração lavrados em 19/12/2012 e cientificados na mesma data, abrangendo fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2008 e assim elencados às fls. 02 e 46:

SUJEITO PASSIVO	
CNPJ: 05.874.997/0001-18	
ZELPEL INDUSTRIA E COMERCIO DE ARTEFATOS DE PAPEL S/A	
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA	
Imposto	700.857,91
Juros	262.681,54
Multa	1.051.286,87
Multa Exigida Isoladamente	383.256,00
Valor do Crédito Apurado	2.398.082,32
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	
Contribuição	260.948,85
Juros	97.803,63
Multa	391.423,28
Multa Exigida Isoladamente	212.358,24
Valor do Crédito Apurado	962.534,00
IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE	
Imposto	9.214.030,93
Juros	4.159.374,72
Multa	13.821.047,04
Valor do Crédito Apurado	27.193.452,69
MULTA REGULAMENTAR	
Multa	500,00
Valor do Crédito Apurado	500,00
ENQUADRAMENTO LEGAL DO DEMONSTRATIVO CONSOLIDADO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO PROCESSO	
Artigo 9º, parágrafo 1º do Decreto 70.235/72, com redação dada pelo art. 113 da Lei nº 11.196/05	
TOTAL	
Crédito tributário do processo em R\$	30.554.569,01
O presente procedimento resultou na constituição do crédito tributário descrito abaixo:	
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA	R\$ 2.014.826,32
Multa Exigida Isoladamente - IRPJ	R\$ 383.256,00
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	R\$ 750.175,76
Multa Exigida Isoladamente - CSLL	R\$ 212.358,24
IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE	R\$ 27.193.452,69
Multa Regulamentar	R\$ 500,00
	R\$ 30.554.569,01

As irregularidades foram descritas nos autos de infração, como segue:

a) do IRPJ:

0001 MULTA OU JUROS ISOLADOS FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA	
*** **	
** Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos,.....	
Fato Gerador	Multa
31/01/2008	39.493,77
29/02/2008	31.396,79
31/03/2008	31.361,94
30/04/2008	33.526,27
31/05/2008	33.044,98
30/06/2008	30.393,14
31/07/2008	28.593,20
31/08/2008	28.735,73
30/09/2008	30.028,23
31/10/2008	52.368,13
30/11/2008	44.314,82
Enquadramento Legal	
Fatos geradores ocorridos entre 31/01/2008 e 30/11/2008: Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07	

0001 IRPJ NÃO DECLARADO AUSENCIA DE DECLARAÇÃO OU DECLARAÇÃO INEXATA		
Declaração inexata do Imposto de Renda devido detectada pelo confronto dos dados escriturados com os valores declarados, gerando insuficiência de recolhimento do imposto, conforme Termo de Verificação em anexo.		
Fato Gerador	Imposto (R\$)	Multa (%)
31/12/2008	700.857,91	150,00
Enquadramento Legal		
Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2008: Art. 841, incisos I, III e IV, do RIR/99		

b) da CSLL:

0001 MULTA OU JUROS ISOLADOS FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA	
*** **	
** Falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de ** cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos .	
Fato Gerador	Multa
31/01/2008	21.866,63
29/02/2008	16.954,27
31/03/2008	17.475,45
30/04/2008	18.643,64
31/05/2008	18.384,29
30/06/2008	16.952,29
31/07/2008	15.980,33
31/08/2008	16.057,30
30/09/2008	16.755,25
31/10/2008	28.818,79
30/11/2008	24.470,00
Enquadramento Legal	
Fatos geradores ocorridos entre 31/01/2008 e 30/11/2008: Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/072007	

0001 RESULTADOS APURAÇÃO INCORRETA DE RESULTADOS DA CSLL		
*** **		
** O contribuinte apurou incorretamente o resultado da CSLL, conforme *Termo de Verificação em anexo. **		
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2008	2.899.431,65	150,00
Enquadramento Legal		
Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2008: Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90 Art. 57 da Lei nº 8.961/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95 Art. 2º da Lei nº 9.249/95 Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96 Art. 37 da Lei nº 10.637/02 Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08		

c) Outras Multas Administradas pela RFB

0001 DEMAIS INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO DOS IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES INEXATIDÃO EM DIPJ	
Valor devido pela apresentação da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ/2009 com incorreções e/ou omissões. Todos os campos de valores foram informados como "zero", o que não está de acordo com os registros contábeis do sujeito passivo.	
Fato Gerador	Multa
16/10/2009	500,00
Enquadramento Legal	
Fatos geradores ocorridos entre 16/10/2009 e 16/10/2009: Art. 7º, inciso IV, da Lei nº 10.426/2002, com a redação dada pelo art. 19 da Lei nº 11.051/2004	

d) do IRRF

0001 PAGAMENTO SEM CAUSA OU BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA OU DE OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA			
Valor do Imposto de Renda na Fonte, incidente sobre pagamentos sem causa, contabilizados em diversas contas, conforme Termo de Verificação Fiscal anexo ao Auto de Infração.			
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
IMPOSTO	Con. Recibo Darf	2992	Valor 9.214.030,93
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2012)			Valor 4.158.374,72
MULTA PROPORCIONAL (Passivo de Redução)			Valor 13.821.047,04
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO			Valor 27.193.452,69

A autoridade fiscal lavrou em 19/12/2012 o Termo de Verificação Fiscal de fls. 47/92, cientificado ao contribuinte na mesma data, abaixo sintetizado:

I. DESCRIÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL

Os Termos emitidos durante o procedimento fiscal estão relacionados a seguir, renumerados.

Tabela 1 – documentos emitidos durante o procedimento fiscal

Tipo de documento	Data de ciência	Tipo de ciência	Documentos solicitados	Nomenclatura neste Termo de Verificação
Termo de Início do Procedimento Fiscal	31/01/2011	AR	Livros contábeis e fiscais; atos constitutivos; documentos que embasaram operações em 2008	TIPF

O contribuinte apresentou inicialmente os livros "Diário" sem o devido registro na Junta Comercial. Mediante a insistência da fiscalização, registrou-os em 15/09/2011.

Foram apresentados os arquivos digitais da contabilidade, cujo código de autenticação dado pelo Sistema Verificador de arquivos – SVA é "f2faaded-886eb077-a131bbee-25fae7a4", conforme recibo anexo ao processo.

A DIPJ/2009, transmitida em 16/10/2009 (ND1670989), registrou a opção da empresa pela forma de tributação do IRPJ baseada no Lucro Real com apuração anual.

1.1.1. Documentos apresentados pelo contribuinte

Foram apresentados à fiscalização os arquivos digitais da contabilidade, os livros "Diário" e "Razão" e os balancetes mensais. Também foi apresentada uma nova versão da DIPJ, não transmitida, com os valores corrigidos pelo sujeito passivo, tendo sido informados na Ficha 6A os valores abaixo transcritos:

Tabela 2 – Ficha 6A da DIPJ 2009 (retificadora não transmitida)

linha	Discriminação	Informado pelo contribuinte
2	Receita de vendas de mercadorias- merc externo	278.944,92
3	Receita de venda de produtos de fabricação própria	37.921.319,41
4	Receita de vendas de mercadorias-mercado interno	172.720,41
9	Vendas canceladas	743.260,20
10	ICMS	4.813.838,09
14	Demais Impostos	2.273.130,73
15	Receita líquida	30.542.755,72
16	Custo dos produtos vendidos	24.730.536,16
17	Lucro bruto	5.812.219,56
22	Outras receitas financeiras	-
32	Outras despesas operacionais	-
34	Outras receitas operacionais	-
35	Despesas operacionais	18.653.410,57
51	Venda de imobilizado	
57	Resultado do período de apuração	- 12.841.191,01

Tabela 3 – Razão da conta 402802 - GANHOS E PERDAS OPERACIONAIS

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
31/10/2008	402802	GANHOS E PERDAS OPERACIONAIS	D	886.545,10	VR REF DESP OPERC ADTO FORNECEDORES
31/10/2008	101414	ADTOS A FORNECEDORES	C	886.545,10	VR REF DESP OPERC ADTO FORNECEDORES
31/10/2008	402802	GANHOS E PERDAS OPERACIONAIS	D	296.268,86	VR REF DESP OPERAC M JACOMINI
31/10/2008	101419	ADTOS M JACOMINI	C	296.268,86	VR REF DESP OPERAC M JACOMINI
31/10/2008	402802	GANHOS E PERDAS OPERACIONAIS	D	7.633.121,65	VR REF DESP OPERAC STO. ANTONIO

(...)

1.1.2. Resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº5 de 26/07/2012

O sujeito passivo foi intimado, pelo Termo de Intimação Fiscal nº5 (TIF 5), de 26/07/2012, reiterado pelo Termo de Reintimação Fiscal de 16/10/2012, a justificar os lançamentos contábeis na conta 402802 e a apresentar os documentos que teriam dado suporte para tais lançamentos. Respondeu, em 08 de outubro de 2012, em documento assinado pelo diretor Paulo Eduardo Batista Cavalcanti, informando, primeiramente, que assumiu em 2004 a marca e a carteira de clientes da empresa Wilke, que passou a se chamar Thon Tubos e Artefatos de Papel e Papelão S.A. e que, em retribuição, "passou a ajudar e a manter a operação remanescente da Wilke em Jaguariaíva, no Paraná, através de uma conta gráfica como forma de remunerar a marca "Wilke". Mais adiante, o contribuinte afirma que, para obter papel (sua matéria-prima básica) a preços mais baixos, em 2006 e 2007 "passou a desenvolver e efetuou uma parceria com a fábrica de papel Santo Antonio Indústria e Comércio de Papel Ltda em Santo Antonio- Estado de Minas Gerais para fabricação exclusiva de papel para a ZELEPEL". Mais adiante afirma que os investimentos efetuados nessa fábrica tiveram resultado, pois a parceria "logo no início da operação da fábrica papel, atendeu 86% do consumo total do papel com uma qualidade aceitável, mas

com algumas restrições, chegando em 2008 com 96% do consumo total." No entanto, a fábrica Santo Antonio foi fechada em agosto de 2008 já que "não poderia ter sua continuidade assegurada em razão de mais investimentos que precisariam ser feitos para melhorar sua produtividade". Em novembro de 2008 a Zelepel protocolou pedido de recuperação judicial (Processo Nº 068.01.2008.033492-4/5ª Vara de Barueri), tendo esta sido autorizada em sentença judicial de 11 de dezembro de 2008.

Depois das explicações gerais, o sujeito passivo passa às explicações sobre os lançamentos contábeis na conta 402802, conforme se transcreve a seguir:

“Lançamento a crédito na conta 101414 Adiantamento a Fornecedores – R\$ 886.545,10

Refere-se principalmente a pagamentos para médico que prestava serviços para a ZELEPEL, bem como pagamentos para prestadores de serviços e alguns reembolsos de despesas.

A classificação contábil desses saldos deveria ter transitado para despesas administrativas.

A documentação localizada para alguns pagamentos está separada e acompanha esse documento.

Lançamento a crédito na conta 101419 Adtos M Jacomini – R\$ 296.268,86

Trata-se de pagamentos de dívidas de M. Jacomini por conta e ordem da mesma para quitar serviços prestados principalmente no ano de 2007 para ZELEPEL que deveriam ter sido lançados como DESPESAS ADMINISTRATIVAS.

Lançamento a crédito na conta 102101 Adiantamentos Compras Santo Antonio – R\$ 7.633.121,65

Conforme informado anteriormente, a ZELEPEL decidiu desenvolver um papel com custo menor e fez uma parceria com a Santo Antonio Indústria e Comércio de Papel Ltda através de um instrumento de particular de compra e venda exclusiva de papel conforme ANEXO II.

Contabilmente foi criada uma conta gráfica e foram lançados os pagamentos relacionados com a folha de pagamentos da fábrica de papel, aparas de papel e papelão, fretes para transporte de aparas de papel até a ZELEPEL, lenha de eucalipto para ser consumido na caldeira para geração de vapor da fábrica de papel, conta de energia elétrica, outros insumos para fabricação de papel, bem como os pagamentos dos contratos ora celebrados, bem como deduzidas as notas fiscais de remessa dessa empresa.

A Indústria e Comércio de Papel Santo Antonio foi desativada em agosto de 2008, motivo pelo qual todos os valores pagos a título de antecipação foram lançados como perdas operacionais, uma vez que jamais seriam recuperados. A documentação localizada para alguns pagamentos está separada e acompanha esse documento.

Lançamento a crédito na conta 102108 - Antecipação Sto Antonio Capital de Giro – R\$ 1.044.895,01

Há várias inconsistências nesse saldo que mostram classificações e históricos indevidos. Portanto, o saldo deveria ser classificado no ativo e provisionado.

Lançamento a crédito na conta 102109- Adiantamento Agio Sto Antonio – R\$ 310.000,00

Verifica-se que houve erro de classificação contábil e pelo que foi levantado representa um lançamento de ajuste relativo a aumento de capital não encontrado contrapartida adequada.

Lançamento a crédito na conta 201705 – Antecipação para Opção de compra de ações – R\$ 1.339.628,78

Há várias inconsistências nesse saldo que mostram classificações e históricos indevidos. Portanto, o saldo deveria ser classificado no ativo e provisionado.

Vários lançamentos a crédito na conta 402802 – Ganhos e Perdas operacionais – R\$ 1.736.255,18

Refere-se a vários ajustes relativos à recomposição de saldos contas a receber e saldos com bancos em 31 de outubro de 2008 reconciliados com as posições dos sistemas e dos bancos.

Lançamentos a débito na conta 12201 – Adiantamento compras Sto Antonio MG – R\$ 585.817,86

Refere-se a saldo existente em conta gráfica com a empresa Wilke onde a ZELEPEL vendia tubos fabricados pela Wilke no Paraná. A ZELEPEL adquiria mercadorias e fazia os pagamentos da Wilke.

Além disso, existe um erro de nomenclatura da conta contábil. Onde se lê Sto Antonio deveria se ler Wilke.

Lançamento a crédito na conta 202203 Credores quirografários – R\$ 240.000,00

Refere-se a ajustes para recomposição da posição da empresa opinião S/A, conforme lista de credores submetida e aprovada durante a Assembléia de Credores em 23 de Setembro de 2009; No Anexo VII encontra-se o saldo submetido e aprovado em assembléia.

Lançamento a crédito na conta 101203003 Duplicatas Descontadas ZFAC – R\$2.250.000,00

Refere-se a ajuste para recomposição da posição da empresa ZFAC Comercial Ltda, conforme lista de credores, submetida e aprovada durante a Assembléia de Credores em 23 de setembro de 2009. No anexo VII encontra-se o saldo submetido e aprovado em assembléia.

Vários lançamentos a débito na conta 402802 Ganhos e Perdas Operacionais – R\$ 1.533.118,32

Refere-se a vários ajustes relativos à recomposição judicial em 24 de Novembro de 2008 reconciliados com as posições do sistema e dos bancos.

Lançamento a débito na conta 12201 Adiantamentos compras Sto Antonio MG – R\$ 220.397,01

Refere-se a saldo existente em conta gráfica com a empresa Wilke, que cedeu a marca para a ZELEPEL conforme informado anteriormente.

Além disso, existe um erro de nomenclatura da conta contábil.

Lançamento a débito na conta 12201 Adiantamentos Compras Sto Antonio MG R\$300.420,39

Refere-se a saldo existente em conta gráfica com a empresa Wilke, que cedeu a marca para a ZELEPEL conforme informado anteriormente.

Além disso, existe um erro de nomenclatura da conta contábil.

Vários lançamentos a débito na conta 402802 Ganhos e Perdas Operacionais – R\$ 54.193,34 e R\$ 140.158,64.

Refere-se a vários ajustes relativos à recomposição de saldos com bancos em 31 de Dezembro de 2008 reconciliados com as posições do sistema e dos bancos."

A íntegra da resposta do contribuinte, com todos os seus anexos, faz parte do processo digital.

1.1.3. Análise dos lançamentos na conta 402802 – Ganhos e Perdas operacionais

Analisando os lançamentos na conta 402802 e suas contrapartidas, e confrontando-os com as explicações dadas pelo sujeito passivo, chegamos às seguintes conclusões:

1.1.3.1. Lançamento a crédito na conta 101414 Adiantamento a Fornecedores – R\$ 886.545,10

A conta do ativo circulante 101414 Adiantamento a Fornecedores tem saldo inicial em 01/01/2008 de R\$ 36.775,39. Os lançamentos nesta conta, cujo razão foi anexado ao processo digital, apresentam registros de pagamentos a diversos beneficiários, sendo que a maioria dos históricos assinala o nome "Valmar" (R\$ 608.654,68). Também existem lançamentos com histórico de pagamento a "Aguinaldo" ou "Valmar Aguinaldo" (lanç. nº 000002000014), ou ainda "Valmar Aguinaldo Messias" (lanç nº 000002000017), sendo que Aguinaldo Messias Jacomini era diretor da ZELEPEL em 2008. Também existem diversos históricos em que o nome "Valmar" aparece associado a outros, como "VALMAR UBERLAN" (lanç. nº 000002000010), "PGTO VALMAR RAMENZONE CH 791214" (lanç. nº 008850000079) ou "VALMAR JOACI" (lanç. nº 000002000010).

Embora a conta seja classificada como "adiantamentos", não existe compensação dos pagamentos em contas de despesas. Em 31/10/2008, o saldo total da conta (R\$886.545,10) é lançado contra a conta 402802 – Ganhos e Perdas Operacionais. Os documentos relacionados a estes lançamentos apresentados pelo sujeito passivo foram os seguintes:

Tabela 4 - Conta 101414 – Documentos apresentados

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico	Doc apresentado
04/01/2008	101414	ADTOS A FORNECEDORES	D	28.000,00	PAGTO REFPAGTOS GERAIS - VALMAR	cheque 325783 Itaú
21/01/2008	101414	ADTOS A FORNECEDORES	D	1.400,00	PAGTO REFPAGTOS GERAIS - VALMAR	cheque 325804 Itaú
30/01/2008	101414	ADTOS A FORNECEDORES	D	4.350,00	-PGTO A VALMAR MEDICINA	NF 550 Valmar Medicina e Seg do Trabalho CNPJ 07.448.055/0001-08

Foram apresentados alguns outros documentos relacionados a pagamentos à empresa "Valmar" ou "Valmar Medicina", cujo lançamento contábil na conta 10414 não foi localizado e que constam da relação abaixo:

Tabela 5 - Conta 101414 – Documentos não localizados

Data	Tipo documento	Valor
01/02/2008	recibo de pagamento	4.350,00
01/05/2008	recibo de pagamento	4.350,00
18/04/2008	NF 569	4.350,00
21/05/2008	recibo	4.350,00
21/05/2008	NF 579	4.350,00
01/07/2008	recibo	4.350,00
23/06/2008	NF 586	4.350,00

Como os documentos apresentados, além de não corresponderem à totalidade dos lançamentos contábeis, não esclareceram a natureza dos pagamentos efetuados, o contribuinte foi intimado, pelo Termo de Intimação Fiscal nº8, de 27/11/2012, a apresentar documentação comprobatória (Notas Fiscais, Contratos) de que os lançamentos contábeis feitos nesta conta estão relacionados à ocorrência de despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Não houve resposta.

Em relação à empresa Valmar Medicina e Segurança do Trabalho, o contribuinte alegou tratar-se de prestador de serviços médicos. Não foram apresentados contratos ou outros documentos que comprovassem a real prestação dos serviços.

A empresa "Valmar Medicina e Segurança do Trabalho Sociedade Simples Ltda". CNPJ 07.448.055/0001-08 foi declarada como "inexistente de fato" pela Receita Federal do Brasil em 31 de agosto de 2011 (Ato Declaratório Executivo 197 de 3 de agosto de 2011).

1.1.3.2. Lançamento a crédito na conta 101419 Adtos M Jacomini – R\$ 296.268,86

Esta conta, cujo razão foi anexado ao processo digital, tem saldo inicial de R\$ 281.777,35. Registra alguns pagamentos com histórico de "SIMPLES e "INSS". Em 31/10/2008, apresenta lançamento de R\$ 296.268,86 a crédito, com contrapartida na conta 402802 – Ganhos e Perdas operacionais. Não foi apresentado nenhum documento relativo a estes lançamentos.

"M. Jacomini" é o nome de uma empresa cujo sócio responsável é Aguinaldo Messias Jacomini, diretor da ZELEPEL em 2008.

O contribuinte foi intimado, pelo Termo de Intimação Fiscal nº8, a apresentar documentação comprobatória (Notas Fiscais, Contratos) de que os lançamentos contábeis feitos nesta conta estão relacionados à ocorrência de despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Não houve resposta.

1.1.3.3. Lançamento a crédito na conta 102101 Adiantamentos Compras Santo Antonio – R\$ 7.633.121,65

Esta conta, cujo razão foi anexado ao processo digital, apresentou saldo inicial devedor de R\$ 5.843.165,35. Contabiliza pagamentos em sua maioria a pessoas

físicas, mas também a pessoas jurídicas. Em 02/01/2008, apresenta lançamento a crédito de R\$ 2.248.380,00 com contrapartida em "Máquinas e Equipamentos" (o histórico do lançamento é "AQUISICAO DVS MAQ. EQUIP STO ANTONIO REL"). Em 31/10/2008, apresenta o lançamento a crédito de R\$ 7.633.121,65, com contrapartida na conta "402802 - Ganhos e Perdas Operacionais". O saldo resultante dos pagamentos feitos em novembro e dezembro é lançado a débito na conta do ativo "103013 – Gastos de Reorganização INDUSPEL", sem efeito na apuração do resultado do exercício.

Foram apresentados os seguintes comprovantes de transferências bancárias, relativos a parte dos lançamentos contábeis nesta conta:

Tabela 6 – Relação de documentos apresentados - conta 102101 Adiantamentos Compras Santo Antonio

Data	D/C	Valor	Histórico	Número	Doc nº	Envelope nº	Nome do beneficiário (comprovante)
02/01/2008	D	13.441,00	FRANCISCO AGAU	000002000028	10	4	Francisco Agau
02/01/2008	D	4.747,50	PAGTO JOAO	008850000045	11	4	João Anderson Gonçalves

Também foram apresentados documentos relacionados no anexo "Documentos apresentados – lançamentos contábeis não localizados" que podem estar associados a esta conta.

Foi constatado que dois dos nomes que aparecem como beneficiários dos pagamentos coincidem com empregados da Santo Antonio em 2008, conforme a GFIP de agosto de 2008 (original) desta empresa. São eles Francisco Agau Balduino e Jaime Claudemir Moreira Moreno.

A justificativa da empresa para os pagamentos lançados nesta conta é de serem decorrência do contrato firmado com a Santo Antonio em 2006, onde a relação das duas empresas é descrita da seguinte forma:

"Tendo em vista a excelência na produção de Papel da empresa Santo Antonio Ind. e Comércio de Papel Ltda, bem como a estreita relação de venda e compra existente entre essa e a Zelepel Ind e Com. de Artefatos de Papel Ltda, fundamental para o andamento funcional de ambas, propõe-se a venda de papel com exclusividade suprimindo a necessidade da primeira e garantindo compra de matéria prima para a segunda".

A forma de pagamento pela matéria-prima, conforme o contrato, não prevê pagamentos diretos da compradora à vendedora:

"Em virtude de delicada situação financeira a qual estamos atravessando bem como a impossibilidade de abertura de conta bancária para transferência direta dos créditos, a Zelepel Indústria e Comércio de Artefatos de Papel S/A efetuará pagamento sob os serviços e mercadorias entregue pela Santo Antonio Indústria e comércio de Papel Ltda, que será realizado diretamente a credores e empregados da empresa, a serem selecionados."

O contrato especifica:

"Sendo o pagamento feito diretamente a credores da Santo Antonio, este ocorrerá na medida das necessidades de seu cumprimento, sendo realizado aos empregados da empresa, como forma de recompensa, este ocorrerá de forma mensal e aos empregados selecionados por esta empresa."

As Notas Fiscais emitidas pela Santo Antonio referentes a compras realizadas pela ZELEPEL durante o ano de 2008, conforme a contabilidade desta última, foram as seguintes:

Tabela 7 – Notas Fiscais – Santo Antonio

Mês da Emissão	Número da Nota	CPF/CNPJ do Participante	Valor Total SOMA
02/2008	1131	05.242.584/0001-25	7.383,00
03/2008	1133	05.242.584/0001-25	7.340,40
03/2008	1150	05.242.584/0001-25	8.748,00
03/2008	1152	05.242.584/0001-25	8.630,40
04/2008	1156	05.242.584/0001-25	7.437,00
05/2008	1180	05.242.584/0001-25	7.391,40
05/2008	1181	05.242.584/0001-25	8.682,00
05/2008	1188	05.242.584/0001-25	9.876,00
06/2008	1189	05.242.584/0001-25	11.598,40
09/2008	1263	05.242.584/0001-25	8.680,00

Pode-se observar que, embora exista o contrato de exclusividade entre as duas empresas para o fornecimento de papel, os números das Notas não são sequenciais. Além disso, existe uma grande diferença entre o valor total das Notas Fiscais da Santo Antonio (R\$ 85.766,60) e o valor dos pagamentos contabilizados na conta 102101 (total em 2008: R\$ 4.225.489,53).

O sujeito passivo informou, em sua resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº5, que "em agosto de 2008, a fábrica de papel de Santo Antonio em Minas Gerais onde investimos muito dinheiro não poderia ter sua continuidade assegurada em razão de mais investimentos que precisariam ser feitos para melhorar sua produtividade." Em diligência vinculada ao procedimento fiscal 003/2011 (MPF 0812800.2012.00150-6), foi enviado Termo de Intimação Fiscal à Santo Antonio, para o endereço constante no cadastro do CNPJ em Santo Antonio do Amparo, Minas Gerais, para que esta apresentasse os livros contábeis, contratos e Notas Fiscais, tendo o envelope sido devolvido pelo correio, em 16/08/12 com o carimbo "mudou-se". Foram então intimados os sócios da empresa, Benesido Fonte Moura e Manoel Sertório Queiroz Ferro, ambos com endereço em Maceió, Alagoas, conforme o cadastro do CPF, a apresentar a mesma documentação, tendo os envelopes retornado sem a localização dos destinatários, respectivamente em 01/11/12 e 07/11/12.

1.1.3.4. Lançamento a crédito na conta 102108 - Antecipação Sto Antonio Capital de Giro – R\$ 1.044.895,01

O saldo inicial da conta é R\$ 759.738,55 (devedor). Registra diversos pagamentos, sendo os principais beneficiários "MASA EMPREEND. IMOBIL. LTDA", "MONTE CARLO INCO E PART". Em 31/10/2008, o saldo total da conta, R\$ 1.044.895,01 (D) é lançado com a contrapartida em "Ganhos e Perdas Operacionais" e histórico "VR REF DESP OPERAC RV CONSULT". A RV PARTICIPACOES S/A ou RV CONSULTORIA E PARTICIPACOES S/A., CNPJ 06.152.751/0001-00, é acionista da ZELEPEL. Sua principal acionista (99,99%), conforme declarado em DIPJ, é MARIA LUIZA RODRIGUES VALLE CAVALCANTI, cônjuge de PAULO EDUARDO BATISTA CAVALCANTI, diretor da Zelepel e principal acionista da RSI Participação S. A., CNPJ 06.155.106/0001-40, que por sua vez é acionista da ZELEPEL (99,99%).

Não foram apresentados documentos relativos aos lançamentos contábeis nesta conta.

A resposta da Zelepel ao Termo de Intimação Fiscal nº5 ("Há várias inconsistências nesse saldo que mostram classificações e históricos indevidos. Portanto, o saldo deveria ser classificado no ativo e provisionado") reconhece, embora indiretamente, que o saldo da conta não poderia ter sido lançado em conta de resultado.

O razão da conta 102108 foi anexado ao processo digital.

1.1.3.5. Lançamento a crédito na conta 102109- Adiantamento Agio Sto Antonio – R\$ 310.000,00

O valor lançado na conta Ganhos e perdas operacionais é igual ao saldo inicial da conta 102109 em 01/01/2008. O histórico do lançamento contábil é "VR REF DESP OPERAC RSI". Conforme já informado no item anterior, a RSI Participação S. A. é a acionista majoritária da ZELEPEL e tem como maior acionista Paulo Eduardo Cavalcanti.

Mais uma vez a resposta da empresa reconhece a impropriedade do lançamento contábil em conta de resultado ("Verifica-se que houve erro de classificação contábil e pelo que foi levantado representa um lançamento de ajuste relativo a aumento de capital não encontrado contrapartida adequada.").

O razão da conta 102109 foi anexado ao processo digital.

1.1.3.6. Lançamento a crédito na conta 201705 – Antecipação para Opção de compra de ações – R\$ 1.339.628,78

A conta tem saldo inicial de R\$ 974.795,63, devedor. Recebe o lançamento de diversos pagamentos descritos no histórico como "paulo", "paulo cavalcanti", "MASA", "AMIL", "ITAUCARDS", "IPVA", "VALMAR", "Quatro Estações", "Ilha de Bali", entre outros. O lançamento na conta "Ganhos e Perdas Operacionais" aparece com o histórico de "VR REF DESP OPERAC PAULO CAVALCANTI". O valor lançado nessa conta é de R\$ 1.339.628,78.

Em 24/01, 28/2, 19/03, 24/4 e 11/6, o pagamento da verba contabilizada nesta conta foi feito no mesmo momento em que ocorreu o pagamento de prolabore, como pode ser verificado no razão da conta 201705.

O sujeito passivo reconhece que não cabia o lançamento em conta de resultado ("Há várias inconsistências nesse saldo que mostram classificações e históricos indevidos. Portanto, o saldo deveria ser classificado no ativo e provisionado").

O razão da conta 201705 foi anexado ao processo digital.

1.1.3.7. Vários lançamentos a crédito na conta 402802 – Ganhos e Perdas operacionais – R\$ 1.736.255,18

São os seguintes as contas e os valores relacionados a estes lançamentos:

Tabela 8 – lançamentos a crédito na conta 402802 (R\$1.736.255,18) em 31/10/2008

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
31/10/2008	101203003	DUPLICATA DESCONTADAS ZFAC	D	969.534,29	AJUSTE DUPL DESC ZFAC
31/10/2008	101201102	CONTA A RECEBER-FILIAL PARANA	D	764.578,85	AJUSTE CTAS RECEBER CONF RELAT MICROSIGA
31/10/2008	101201001	CONTAS A RECEBER MERCADO INTERNO	D	673.048,91	AJUSTE CTAS RECEBER CONF RELATORIO MICRO
31/10/2008	101201103	CONTA A RECEBER- FILIAL PARNAMIRIM	D	63.963,81	AJUSTE CTAS RECEBER CONF RELAT MICROSIGA
31/10/2008	201612	BANCO INDUSTRIAL 109123207	D	27.967,60	AJUSTE BANCO INDUSTRIAL
31/10/2008	101201002	CONTAS A RECEBER MERCADO EXTERNO	D	10.522,27	AJUSTE CTAS RECEBER CONF RELAT MICROSIGA
31/10/2008	101204008	ITAU CTA VINC 47.959-9 COBR GAR COBRADOS	D	2.501,26	AJUSTE ITAU COBRADOS GARANTIAS
31/10/2008	101204005	ITAU AG 1456 C/C 43854-6 C/ VINCULADA	D	0,01	AJUSTE ITAU CTA VINCULADA
31/10/2008	402802	GANHOS E PERDAS OPERACIONAIS	C	1.736.255,18	AJUSTE RESULTADO NAO OPERACIONAL
31/10/2008	101203004	DUPLICATA DESCONTADA OPINIAO	C	752.697,25	AJUSTE DUPL DESC OPINIAO
31/10/2008	101204018	SANTANDER COBRANCA GARANTIAS A VENCER	C	22.849,42	AJUSTE SANTANDER COBRANCA
31/10/2008	201618	BDO SANTANDER 0451 29006506	C	299,55	AJUSTE BANCO SANTANDER
31/10/2008	101201101	CONTA A RECEBER-SUZANO	C	15,60	AJUSTE CTAS RECEBER CONF RELAT MICROSIGA

O sujeito passivo explica estes lançamentos como "ajustes relativos à recomposição de saldos contas a receber e saldos com bancos em 31 de outubro de 2008 reconciliados com as posições dos sistemas e dos bancos". Não foram apresentados documentos ou outros esclarecimentos, embora a empresa tenha sido intimada a fazê-lo por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 5 e do Termo de Reintimação Fiscal de 16/10/12.

Foi consultado o processo da recuperação judicial da empresa (Nº 068.01.2008.033492-4/5ª Vara de Barueri), não tendo sido localizados elementos que pudessem esclarecer a origem destes créditos.

O razão das contrapartidas de "Ganhos e perdas operacionais" de outubro de 2008 foi anexado ao processo digital.

1.1.3.8. Lançamentos a débito na conta 102201 – Adiantamento compras Sto Antonio MG – R\$ 585.817,86

Na sua explicação sobre este lançamento, o contribuinte alega corresponder a "saldo existente em conta gráfica com a empresa Wilke onde a ZEPEL vendia tubos fabricados pela Wilke no Paraná. A ZEPEL adquiria mercadorias e fazia os pagamentos da Wilke."

"Além disso, existe um erro de nomenclatura da conta contábil. Onde se lê Sto Antonio deveria se ler Wilke."

A relação entre a ZEPEL e a Wilke não foi explicada satisfatoriamente pela fiscalizada. Em sua resposta de 08/10/2012 afirma que os pagamentos feitos à Wilke foram feitos a título de retribuição pelo direito de uso da marca em 2004. Na mesma resposta de 08/12, afirma que vendia tubos fabricados pela Wilke no Paraná, pagando a mercadoria dela comprada por meio da liquidação de suas obrigações com terceiros. Além disso, a conta 102201 registra diversos recebimentos de títulos cuja origem não foi esclarecida, uma vez que não foram apresentados os documentos relativos a eles. Também não foram apresentados documentos comprobatórios relativos nem à compra da mercadoria da Wilke pela Zelepel (inclusive Notas Fiscais - só foram apresentadas Notas emitidas em 2007), nem aos pagamentos registrados nesta conta. A afirmação sobre a existência de pagamentos em retribuição pela compra da marca não foi comprovada pela contabilidade, uma vez que não há registro no passivo da empresa de débito relacionado a esta compra. Existe, no entanto, no ativo da empresa, na conta 103106 - Marcas e Patentes, sem movimento em 2008, o registro do saldo inicial de R\$ 9.519.521,00. Consulta ao INPI-Instituto Nacional de Propriedade Industrial confirma que o titular da marca Wilke é a Zelepel.

1.1.3.9. Lançamento a crédito na conta 202203 Credores quirografários – R\$ 240.000,00

O sujeito passivo afirma que o valor creditado nesta conta e debitado em "ganhos e perdas operacionais" refere-se a "ajustes para recomposição da posição da empresa Opinião S/A, conforme lista de credores submetida e aprovada durante a Assembléia de Credores em 23 de Setembro de 2009". Não apresentou outros esclarecimentos ou documentos, apenas a lista de credores.

O razão da conta 202203 foi anexado ao processo digital.

1.1.3.10. Lançamento a crédito na conta 101203003 Duplicatas Descontadas ZFAC – R\$2.250.000,00

O sujeito passivo afirma que o valor creditado nesta conta e debitado em "ganhos e perdas operacionais" refere-se a "ajuste para recomposição da posição da empresa ZFAC Comercial Ltda, conforme lista de credores, submetida e aprovada durante a Assembléia de Credores em 23 de setembro de 2009". Não apresentou outros esclarecimentos ou documentos, apenas a lista de credores.

O razão da conta 101203003 foi anexado ao processo digital.

1.1.3.11. Vários lançamentos a débito na conta 402802 Ganhos e Perdas Operacionais – R\$ 1.533.118,32

O sujeito passivo afirma que o valor debitado em "ganhos e perdas operacionais" refere-se a "vários ajustes relativos à recomposição judicial em 24 de Novembro de 2008 reconciliados com as posições do sistema e dos bancos." Não apresentou outros esclarecimentos ou documentos, apenas a lista de credores.

O razão das contrapartidas de Ganhos e Perdas Operacionais de 24 de novembro de 2008 foi anexado ao processo digital.

1.1.3.12. Vários lançamentos a crédito na conta 402802 Ganhos e Perdas Operacionais – R\$ 2.050.647,11

Estes lançamentos não são explicados pelos contribuinte e nenhum documento a eles relacionado foi apresentado à fiscalização.

O razão das contrapartidas de Ganhos e Perdas Operacionais de 24 de novembro de 2008 foi anexado ao processo digital.

1.1.3.13. Lançamento a débito na conta 12201 Adiantamentos compras Sto Antonio MG – R\$ 220.397, 01

Não foram apresentados documentos referentes a este lançamento.

1.1.3.14. Lançamento a débito na conta 12201 Adiantamentos Compras Sto Antonio MG R\$300.420,39

Não foram apresentados documentos referentes a este lançamento.

1.1.3.15. Vários lançamentos a débito na conta 402802 Ganhos e Perdas Operacionais – R\$ 54.193,34 e R\$ 140.158,64.

O sujeito passivo afirma que o valor debitado em "ganhos e perdas operacionais" refere-se a "vários ajustes relativos à recomposição de saldos com bancos em 31 de Dezembro de 2008 reconciliados com as posições do sistema e dos bancos." Não apresentou outros esclarecimentos ou documentos.

O razão das contrapartidas de Ganhos e Perdas Operacionais de 31 de novembro de 2008 foi anexado ao processo digital.

1.1.4. Conclusões

A análise da documentação apresentada pela empresa e da resposta dada ao Termo de Intimação Fiscal nº5, permitiu as seguintes constatações:

1.1.4.1. Diversas contrapartidas da conta 402802 apresentavam saldo inicial devedor em 01/01/2008, conforme discriminado abaixo:

Tabela 9 – contrapartidas da conta 402802 com saldo inicial devedor

data	cod cta	nome cta	D/C (402802)	Valor lançado na conta 402802	Saldo Inicial	D/C
31/out	101414	ADTOS A FORNECEDORES	D	886.545,10	36.775,39	D
31/out	101419	ADTOS M JACOMINI	D	296.268,86	281.777,35	D
31/out	102101	ADIANTAMENTOS COMPRAS SANTO ANTONIO	D	7.633.121,65	5.843.165,35	D
31/out	102108	ANTECIPACAO STO ANTONIO CAPITAL GIRO	D	1.044.895,01	759.738,55	D
31/out	102109	ADIANTAMENTO AGIO STO ANTONIO	D	310.000,00	310.000,00	D
31/out	201705	ANTECIPACAO P/ OPCA O DE COMPRAS ACCOES S	D	1.339.628,78	974.795,63	D
31/out	102201	ADIANTAMENTOS COMPRAS STO ANTONIO MG	C	1.106.635,26	1.555.737,54	D

- 1.1.4.2.** As contas 101414, 101419, 102101, 102108, 201705 e 102201 registraram diversos pagamentos a pessoas físicas e jurídicas. O sujeito passivo, intimado a apresentar documentos relacionados a esses lançamentos (Termo de Intimação Fiscal nº5, Termo de Reintimação Fiscal de 16/10/2012 e Termo de Intimação nº 8), apresentou apenas alguns comprovantes de transferência bancária relacionados aos lançamentos na conta 102101 e 102201. Foram apresentadas também duas cópias eletrônicas de cheque e uma Nota Fiscal relacionadas aos lançamentos na conta 101414 e alguns outros documentos em relação aos quais não foi localizado o lançamento contábil correspondente. As cópias de todos os documentos apresentados à fiscalização foram anexadas ao processo.
- 1.1.4.3.** O contribuinte foi intimado (por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 8) a comprovar que os lançamentos contábeis na conta 402802 e contrapartidas relacionam-se à ocorrência de despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, não tendo havido resposta.
- 1.1.4.4.** Foram lançados a débito na conta "Ganhos e Perdas Operacionais" valores correspondentes a pagamentos ao diretor Aguinaldo Messias Jacomini, a Emil Philips, a "Valmar Medicina" e outros beneficiários, feitos em 2008 e registrados na conta 101414 – Adtos a Fornecedores. Embora o contribuinte alegue tratar-se, no caso da "Valmar Medicina" de pagamento a prestador de serviços médicos, não comprovou a real prestação de serviços. Considerando que
- 1) existem registros de pagamentos de Notas Fiscais da Valmar Medicina contabilizados na conta 401207 - ASSISTENCIA MEDICA;
 - 2) existem nessa mesma conta (401207) registros de pagamentos à operadora de planos de saúde Intermédica;
 - 3) a Zelepel possuía em média cerca de 200 empregados durante o ano de 2008;
 - 4) nos históricos dos lançamentos contábeis na conta 101414 o nome "Valmar" é frequentemente associado a outros nomes como "Aguinaldo", "Ramenzone", "Emil", "Compel" e outros;
 - 6) o valor total pago como o histórico "Valmar" (associado ou não a outros nomes) foi de R\$ 608.654,68, conclui-se que não é razoável a afirmação de que esses valores correspondem a "serviços médicos prestados".
- 1.1.4.5.** Os lançamentos contábeis de 2008 na conta 101419 – Adiantamentos a M. Jacomini com contrapartida em "Ganhos e Perdas Operacionais" correspondem a pagamentos de GPS e DARF/SIMPLES. Não foi apresentado nenhum documento relativo a estes lançamentos, mas os valores não constam dos recolhimentos da ZELEPEL registrados nos sistemas da Receita Federal.
- 1.1.4.6.** O contribuinte justifica os pagamentos registrados na conta 102101 em 2008 como resultado de sua relação com a Indústria de Papel Santo Antonio, em que teria investido com o objetivo de obter matéria-prima (papel) para fabricação de seus produtos. Apresentou à fiscalização somente o contrato com a Santo Antonio, que previa o fornecimento de papel com exclusividade, e comprovantes de transferências bancárias para diversas pessoas, das quais apenas duas puderam ter comprovado seu vínculo à fábrica de papel, através da consulta à GFIP da Santo Antonio nos sistemas da Receita Federal. No entanto, a natureza dos pagamentos a estas e às demais pessoas não ficou comprovada. E mesmo que fosse comprovado que, como alega a ZELEPEL, os pagamentos registrados nesta conta correspondessem ao pagamento dos credores e empregados da Santo Antonio ("como forma de recompensa" e, portanto, não de retribuição pelo serviço executado, diz o contrato entre as duas empresas), não caberia o lançamento de tais valores na apuração de resultado da ZELEPEL.
- O Conselho Federal de Contabilidade define os princípios contábeis a serem observados na elaboração da contabilidade das empresas, dentre os quais o da entidade, por meio da Resolução CFC n.º 750/93, da qual transcrevemos o trecho abaixo:

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Se o sujeito passivo, como alega, escolheu assumir as obrigações da Santo Antonio, confundindo o patrimônio das duas empresas, ao invés de ter uma participação societária ou incorporá-la, como é mais usual, ao registrar essas obrigações em sua contabilidade como "adiantamentos" e posteriormente lançá-las como perdas operacionais, fere o princípio contábil da entidade.

O contrato previa exclusividade no fornecimento de papel pela Santo Antonio. No entanto, as faturas desta para a ZELEPEL somaram apenas R\$ 85.766,60 durante o ano de 2008, embora a DIPJ/2009 da Santo Antonio informe a receita de R\$ 1.101.200,66.

Como foi descrito no item 1.1.3.3, a Indústria de Papel Santo Antonio e seus sócios não foram localizados para obtenção de esclarecimentos sobre os fatos expostos e, de 2009 a 2012, a empresa apresentou à Receita Declaração de Inatividade.

1.1.4.7. Não foram apresentados documentos ou esclarecimentos quanto aos pagamentos feitos em 2008 e contabilizados nas contas 102108 – Antecipação Capital de Giro , 201705 – Antecipação para Opção de compra de ações.

1.1.4.8. Os lançamentos a crédito na conta 202203 - credores quirografários e na conta 101203003 – Duplicatas Descontadas ZFAC foram explicados de forma genérica pelo contribuinte como "recomposição de posição" das empresas Opinião e ZFAC após a assembléia de credores decorrente da recuperação judicial. Também são explicados como "recomposição de posições dos sistemas e dos bancos" os lançamentos a débito na conta 402802 de R\$1.533.118,32 em 24/11 e de R\$ 54.193,34 e R\$ 140.158,64 em 31/12, bem como vários lançamentos a crédito (R\$ 1.736.255,18 em 31/10 e R\$2.050.647,11 em 24/11) Estas explicações são insuficientes para esclarecer a origem e natureza dos valores.

1.1.4.9. Foram feitos os seguintes lançamentos a crédito na conta 402802:

Tabela 10 – lançamentos a crédito na conta 402802

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico	Contrapartida	Número
31/10/2008	402802	GANHOS E PERDAS OPERACIONAIS	C	1.736.255,18	AJUSTE RESULTADO NAO OPERACIONAL	Múltiplas	000002000058
31/10/2008	402802	GANHOS E PERDAS OPERACIONAIS	C	585.817,86	VR. REF. DESP OPERAC WILKE/THON	Adtos Sto Antonio MG	000002000064
24/11/2008	402802	GANHOS E PERDAS OPERACIONAIS	C	2.050.647,11	AJUSTE CONF RELAT FINANC REC JUDICIAL	múltiplas	000002000014
30/11/2008	402802	GANHOS E PERDAS OPERACIONAIS	C	220.397,01	VR REF WILKE/THON	Adtos Sto Antonio MG	000002000047
30/12/2008	402802	GANHOS E PERDAS OPERACIONAIS	C	300.420,39	VR REF WILKE/THON	Adtos Sto Antonio MG	000002000025

Não foram apresentados documentos que esclarecessem a origem destas receitas. No entanto, sendo reconhecidas pelo sujeito passivo, foram mantidas.

1.2. FALTA DE RECOLHIMENTO DE IRRF – PAGAMENTO SEM CAUSA

O sujeito passiva registrou nas contas abaixo relacionadas diversos pagamentos a pessoas físicas e jurídicas, inclusive seus diretores Paulo Eduardo Batista Cavalcanti e Agostinho Messias Jacomini:

Tabela 11 – pagamentos a pessoas físicas e jurídicas

Cód.Conta	Conta	Históricos mais frequentes
101414	ADTOS A FORNECEDORES	"Valmar", Emil Philips e Aguinaldo Jacomini
101419	ADTOS M JACOMINI	INSS, SIMPLES
102101	ADIANTAMENTOS COMPRAS SANTO ANTONIO	Francisco Agau Balduino, João Anderson Gonçalves, Folha Santo Antonio
102108	ANTECIPACAO STO ANTONIO CAPITAL GIRO	Masa Empreendimentos, Monte Carlo Incorporações
102201	ADIANTAMENTOS COMPRAS STO ANTONIO MG	Wilke, Assejur, Levi S. Oliveira
201705	ANTECIPACAO P/ OPCAO DE COMPRAS ACCOES S	Paulo Cavalcanti
102102	ADIANTAMENTO COMPRA INDUSPEL	Induspel, Compel, Transchumacher, Mateus Alimentos e outros
102106	ADIANTAMENTOS COMPRAS INDUSPEL VIA PR	Eclair Andriola, M3 do Paraná
102103	ANTECIPACAO INDUSPEL CAPITAL GIRO	M3 do Paraná
102104	ANTECIPACAO INDUSPEL OPCAO DE COMPRA	Karan

A fiscalizada foi intimada, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 8, a apresentar a documentação comprobatória de que os pagamentos estavam relacionados à ocorrência de despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, nos termos do artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000/99:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 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 nº 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 nº 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.

Não houve resposta ao Termo de Intimação nº8. Analisando os lançamentos contábeis de todas as contas e a resposta ao Termo de Intimação nº 5, que também solicitava documentos relativos às seis primeiras contas mostradas na Tabela 11, conclui-se que:

1. Como já foi abordado no item 1.1.3.1, os pagamentos contabilizados na conta 101414, trazem no histórico, na maior parte, os nomes de Aguinaldo Jacomini (diretor), Emil Philips e "Valmar". Neste último caso, a explicação da empresa, de que seriam pagamentos em retribuição de serviços médicos prestados, não explica os altos valores pagos, nem o fato do nome "Valmar" aparecer frequentemente associado a outros nomes no histórico do lançamento.
2. Os pagamentos registrados na conta 101419 aparentemente referem-se a impostos devidos pela empresa do diretor Aguinaldo Jacomini, a "M. Jacomini", CNPJ 05.444.680/0001-56.
3. O sujeito passivo alega que os pagamentos registrados na conta 102101 são feitos a credores e empregados da Indústria de Papel Santo Antonio, admitindo, portanto que não correspondem a despesas operacionais da ZELEPEL, mas da outra empresa, o que desrespeita o princípio contábil da entidade.
4. Não houve apresentação de documentos ou de justificativa para os pagamentos lançados nas contas 102108 e 201705. Parte dos históricos dos lançamentos traz o nome do diretor Paulo Eduardo Cavalcanti.
5. A fiscalizada alega que os pagamentos contabilizados na conta 102201 relacionam-se a venda de mercadoria fabricada pela Wilke. As Notas emitidas pela Wilke são liquidadas por estes pagamentos. Mais uma vez, não é observado o princípio da entidade. Os pagamentos contabilizados nesta conta são estranhos à atividade da ZELEPEL.
6. As quatro últimas contas identificadas na Tabela 11 relacionam-se à INDUSPEL EMBALAGENS E ARTEFATOS DE PAPEL LTDA, CNPJ 07.686.832/0001-52, fornecedora da Zelepel. Não foi apresentado nenhum documento relacionado aos lançamentos nestas contas, mas observa-se que as Notas Fiscais emitidas pela Induspel à Zelepel são liquidadas pelos pagamentos efetuados na conta 102102. Em diligência vinculada ao presente procedimento fiscal, foram obtidos os livros contábeis da INDUSPEL, que não registram nenhum pagamento da ZELEPEL durante todo o ano de 2008. Eclair Andriola, beneficiário de pagamentos registrados na conta 102106 é sócio da Induspel e a M3 do Paraná, sua fornecedora.

Em resumo, o sujeito passivo efetuou inúmeros pagamentos a pessoas diversas, inclusive a seus diretores, não vinculados à atividade operacional da empresa. Alguns desses pagamentos, conforme explicações do próprio contribuinte ou conforme a análise dos registros contábeis, podem estar relacionados às empresas Santo Antonio, Wilke e Induspel, em procedimento que afronta o princípio contábil da entidade.

A relação de todos os pagamentos efetuados consta do anexo ao Termo de Verificação "pagamentos não relacionados às necessidades da empresa". O razão de todas as contas relacionadas na Tabela 11, mostrando as contrapartidas dos lançamentos contábeis (na maior parte conta "101102002- ITAU S.A AG 1456 C.C 37501-1") foi anexada ao processo.

A relação de todos os documentos apresentados pela empresa em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 5 foi anexada ao processo.

Na sequência, descreve a Fiscalização a constatação de apuração de valores devidos sobre as bases de cálculo estimadas, como segue:

1.3. IRPJ/CSLL - estimativas mensais

Na DIPJ relativa ao ano de 2008, transmitida em 16/10/2009, o contribuinte manifestou a opção pela tributação de IRPJ e CSLL pelo Lucro Real com apuração anual. A forma de determinação do imposto de renda para cálculo das estimativas mensais escolhida, conforme a Ficha 11, foi "receita bruta e acréscimos". No entanto, todos os campos da declaração referentes a valores foram informados como sendo iguais a zero, o que não foi confirmado pela contabilidade apresentada. Não foram informados em DCTF valores a pagar relativos a estimativas de IRPJ e CSLL, assim como não constam do SINAL recolhimentos correspondentes a estas.

A receita bruta mensal do contribuinte, apurada de acordo com os artigos 224 e 225 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/99) e Instrução Normativa SRF nº11 de 21/02/1996, baseada na contabilidade apresentada, está demonstrada na tabela abaixo:

Tabela 12 – Receita bruta e acréscimos

Cod conta ou grupo	Conta ou grupo	janeiro	fevereiro	março	abril	maio	
RECEITAS	42705	DESCONTOS/ ABATIMENTOS	226,50			55,32	66,24
	42802	GANHOS E PERDAS OPERACIONAIS					
	42704	JUROS RECEBIDOS	794.128,16				13,41
	42708	OUTROS RECEBIMENTOS				36.014,99	
	31101002	MERCADO EXTERNO	-	-	-	-	-
	31102002	VENDA DE IMOBILIZADO	-	-	-	-	-
	31101401	VENDAS – SUZANO	785.222,50	661.576,50	747.001,51	751.929,96	732.442,50
	31101001	VENDAS MERCADO INTERNO	2.620.293,57	2.490.372,46	2.455.273,72	2.458.500,46	2.466.152,32
	31101501	VENDAS-FILIAL PARANA	200.780,10	214.296,12	269.280,69	488.824,71	414.222,57
	31101601	VENDAS-FILIAL PARNAMIRIM	-	-	-	-	4.547,40
DEDUÇÕES	312/3133	DEVOLUCOES E ABATIMENTOS	58.964,66	37.426,82	50.314,32	69.839,50	34.081,02
	301301	IPI S/ VENDAS	292.309,57	189.138,81	185.047,30	212.959,40	178.865,55
	Total	4.049.376,60	3.139.679,45	3.236.194,30	3.452.526,54	3.404.497,87	

Tabela 12 - continuação

Cod conta ou grupo	Conta ou grupo	junho	julho	agosto	setembro	outubro	novembro
42705	DESCONTOS/ ABATIMENTOS	546,78	23,88	100,25	1.445,74	6,07	30,00
42802	GANHOS E PERDAS OPERACIONAIS					2.322.073,04	2.271.044,12
42704	JUROS RECEBIDOS		571,78	872,69	839,73	681,60	410,03
42708	OUTROS RECEBIMENTOS			139,40			
31101002	MERCADO EXTERNO				4.586,40		
31101401	VENDAS – SUZANO	664.842,71	747.042,66	693.828,82	696.329,74	577.249,77	311.804,19
31101001	VENDAS MERCADO INTERNO	2.355.596,48	2.021.155,74	2.124.493,14	2.136.742,57	2.128.613,92	1.534.419,88
31101501	VENDAS-FILIAL PARANA	356.958,33	430.952,33	372.591,41	439.004,97	455.675,60	428.975,00
31101601	VENDAS-FILIAL PARNAMIRIM	12.917,93	21.792,73	31.309,37	43.622,81	91.147,80	175.071,61
312/3133	DEVOLUCOES E ABATIMENTOS	60.726,17	80.601,76	62.000,24	33.239,31	51.135,15	93.120,27
301301	IPI S/ VENDAS	189.727,99	181.617,70	187.761,36	186.509,18	197.500,03	109.845,92
	Total	3.139.313,51	2.959.319,66	2.973.573,48	3.102.823,47	5.336.812,62	4.531.481,60

Passa, então, a Fiscalização a discriminar as exigências formalizadas por meio dos Autos de IRPJ, CSLL, IRRF, multa isolada por falta de recolhimento de estimativa de IRPJ e CSLL e multa regulamentar por declaração inexata:

2. AUTO DE INFRAÇÃO

2.1. IRPJ

Segundo a NBC T 1, conforme Anexo da Resolução CFC 1.121/2008, as despesas são assim conceituadas, sob o aspecto contábil:

"Despesas

78. Definição de despesas abrange perdas assim como as despesas que surgem no curso das atividades ordinárias da entidade. As despesas que surgem no curso das atividades ordinárias da entidade incluem, por exemplo, o custo das vendas, salários e depreciação. Geralmente, tomam a forma de um desembolso ou redução de ativos como caixa e equivalentes de caixa, estoques e ativo imobilizado.

79. Perdas representam outros itens que se enquadram na definição de despesas e podem ou não surgir no curso das atividades ordinárias da entidade, representando decréscimos nos benefícios econômicos e, como tal, não são de natureza diferente das demais despesas. Assim, não são consideradas como um elemento à parte nesta Estrutura Conceitual.

80. Perdas incluem, por exemplo, as que resultam de sinistros como incêndio e inundações, assim como as que decorrem da venda de ativos não-correntes. A definição de despesas também inclui as perdas não realizadas, por exemplo, as que surgem dos efeitos dos aumentos na taxa de câmbio de uma moeda estrangeira com relação aos empréstimos a pagar em tal moeda. Quando as perdas são reconhecidas na demonstração do resultado, elas são geralmente demonstradas separadamente, pois sua divulgação é útil para fins de tomada de decisões econômicas. As perdas são geralmente demonstradas líquidas das respectivas receitas."

Veja-se que, para fins contábeis, as despesas, propriamente ditas, são aquelas as quais surgem no curso das atividades ordinárias da entidade, tomando a forma de um desembolso ou redução de ativos como caixa e equivalentes de caixa, estoques e ativo imobilizado.

Adentrando aos aspectos fiscais, nos termos do art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, base legal do art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), as despesas operacionais são os gastos não computados nos custos, mas necessários às transações ou operações da empresa, que, além disso, sejam usuais e normais à atividade por esta desenvolvida ou à manutenção de sua fonte produtiva.

Segundo o conceito legal transcrito, o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

Como já foi exaustivamente tratado nos itens anteriores, o sujeito passivo não comprovou a necessidade dos gastos lançados a débito na conta 402802 – Ganhos e Perdas Operacionais. Além disso, grande parte dos valores lançados referia-se a períodos de apuração anteriores e, portanto, são indedutíveis para efeitos de apuração do resultado do exercício de 2008.

Imputa responsabilidade solidária e encerra a ação fiscal expondo:

4. DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

Como ficou demonstrado nos itens 1 e 3 deste Termo de Verificação, a empresa informou como iguais a zero todos os campos da DIPJ/2009. Também não declarou em DCTF o IRPJ e a CSLL a pagar, assim como parte do IRRF. Ainda, fez constar de sua contabilidade e do LALUR um prejuízo inexistente de **R\$ 12.841.191,01**. Tais procedimentos configuram crime de sonegação, conforme artigo 71 da Lei 4.502/64:

(...)

Em consequência, aplica-se o disposto no item III do artigo 135 da Lei 5.172, sendo os administradores no período fiscalizado responsáveis solidários em relação aos créditos constituídos neste procedimento fiscal descritos nos itens 2.1, 2.2 e 2.3 deste Termo de Verificação.

Conforme a Ata de Assembléia Geral Extraordinária de 17 de dezembro de 2007, registrada na JUCESP sob o número 1028296/08-3, os diretores da sociedade durante o ano de 2008 eram o Sr. Paulo Eduardo Batista Cavalcanti e Aguinaldo Messias Jacomini, abaixo qualificados:

PAULO EDUARDO BATISTA CAVALCANTI, brasileiro, casado, portador da cédula de identidade RG 14.636.310, inscrito no CPF sob o número 059.459.388-31, residente e domiciliado em Santana de Parnaíba/SP, à Alameda Maracatins, 687 - CEP 06540-105.
AGUINALDO MESSIAS JACOMINI, brasileiro, casado, portador da cédula de identidade RG 13.733.872, inscrito no CPF sob o número 076.154.228-09, residente e domiciliado em Jandira/SP, à Rua Olívia Martins, 358 - CEP 06636-130.

5. ENCERRAMENTO DA AÇÃO FISCAL

Encerra-se nesta data a fiscalização determinada através do MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL 0812800.2011.00003, cujo objetivo era a verificação do cumprimento das obrigações tributárias relativas a IRPJ e reflexos e ao IRRF do ano calendário 2008, resguardando-se, no entanto, o direito da FAZENDA NACIONAL de rever ou complementar os lançamentos ora efetuados, no caso do surgimento de novos fatos ou elementos.

Fica o CONTRIBUINTE cientificado de que deverá manter em boa guarda e ordem todos os documentos e livros referentes aos fatos geradores abordados na fiscalização ora encerrada, com vistas a dirimir eventuais dúvidas que possam surgir sobre os lançamentos ora efetuados.

Fica o CONTRIBUINTE intimado a recolher ou apresentar impugnação contra os lançamentos ora efetuados, dentro do prazo de 30 (trinta) dias, contado a partir da data da ciência,

E para constar e surtir seus efeitos legais, lavra-se o presente termo em duas vias de igual teor, assinadas pelo AUDITOR FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, sendo uma das vias encaminhada ao CONTRIBUINTE pela via postal com aviso de recebimento.

De fls. 2.535/2.538 constam Termos de Sujeição Passiva Solidária.

Conforme despacho de fls. 2.540 o procedimento fiscal foi encerrado com a ciência pessoal do sujeito passivo e do diretor Paulo Eduardo Batista Cavalcanti (sujeito passivo solidário) no Auto de Infração em 19/12/2012 e do diretor Aguinaldo Messias Jacomini (sujeito passivo solidário), por via postal, em 26/12/2012 (AR de fls. 2.539).

Em oposição às exigências foram apresentadas as seguintes peças de defesa:

Em 18/01/2013, impugnação de fls. 2.566/2.589 em nome de Paulo Eduardo Batista Cavalcanti, subscrita por sua advogada e acompanhada dos documentos de fls. 2.590/2.591;

Em 18/01/2013, impugnação de fls. 2.592/2.605 em nome da pessoa jurídica Zelepel Indústria e Comércio de Artefatos de Papel S A, subscrita por sua advogada e acompanhada dos documentos de fls. 2.606/2.616;

Em 24/01/2013, impugnação de fls. 2.619/2.648, em nome de Aguinaldo Messias Jacomini, subscrita por sua advogada e acompanhada dos documentos de fls. 2.649/2.690.

Em nome da pessoa jurídica foram apresentadas as razões de defesa a seguir sintetizadas:

Após expor os fatos e ressaltar a tempestividade de sua defesa, a Impugnante argui a nulidade do Auto de Infração alegando que:

- os valores ditos devidos pela empresa dizem respeito a fatos geradores ocorridos entre os anos de 2008 e 2009;*
- o auto não preenche os requisitos necessários para sua validade e eficácia;*
- dentre os requisitos do Auto de Infração, o que mais enseja patente nulidade no auto de infração ora questionado é o requisito da “FIEL DESCRIÇÃO DO FATO INFRINGENTE”.*

Discorre acerca da nulidade e dos requisitos do Auto de Infração para expor que a falta de descrição da irregularidade supostamente cometida, como ocorre no presente caso, implica na conclusão de que a mera opinião do agente fiscalizador é que se constituiu no elemento imponível do ato tributário

Reporta-se aos Princípios da Legalidade e da Tipicidade Cerrada e aduz que:

- a falta de tipicidade da operação acusada, o cálculo do montante tributável e, conseqüentemente, da penalidade cabível, afeta de forma absoluta, a liquidez e certeza do lançamento, elementos esses indispensáveis para que possa validamente prosperar.*
- no caso em tela o Auto de Infração lavrado apresenta tais vícios no que tange a descrição fiel dos fatos infringentes, pois a Auditora Fiscal faz um trabalho extenso e cansativo no Mandado de Procedimento Fiscal e deixa a desejar no Auto propriamente dito, pois não especifica ao certo a que se refere cada valor cobrado e, menos ainda, o porquê dos juros moratórios.*
- o Auto de Infração em questão não goza de todas as prerrogativas necessárias para que seja considerado válido, pois não havendo as especificações do que é cobrado exatamente, subentende-se que o Auto foi baseado em meras presunções da Fiscal. E, por lógico, a lei não trata a presunção como uma característica prevista na idéia de tipicidade.*

Ressalta que as informações contidas no MPF servem para complementar o Auto de Infração, e não para substituí-lo, como parece ter sido a intenção da Auditora Fiscal. Cita excertos doutrinários no sentido de necessidade de prova no procedimento administrativo tributário e expõe ser impossível aceitar que mera presunção de uma Fiscal seja motivo suficiente para a lavratura de um Auto de Infração, quando este sequer preenche os requisitos mínimos necessários para ser considerado válido.

Conclui que não merece prosperar o presente Auto de Infração, ante o vício que acaba, por fim, a macular sua presunção de legitimidade, devendo-se esta instância julgadora declarar a sua NULIDADE.

Na seqüência, defende a inexigibilidade da multa discorrendo acerca de seu entendimento de que apresenta nítido caráter confiscatório e requerendo que a mesma seja revista e diminuída para um valor razoável, em consonância com o princípio constitucional do não-confisco.

Aborda, então, o princípio da proporcionalidade, alegando que a par do não confisco, a imposição de sanção está igualmente condicionada aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, que entende desrespeitados na medida em que se pretende cobrar da empresa uma sanção extremamente pesada por suposta conduta, pois não provada pela I. Fiscal Autuante, a qual sequer trouxe risco de dano ao patrimônio público.

E continua: no momento em que a sanção administrativa, resultado de um suposto (inexistente, de fato) não pagamento de tributo indevido, EQUIVALE A UMA VEZ E MEIA DO PRINCIPAL COBRADO, é óbvio que a pena é desproporcional e não pode ser aplicada.

Reporta-se ao princípio da razoabilidade para alegar que apesar de serem vagos os conceitos de razoável e proporcional, doutrina e jurisprudência têm aplicado os princípios de forma reiterada, afastando os exageros da legislação e na aplicação desta.

Invoca a previsão contida no art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999, de necessária observância dos princípios constitucionais no processo administrativo e requer que sejam aplicados os princípios tanto da proporcionalidade quanto da razoabilidade no que tange à multa imposta pela Auditora Fiscal.

Finaliza requerendo a declaração de nulidade da autuação ou subsidiariamente que a multa imputada seja cobrada com a observância dos Princípios do Não Confisco, Razoabilidade e Proporcionalidade.

Na Impugnação em nome de Paulo Eduardo Batista Cavalcanti, são apresentadas as razões de defesa a seguir sintetizadas:

De início expõe os fatos, argui a tempestividade da defesa e discorda do arrolamento de bens.

Na sequência, a título de prejudicial ao mérito, considera indevida a inclusão do defendente no pólo passivo da presente demanda por não comprovação de comportamento fraudulento – item em que transcreve o art. 71 da Lei nº 4.502/64 e art. 135 do CTN e argumenta:

- de acordo com o art. 135, III, do CTN, a responsabilização do débito tributário às pessoas dos sócios somente pode ocorrer se houver comprovado que houve excesso de poder e/ou infração à lei ou aos estatutos societários [...] fatos esses que não se caracterizam pela simples inadimplência tributária;

- a Autoridade Fiscal está tentando, ainda que indiretamente, expandir a possibilidade de constrição patrimonial advinda da autuação fiscal ao patrimônio do DEFENDENTE, uma vez que, repita-se, não há qualquer comprovação de irregularidade em seu agir;

- não merece prosperar o redirecionamento da presente demanda ao ora Defendente, pois não há nos autos elementos inequívocos que confirmem que este tenha agido de forma ilícita, sendo que meras alegações não podem servir de convencimento deste D. Julgador;

- não se pode admitir presunções justamente porque a presunção jurídica só se opera em virtude de lei e não existe previsão legal que eleja o atraso no recolhimento do tributo como ato de infração à lei por parte do administrador;
- chamar o sócio para responder por débitos da pessoa jurídica sem que se prove ter havido excesso de mandato ou infração à norma representa afastar totalmente a figura da limitação da responsabilidade ínsita nas sociedades;
- o Código Civil traz a figura da desconsideração da personalidade jurídica em seu artigo 50, que prevê ser esta consequência possível quando há abuso da personalidade jurídica, caracterizada pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial;
- a co-responsabilidade não deve se processar automaticamente, ela tem que ser demonstrada através de processo cognitivo que permita ampla instrumentalização e ampla atividade de defesa.

Cita a interessada excertos doutrinários e ementas de decisões judiciais para expor que:

- no caso presente somente seria possível fazer recair a cobrança dos tributos questionados na pessoa física do sócio se houvesse o devido processo que apurasse as condições previstas no art. 135, III, do CTN;
- a simples alegação de que o ora Defendente seria responsável tributário, o que, por obviedade, é inverídico, e ainda sem qualquer comprovação de impingida atitude fraudulenta por parte do sócio, não é suficiente para o redirecionamento do presente processo e conseqüente responsabilização questionada;
- não merece prosperar as alegações feitas pela Auditora Fiscal no que tange a suposta ocorrência de crime de sonegação, bem como não deve ser o DEFENDENTE responsabilizado pelo débito tributário dito existente.

Na seqüência, são apresentadas alegações de nulidade do Auto de Infração e questionada a penalidade imposta no mesmo sentido dos argumentos trazidos pela pessoa jurídica e já relatados.

Na Impugnação em nome de Aguinaldo Messias Jacomini, são apresentadas as razões de defesa a seguir sintetizadas:

De início expõe os fatos, argui a tempestividade da defesa, e discorda do arrolamento de bens.

Na seqüência, a título de prejudicial ao mérito, defende a impossibilidade de responsabilização tributária do diretor estatutário, ressaltando a existência de diferença entre Sócio e Administrador ou Diretor de empresa, alegando que:

- podemos definir sócio como sendo membro da sociedade empresária. Ou seja, a pessoa que se associa a uma empresa, se compromete a aportar um capital a uma sociedade, e normalmente com uma finalidade empresarial;
- já Administrador ou Diretor é o indivíduo responsável pela atuação da empresa, aquele que pratica os atos fundamentais para que ela se desenvolva e consiga realizar o objeto social. Seu campo de ação pode ser limitado por cláusulas específicas no instrumento de nomeação, ou pode ser limitada apenas pela atividade própria da empresa.

Transcreve os artigos 1º e 158 da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S/A), para concluir que o administrador não deve ser considerado responsável pelas obrigações contraídas em nome das S/A quando o caso for de regular ato de gestão. Há

exceção apenas quando houver culpa ou dolo, ou ainda violação à letra da lei ou ao próprio estatuto social da empresa, casos em que ele responde civilmente pelos eventuais prejuízos causados.

Expõe, então, que em momento algum houve comprovação de que o ora defendente agiu com culpa ou dolo nos fatos geradores do presente Auto de Infração. Isto porque não existe nada a ser comprovado.

Transcreve o art. 134 do CTN para alegar que:

- conforme Ata de Assembléia Geral Extraordinária (doc 02), de 12 de abril de 2007, o ora defendente, que até então desempenhava a função de secretário, foi eleito, por unanimidade de votos, Diretor estatutário da empresa Zelepel, para atuar juntamente com o Diretor Presidente, Sr. Paulo Eduardo Batista Cavalcanti;

- ocupou o cargo de Diretor até 12 de janeiro de 2009, quando, em nova Assembléia Geral Extraordinária (doc. 3), renunciou a função ocupada;

- na qualidade de Diretor, o defendente cuidava, apenas e tão somente, do setor comercial da empresa, onde era responsável: i) pelo desenvolvimento de produtos (...), ii) desenvolvimento de clientes e iii) comercialização de produtos (...), conforme se verifica no cartão de visita anexo (doc 04);

- como Diretor Comercial, o ora defendente não possuía acesso a nenhuma informação dos setores financeiro e contábil, pois toda a parte da gestão empresária era feito pelo Diretor Presidente, qual seja o Sr. Paulo Eduardo Batista Cavalcanti. Ainda, o Defendente não continha qualquer conotação societária na empresa;

Frisa que:

- a sociedade anônima é uma pessoa jurídica de direito privado e de natureza mercantil, e o seu capital é dividido em ações, sendo que a responsabilidade dos sócios ou acionistas é limitada ao preço das ações subscritas ou adquiridas;

- conforme ata anexa (doc. 06), das 985.996 ações ordinárias nominativas da Zelepel, 985.995 pertencem a RSI Participações S/A e 01 ação pertence a RV Consultoria e Participação S/A, empresas com as quais o ora defendente não possui qualquer relação (doc. 05);

- o defendente não possuiu qualquer ação subscrita ou adquirida, mas apenas foi eleito diretor estatutário pela empresa Zelepel, recebendo remuneração global anual de R\$ 15.000,00 (...),

- o diretor que é contratado por uma sociedade anônima não assume o risco do negócio, pois, não tendo ações subscritas ou adquiridas, não se beneficia dos lucros do empreendimento. Consequentemente não responde pelos prejuízos. Ao contrário, como dispõe o art. 137, inciso VII do CTN, a responsabilidade deverá recair sobre os sócios. Cita julgado do TRF da 4ª Região.

Conclui este tópico expondo que: o defendente, por tratar-se de Diretor comercial da empresa Zelepel, não possui responsabilidade por seus débitos fiscais, a uma porque sua função não continha conotação societária alguma bem como não possuía acesso a nenhuma informação dos setores financeiro e contábil, a duas porque durante toda a sua gestão não foi configurada qualquer das hipóteses dos artigos supra e a três porque, como trás o artigo 23 da Ata da Assembléia Geral Extraordinária realizada em 17 de dezembro de 2007, “a representação ativa e

passiva da sociedade ficará sob a responsabilidade do Diretor Presidente, ou seja, o Sr. Paulo Eduardo Batista Cavalcanti.

Em conseqüência, requer sua exclusão do pólo passivo.

Na sequência passa a defender que a mera inadimplência tributária também não enseja a responsabilização em questão, argui a nulidade do Auto de Infração e discorda da penalidade aplicada, apresentando as mesmas razões de defesa contidas nas impugnações da pessoa jurídica e da pessoa física do sócio Paulo Eduardo Batista Cavalcanti”.

A 4ª Turma da DRJ/Campinas-SP, em sessão de 28/05/2013, ao analisar as impugnações apresentadas, proferiu o Acórdão nº 05-40.788 que decidiu “*por unanimidade de votos, em considerar PROCEDENTES EM PARTE as impugnações para REJEITAR as arguições de nulidade, AFASTAR apenas a multa regulamentar no valor fixo de R\$ 500,00, MANTER o restante do crédito tributário lançado e MANTER a imputação de sujeição passiva solidária a ambas as pessoas físicas indicadas pela Fiscalização, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado*”, sob argumentos assim ementados:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. São considerados nulos somente atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, incisos I e II, do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), não havendo que se falar em nulidade quando observados nos lançamentos formalizados os requisitos contidos no art. 142 do CTN, bem como no disciplinamento do Processo Administrativo Fiscal (PAF).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Descritas pela fiscalização circunstâncias que justificam a imputação de sonegação, inclusive apresentação de declaração anual de ajuste zerada mesmo diante da existência de receitas sabidamente auferidas, mantém-se a multa aplicada no percentual de 150%.

MULTA ISOLADA. IRPJ. CSLL. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. Apuradas estimativas mensais devidas e não recolhidas por pessoa jurídica optante pela tributação pelo lucro real anual, cabível a multa aplicada no percentual de 50%, sobre bases de cálculo estimadas, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ e CSLL mensalmente devidos.

MULTA REGULAMENTAR. DECLARAÇÃO APRESENTADA COM INCORREÇÕES E OMISSÕES. VALORES ZERADOS. Afasta-se a multa aplicada no valor fixo de R\$ 500,00 por decorrer de mesmo fato já penalizado com a multa de ofício aplicada proporcionalmente ao valor do imposto e contribuição apurados.

OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. A apreciação de questionamentos relacionados a ilegalidade e inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DIRETORES DA SOCIEDADE. São solidariamente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei,

os mandatários, prepostos, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

ARROLAMENTO DE BENS. Impertinente a apresentação, em sede de impugnação a lançamento, de questionamentos acerca de arrolamentos de bens, por se tratar de matéria que não se insere no âmbito de competência deste colegiado.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”.

As pessoas físicas consideradas responsáveis apresentaram recurso voluntário em 01/08/2013, sendo que o recurso do Sr. Paulo Eduardo Batista Cavalcanti consta das fls. 2.808 e segs. e o recurso do Sr. Aguinaldo Messias Jacomini consta das fls. 2.338 e segs.

Em sessão de 26/11/2014, esta Turma decidiu converter o julgamento em diligência por não ter sido encontrada nos autos a ciência pessoal das pessoas físicas quanto à decisão proferida pela 4ª Turma da DRJ/Campinas-SP (Resolução CARF 1401-000.330).

Em despacho de 14/04/2015, o Serviço de Controle e Acompanhamento Tributário da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Limeira – SP (SECAT/DRF/LIMEIRA/SP) confirmou que as pessoas físicas indicadas como responsáveis de fato não foram intimadas, afirmando ainda que o recurso voluntário apresentado pela contribuinte seria intempestivo, conforme segue:

Sr. Chefe,

Conforme entendimento prévio, em atendimento a Resolução 14-1-000.330, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, informarmos que foi postada correspondência para ciência do Acórdão de nº 05-40.788 da DRJ/Campinas/SP, em 27/06/2013, apenas para a empresa ZELEPEL IND E COM DE ARTEFATOS DE PAPEL S/A, em seu endereço e que não tendo retornado o AR correspondente, efetuamos a pesquisa de rastreamento dessa postagem, tendo como resultado, a data de 01/07/2013, o quê, conforme citado em despacho de encaminhamento às fls. 2.940, apontava intempestividade à data de apresentação do Recurso Voluntário. Submeto o presente à sua consideração, para demais providências ou devolução ao CARF.

Em 17 de maio de 2017 houve nova conversão do julgamento em diligência, dessa vez para atestar a tempestividade com relação ao recurso voluntário apresentado pela contribuinte em 01/08/2013 (fls 2.808 e segs).

Isso porque, em sua peça recursal, a contribuinte alegou, embora sem trazer provas, que foi intimada do acórdão nº 05-40.788 em 02/07/2013.

O Histórico do Objeto extraído da página na internet da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos constante da fl. 2.806 informa que a empresa teria sido cientificada do acórdão de impugnação 1/07/2013 (segunda-feira), todavia, não havia nos autos prova de que a intimação tenha sido recebida no endereço cadastral da Recorrente

Tendo em vista que a lei processual exige a prova do recebimento, vale dizer, a assinatura do recebedor (art. 23 do Decreto nº 70.235/1972), a Resolução CARF 1401-000.462 solicitou diligência "a fim de que a unidade de origem anexe aos autos cópia do **AR**

assinado correspondente à intimação da Recorrente acerca do acórdão nº 05-40.788, proferido pela 4ª Turma da DRJ/Campinas-SP (Código de Rastreamento RA981723536BR)".

Foi ressaltado, ainda, que "Se por qualquer motivo não houver possibilidade de tal documento ser juntado pela unidade de origem, diligenciar aos Correios para obter 2ª via do AR assinado, ou documento equivalente, que comprove a data da entrega da correspondência à Recorrente. Não sendo possível obter a 2ª via do AR ou documento equivalente, solicitar aos Correios que este informe a data da entrega da correspondência objeto do AR Código de Rastreamento RA981723536BR, conforme seus registros internos, fornecendo a documentação pertinente."

Em 6 de julho de 2017, por meio do Ofício nº 10865/100/2017 (fl. 2.985) o Chefe da SECAT da DRF em LIMEIRA-SP afirmou que não houve o retorno do AR da correspondência objeto do Código de Rastreamento RA981723536BR e solicitou à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos *"a 2ª via do AR assinado ou documento equivalente, que comprove a data da entrega e, caso não seja possível o fornecimento desses, que então nos informe a data da entrega de tal correspondência, conforme seus registros internos, fornecendo a documentação pertinente."*

Em 2 de agosto de 2017 a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos apresentou resposta com seguinte teor (fl. 2990):

Respondendo ao ofício acima no qual a Sua Senhoria solicita o retorno do AR referente ao objeto postal com registro **RA981723536BR**, postado na data de 27/03/2013 na Agência de Correios de Limeira, informamos que, o Aviso de Recebimento após a entrega efetuada da correspondência é transportado no fluxo postal como objeto simples, não sendo contemplado com rastreamento, informamos ainda que, conforme subsídios do Centro de Distribuição Domiciliária (CDD) Vila Piza – Limeira, não foi possível localizar a Lista de Objetos Entregues ao Carteiro (LOEC), documento comprobatório de entrega do objeto, pois a mesma está considerada extraviada.

Lamentamos o ocorrido e colocamo-nos à disposição para quaisquer esclarecimentos adicionais que se fizerem necessários.

O processo então retornou a esta Relatora para prosseguimento do julgamento.

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano - Relatora

Conforme relatado, a diligência objeto da Resolução 1401-000.462, não foi capaz de esclarecer sobre a tempestividade do recurso voluntário apresentado pela contribuinte, já que embora o documento unilateral denominado Histórico do Objeto dos Correios afirme que a intimação ocorreu em 1/07/2013, a prova do recebimento, vale dizer, o documento contendo a assinatura do recebedor exigido pela lei processual (art. 23 do Decreto nº 70.235/1972) fora extraviado. Por tal motivo, assegurando o contraditório e a observância do princípio da verdade material, recebo o recurso voluntário apresentado pela contribuinte como tempestivo.

Já a diligência realizada em virtude da Resolução CARF 1401-000.330 confirmou que as pessoas físicas indicadas como responsáveis não foram intimadas do acórdão de impugnação, tendo esta sido dirigida exclusivamente à empresa contribuinte. Todavia, considerando que foram apresentados os respectivos recursos voluntários em 01/08/2013 -- o recurso do Sr. Paulo Eduardo Batista Cavalcanti consta das fls. 2.808 e segs. e o recurso do Sr. Aguinaldo Messias Jacomini consta das fls. 2.338 e segs -- e em homenagem aos princípios da economia e da celeridade processuais, também recebo tais recursos voluntários como tempestivos.

Pela ordem, passo a analisá-los.

Recurso voluntário da contribuinte

Em sua peça recursal, a contribuinte não apenas reproduz os argumentos trazidos na impugnação como os repete *ipsis literis*, alegando basicamente a nulidade do auto de infração e a inexigibilidade da multa em vista de seu caráter confiscatório e em razão dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

Não é apresentada qualquer indignação contra os fundamentos da decisão supostamente recorrida nem se indicam especificamente os motivos pelos quais esta deveria ser modificada.

Observo que, conforme discorreu o então Conselheiro Antonio Bezerra Neto em seu voto no acórdão 1401-001.871, julgado em 17.05.2017, os princípios da ampla defesa e do contraditório garantem ao defendente o direito de tomar conhecimento de tudo o que consta nos autos e de se manifestar a respeito, trazendo para o processo todos os elementos tendentes a esclarecer a verdade. Apesar de tais princípios se caracterizarem como direitos dos contribuintes, neles estão implícitos também deveres, de forma a regulamentar o processo para que este chegue a um fim, conferindo-lhe assim a necessária instrumentalidade.

Nesse passo -- continua ilustre Conselheiro -- é inerente ao princípio do contraditório que o processo deva caminhar através de um caráter dialético que perpassa, se for o caso, as duas instâncias do processo administrativo fiscal.

Dessa forma, é imperioso que, em acontecendo de a lide atingir a segunda instância, se ofereçam razões ou contra-argumentações claras e específicas contra não somente a manutenção do lançamento, mas também levando em consideração, um mínimo que seja, o que ficou dito na decisão de primeira instância. Isso porque as contradições ou erros ainda porventura existentes por ocasião da decisão de primeira instância devem ser apontados especificamente para que a instância *ad quem* tome conhecimento e, se for o caso, os corrija ou supere em sua atividade de órgão revisor.

No mesmo sentido, leciona Nelson Nery Junior (Teoria Geral dos Recursos, 6a ed., p. 176):

A doutrina costuma mencionar a existência de um princípio da dialeticidade dos recursos. De acordo com este princípio, exige-se que todo recurso seja formulado por meio de petição pela qual a parte não apenas manifeste sua inconformidade com o ato judicial impugnado, mas, também e necessariamente, indique os motivos de fato e de direito pelos quais requer o novo julgamento da questão nele cogitada. Rigorosamente, não é um princípio: trata-se de exigência que decorre do princípio do contraditório, pois a exposição das razões de recorrer é indispensável para que a parte recorrida possa defender-se.

É verdade que a legislação acerca do processo administrativo fiscal apenas traz requisitos expressos quanto ao conteúdo da impugnação, determinando o artigo 16, III, do Decreto 70.235/1972 que tal peça mencionará "*os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir*". Não obstante, a argumentação específica contra a decisão recorrida é exigência que, se não se extrai também desse dispositivo, advém do próprio princípio do contraditório e da necessidade de que o processo não seja um fim em si mesmo mas sirva de meio efetivo para a resolução de um conflito.

Não por outra razão, o atual Código de Processo Civil -- aplicável supletiva e subsidiariamente ao processo administrativo nos termos do artigo 15 da Lei 13.105/2015 -- estabelece dentre os requisitos da apelação que esta conterà as razões do pedido de reforma, veja-se:

Art. 1.010. A apelação, interposta por petição dirigida ao juízo de primeiro grau, conterà:

I - os nomes e a qualificação das partes;

II - a exposição do fato e do direito;

III - as razões do pedido de reforma ou de decretação de nulidade;

IV - o pedido de nova decisão.

Diante disso, tenho dúvidas se o recurso sequer preencheria os requisitos para a sua admissibilidade.

De qualquer forma, ponderando com o princípio do informalismo procedimental que rege o processo administrativo, deixo de observar o estrito rigor procedimental para superar mais esta questão relativa ao conhecimento do recurso voluntário.

Observo, porém, a faculdade trazida pelo artigo 57, § 3º, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

(...)

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

(...)

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida.

Considerando tal permissivo, e tendo em vista que a peça recursal não traz novas razões de defesa nem qualquer diálogo com a decisão que supostamente pretenderia contraditar, adoto como razões de decidir os fundamentos utilizados pela decisão recorrida, que reproduzo abaixo.

Nulidade

Acerca da arguição de nulidade, registre-se que, sendo o lançamento formalizado mediante lavratura de auto de infração, sua constituição submete-se às prescrições do Decreto nº 70.235, 06 de março de 1972, que disciplina o Processo Administrativo Fiscal – PAF, o qual estabelece duas hipóteses de nulidade para o aludido ato, conforme artigo 59, adiante reproduzido:

Art. 59. São nulos:

I os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Logo, não há que se falar de nulidade do lançamento uma vez que o ato foi realizado por servidor investido do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, cuja competência para fiscalização de tributos federais e lavratura de autos de infração é atribuída por lei, como também a oportunidade de defesa foi regularmente oferecida à autuada, viabilizando a instauração da fase litigiosa do processo, sendo plenamente exercida na impugnação apresentada e dando causa à presente análise no contencioso administrativo.

Em todas as peças de defesa é argüida a nulidade do Auto de Infração, mediante questionamento da descrição dos fatos.

Todavia, não há que se cogitar da alegada falta de descrição da irregularidade supostamente cometida.

Pelo contrário, em seu Termo de Constatação de fls. 47/92, a Fiscalização, cumprindo os preceitos do art. 10 do citado Decreto nº 70.235, de 1972, descreve minuciosamente todo o procedimento fiscal, as intimações formalizadas, as respostas obtidas e correspondentes análises, as irregularidades constatadas e as

infrações imputadas ao contribuinte e responsáveis solidários, estruturando suas análises e conclusões nos seguintes tópicos:

1 - Descrição do Procedimento Fiscal:

1.1- item em que relaciona os documentos (termos de intimação, ciência e constatação) emitidos durante o procedimento fiscal, os livros, arquivos e documentos apresentados pelo contribuinte, a constatação de apresentação de DIPJ com os campos zerados (fls. 470), a apresentação de DIPJ retificadora (não transmitida, fls. 498, na qual se verifica a indicação de lucro líquido e lucro real ambos negativos e iguais a R\$ 12.841,190,68), a comparação das despesas operacionais informadas na DIPJ retificadora com os registros do Razão, as respostas dadas a Termos de Intimação (1.1.2), as explicações acerca de lançamentos contábeis questionados, a análise dos lançamentos na conta contábil “Ganhos e Perdas Operacionais” confrontando-os com as respostas do contribuinte (1.1.3.) e as conclusões obtidas (item 1.1.4);

1.2 - a constatação de diversos pagamentos a pessoas físicas e jurídicas, inclusive diretores, sem comprovação de que estivessem vinculados às atividades da empresa ;

1.3 - a apuração, por meio dos registros contábeis, de estimativas mensais sobre a receita bruta, sem que nada tivesse sido informado em DCTF nem na DIPJ transmitida;

2 – Auto de Infração

2.1 - IRPJ: item em que aborda a necessidade de revisão dos expurgos de valores de despesas ou perdas operacionais registrados na contabilidade, não comprovados por documentação hábil, e a consideração de outras receitas operacionais, esclarecendo que:

No caso, cabe ao sujeito passivo a prova de que as despesas que reduziram seu lucro tributável não só preenchem os requisitos para torná-los dedutíveis para fins fiscais, como também estão devidamente lastreadas por documentação adequada capaz de comprovar a efetiva realização do serviço prestado ou da venda de produtos em retribuição do montante representativo da despesa deduzida, bem como a sua necessidade para a realização dos objetivos sociais.

O caso em análise se refere à glosa de despesas cuja contrapartida não restou comprovada. No regime de apuração pelo lucro real, adotado pela contribuinte no período auditado, a admissão dos valores levados à conta de custos ou despesas está subordinado ao atendimento de requisitos legais, ou seja, devem ser comprovados mediante documentação hábil e devem preencher os requisitos da necessidade, usualidade e normalidade para o tipo de atividade desenvolvida pelo sujeito passivo.

...

Desta forma, tendo o contribuinte registrado em sua contabilidade lançamentos relativos a despesas ou perdas operacionais (conta 402802), mas não tendo apresentado os documentos em que se basearam estes lançamentos, deverá ser revisto o cálculo do resultado do exercício, com o expurgo dos valores não comprovados. Os valores de despesas operacionais lançados na conta **23304 - Resultado do exercício** foram os seguintes:

... [tabela 13]

E, na sequência, recompõe o resultado do exercício como segue:

Tabela 14 – cálculo do resultado do exercício corrigido (ver tabela 2)			
Linha (DIP)	Discriminação	Informação pelo contribuinte	Corrigida
17	Lucro bruto	5.812.210,96	5.812.210,96
54	Outras receitas operacionais	-	3.730.174,09
35	Despesas operacionais	18.653.410,57	8.561.654,96
51	Venda de imobilizado		12.892,96
57	Resultado do período de apuração	12.841.191,01	2.899.431,65

Base de cálculo	Alíquota aplicada	Valor do IRPJ
2.899.431,65	0,15	434.914,75
2.659.431,65	0,10	265.943,16
Soma		R\$ 700.857,91

Sobre este valor principal apurado, foi lançada a multa de ofício proporcional de 150% e calculados os juros de mora.

Lembre-se que, na DIPJ retificadora apresentada (não transmitida), foi indicada apuração de lucro real (prejuízo) igual ao lucro líquido de – R\$12.841.191,01 (mesmo valor indicado como Base de cálculo da CSLL), revertido, na autuação, para lucro de R\$ 2.899.431,65.

2.2. CSLL: item em que discrimina a obtenção da CSLL a pagar de R\$ 260.948,85, corresponde a 9% de R\$ 2.899.431,65 (lançamento reflexo do IRPJ), conforme também indicado no Auto de CSLL de fls. 16/17.

Sobre o valor apurado de CSLL a pagar foi lançada multa proporcional de 150% e calculados os juros de mora.

2.3. IRRF: item em que relaciona os pagamentos sem causa, discriminados na tabela 15 do Termo de Constatação Fiscal, exigência decorrente da constatação assim descrita:

Conforme descrito no item 1.2 deste Termo de Verificação, a fiscalizada efetuou inúmeros pagamentos a pessoas diversas, mas não comprovou a vinculação destes pagamentos com a necessidade da empresa, nos termos do artigo 299 do RIR/99. Sendo assim, sujeita-se ao pagamento do Imposto de Renda na fonte calculado sobre estes pagamentos, conforme estipulado pelo artigo 61 da Lei 8981/95:

.....

Data	Valor pago conf contabilidade	Base de cálculo (§ 3º art. 61 Lei 8.981)	IRRF
02/01/2008	187.232,70	288.019,54	300.806,84
01/01/2008	36.066,83	55.487,48	19.420,60

.....

29/12/2008	16.180,00	24.892,31	8.712,31
30/12/2008	88.400,00	136.003,00	87.600,00

2.4. item em que demonstra a apuração da multa isolada sobre o IRPJ e a CSLL devidos sobre a base de cálculo estimada, nos valores discriminados nas tabelas 16 e 17 do Termo de Constatação.

2.5. item em que justifica a multa por apresentação de DIPJ com valores inexatos, no valor de R\$ 500,00

3. item em que imputa a ocorrência de sonegação fiscal e fundamenta e aplica a multa agravada de 150%

4. item em que atribui sujeição passiva solidária a diretores da sociedade durante o ano de 2008.

Referido Termo de Constatação, distintamente do que alegam os Impugnantes, integra o Auto de Infração, assim como os demais demonstrativos de apuração, tanto que do Auto de IRPJ consta expressamente, conforme fls. 07:

*****Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Ainda, cabível consignar que o valor apurado do IRPJ acima reproduzido (R\$ 700.857,91) coincide com o valor principal indicado no Auto de IRPJ em decorrência de declaração inexata do Imposto de Renda devido detectada pelo confronto dos dados escriturados com os valores declarados, gerando insuficiência de recolhimento do imposto, conforme Termo de Verificação em anexo.

E tal imposição é coerente com as constatações descritas pela Fiscalização em seu Termo de Constatação, da qual se extrai que a pessoa jurídica autuada transmitiu declaração anual de ajuste com valores de receitas zerados e, no curso do procedimento fiscal, em atendimento a intimações, apresentou escrituração, cujos dados foram refletidos em DIPJ retificadora, porém não transmitida.

Analizados os lançamentos contábeis que ensejaram o resultado apontado pela contribuinte, a Fiscalização constatou irregularidades, conforme descrito acima, que ensejaram a reconstituição do resultado apontado pela contribuinte em face da inclusão de outras receitas e da glosa de despesas. E os motivos da redução dos valores das despesas admitidas e da inclusão das receitas, foram amplamente

explicitados pela Fiscalização, não se cogitando de vícios que ensejassem a nulidade.

Não se trata, assim, de mera opinião do agente fiscalizador, como alegado pela defendente, mas de exigências cuja motivação fática foi expressamente demonstrada pela autoridade fiscal.

E acerca destas constatações, repita-se, foi a contribuinte regularmente intimada nada opondo especificamente às análises e reconstituição efetivadas pela Fiscalização.

Reconstituído o resultado e apurada base de cálculo positiva, demonstrou a Fiscalização a ocorrência do fato gerador do IRPJ e reflexo de CSLL.

Também deixou claro a Fiscalização a constatação dos registros contábeis de pagamentos, para os quais, a contribuinte, apesar de intimada, não logrou comprovar a causa, o que justificou a conclusão fiscal da ocorrência do fato gerador do IRRF (imposto de renda retido na fonte) incidente sobre tais pagamentos.

Nesse contexto, injustificável a alegação de inobservância do princípio da tipicidade.

De fato, demonstrada pela Fiscalização a apuração do lucro real, impôs-se a formalização dos Autos de Infração para apuração do imposto (e CSLL reflexa), tendo em conta a previsão legal para tanto consolidada no Regulamento do Imposto de Renda, do qual, por pertinentes, são transcritos os seguintes dispositivos:

REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA RIR/1999

[aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 29/03/1999]

Título IV

Determinação da Base de Cálculo

Subtítulo I Disposições Gerais

Art. 218. O imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas, das sociedades civis em geral e das sociedades cooperativas em relação aos resultados obtidos nas operações ou atividades estranhas à sua finalidade, será devido à medida em que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos (Lei nº 8.981, de 1995, art. 25, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 55).

Capítulo I – Base de Cálculo

Art. 219. A base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real (Subtítulo III), presumido (Subtítulo IV) ou arbitrado (Subtítulo V), correspondente ao período de apuração (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 44, 104 e 144, Lei nº 8.981, de 1995, art. 26, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

Parágrafo único. (...) [Destques acrescidos]

E, tendo apresentado DIPJ (embora com valores zerados) com opção pela forma de tributação pelo lucro real anual, sujeitou-se a contribuinte ao recolhimento do IRPJ e CSLL sobre as bases de cálculo estimadas, a teor do art. 222 do RIR/99, cuja falta de recolhimento enseja a multa isolada prevista no art. 44, II, b, da Lei 9.430/96:

Art. 222. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto e adicional, em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimada (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

...

Lei nº 9.430, de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

...

II de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

...

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007).

No que concerne às obrigações tributárias acessórias, a legislação determina aos contribuintes a entrega das declarações a que se obrigam como pessoa jurídica, as quais devem refletir o real resultado aferido em sua escrituração, a manutenção em ordem dos livros e documentação contábil/fiscal com registro das operações realizadas no desenvolvimento de suas atividades econômicas e correspondentes resultados na situação patrimonial da sociedade.

É o que se extrai dos dispositivos do RIR/1999 a seguir:

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional,

bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

Seção IV

CONSERVAÇÃO DE LIVROS E COMPROVANTES

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).

§1º Ocorrendo extravio, deterioração ou destruição de livros, fichas, documentos ou papéis de interesse da escrituração, a pessoa jurídica fará publicar, em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento, aviso concernente ao fato e deste dará minuciosa informação, dentro de quarenta e oito horas, ao órgão competente do Registro do Comércio, remetendo cópia da comunicação ao órgão da Secretaria da Receita Federal de sua jurisdição (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 10).

§2º (...)

§3º Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios (Lei nº 9.430, de 1996, art. 37).

Capítulo IV

VERIFICAÇÃO PELA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA

Art. 276. A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita à verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova, observado o disposto no art. 922 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º).

FISCALIZAÇÃO DO IMPOSTO

Da prova

Art. 923 A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

Portanto, não remanesce qualquer dúvida quanto à obrigatoriedade imposta aos contribuintes de tributos federais acerca da manutenção em boa ordem e guarda da escrituração exigida na legislação e da documentação que ampare os registros contábeis.

No caso, tendo a Fiscalização verificado a apresentação de DIPJ com valores zerados, em dissonância com a escrituração e, ainda, verificando a não comprovação, por meio de documentos hábeis, de lançamentos contábeis questionados, reconstituiu o resultado e formalizou a presente exigência de IRPJ e reflexo de CSLL, bem como a exigência de multa isolada sobre as bases de cálculo estimadas mensalmente, como prevê a Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 2º e 44, II, b.

Também a exigência do IRRF em razão da constatação de pagamentos sem causa encontra respaldo legal, como se vê do art. 674 do mesmo Regulamento:

Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).

§ 1º A incidência prevista neste artigo aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 2º).

§ 3º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 3º).

Ademais, distintamente do alegado, além de indicados os correspondentes valores tributáveis, em consonância com as descrições contidas no Termo de Constatação, foram também apresentados os demonstrativos de apuração das multas proporcionais e juros aplicados, como se vê, a título de exemplo, pelos excertos extraídos do Auto de IRPJ de fls. 15, como segue:



**DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA**

SUJEITO PASSIVO

CNPJ

05.824.887/0001-18

NOME EMPRESARIAL

ZELEPEL INDUSTRIA E COMERCIO DE ARTEFATOS DE PAPEL S/A

CÁLCULO DA MULTA E JUROS DE MORA

Período da Apuração	Vencimento	Imposto	Multa (%)	Valor da Multa	Juros (%)	Valor dos Juros
2009	30/01/2009	700.857,91	150,00	1.051.285,87	37,48	262.681,54
Total		700.857,91		1.051.285,87		262.681,54

ENQUADRAMENTO LEGAL

Vencimento do Tributo

Fatos Geradores entre 01/01/2008 e 31/12/2008:
Art. 6º, § 1º, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Multas Passíveis de Redução

Fatos Geradores entre 01/01/2008 e 31/12/2008:
150,00% - Art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

Juros de Mora

A PARTIR DE JANEIRO DE 1997 (para Fatos Geradores a partir de 01/01/1997): percentual equivalente à taxa referencial TAXA DO SIST. ESPEC. DE LIQ. E CUSTÓDIA - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Art. 61, § 3º, da lei nº 9.430/96

Fatos Geradores a partir de 01/01/1997:

Art. 6, § 2º, da Lei nº 9.430/96

O fato de a Fiscalização ter sido concisa no Auto de Infração, fazendo remissão à descrição contida no Termo anexo, ao contrário do que defende a impugnante, em nada prejudicou o perfeito conhecimento pelos interessados dos fatos que lhes foram imputados, nem impediu o pleno exercício de defesa, sobretudo porque, como se viu pela transcrição contida no Relatório, no Termo de Constatação foram descritas, de forma minuciosa, todas as constatações, análises e conclusões efetuadas e que redundaram nas exigências formalizadas.

A alegação do contribuinte de inobservância de requisitos fundamentais para formalização do lançamento não condiz com os elementos constantes dos autos que demonstram claramente que tais requisitos foram observados.

Assim, não há que se cogitar de falta de descrição dos fatos, nem de iliquidez ou de incerteza do crédito tributário, pelo que resta afastada a argüição de nulidade.

Penalidade Aplicada

No tocante à penalidade aplicada sobre os valores principais lançados, no percentual de 150%, cumpre registrar que encontra amparo no art. 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II de cinqüenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento

mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

...

Quanto à qualificação da multa de 75% para 150%, foi justificada pela Fiscalização mediante imputação da ocorrência da hipótese prevista no art. 71 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que dispõe:

Art. 71 – Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Nas defesas apresentadas, apenas as pessoas físicas dos sócio e diretor alegam falta de comprovação da fraude. Todavia, recorde-se que a penalidade aplicada foi assim justificada pela Fiscalização:

3. CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL E QUALIFICAÇÃO DA MULTA

Foi constatado durante o procedimento fiscal que o sujeito passivo:

1. Como foi descrito no item 2.5 deste Termo de Verificação, entregou a DIPJ/2009 com todos os campos de valores informados como "zero", bem como entregou DCTF com omissão de valores a pagar de IRPJ, CSLL e IRRF;
2. Protelou a resposta a todos os Termos de Intimação Fiscal;
3. Somente registrou os livros "Diário" de 2008 em 2011;
4. Não apresentou, com exceção de alguns comprovantes de transferências bancárias e outros documentos (poucos), a documentação em que se basearam os lançamentos na conta 402802 – Ganhos e Perda Operacionais.
5. Registrou no livro Diário e no LALUR, com base nesses lançamentos, um prejuízo fiscal de R\$ 12.841.191,01. Os lançamentos feitos na conta 402802 referiam-se a saldos negativos em contas do ativo, contabilizados como perdas, trazidos de exercícios anteriores a 2008 ou referentes a inúmeros pagamentos feitos a pessoas físicas e jurídicas diversas, inclusive aos próprios diretores Paulo Eduardo Batista Cavalcanti e Agostinho Messias Jacomini, sem que houvesse a comprovação da ligação desses pagamentos com os objetivos da empresa.
6. Apresentou, dentre outros documentos, um balancete com resultado negativo gerado pelos lançamentos na conta 402802, deu entrada em pedido de recuperação judicial na 5ª Vara de Barueri (processo Nº 068.01.2008.033492-4).
7. Deixou de pagar IRPJ, CSLL e IRRF.

Por todos esses motivos, configurando-se o dolo, uma vez que o sujeito passivo procurou retardar o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência de fato gerador de impostos e contribuições, foi aplicada sobre as infrações descritas nos itens 2.1, 2.2 e 2.3 a multa qualificada de 150%, conforme o artigo 44, § 1º da Lei 9.430 de 1996 com as modificações dadas pela Lei 11.488 de 2007, prevista para os casos de sonegação no artigo 71 da Lei 4.502/1964:

Neste aspecto, registre-se que, tendo a Fiscalização justificado, por meio da descrição de um conjunto de circunstâncias, seu entendimento de configuração de sonegação para imputação da penalidade agravada, a exemplo de apresentação de DIPJ com valores zerados mesmo tendo a contribuinte apurado receitas – circunstâncias acerca das quais nada foi oposto nas impugnações, e existindo expressa previsão legal de aplicação da penalidade no percentual questionado, não há como afastar a multa.

Com efeito, a conduta de declarar sistematicamente ao Fisco, em DIPJ, valores zerados, distintos daqueles que de fato seriam os verdadeiros, além de retardar o conhecimento do fato gerador por parte da autoridade administrativa, ainda faz essa supor, pelo princípio da boa-fé, que aquele contribuinte está cumprindo com suas obrigações, desviando seu foco para aqueles outros que nem mesmo apresentaram as devidas declarações.

Ora, ao escriturar receitas (em Livro Diário registrado somente após o início do procedimento fiscal, e nele incluir valores a título de perdas não confirmados de

modo a apurar prejuízo fiscal), deixando de informar as receitas ao Fisco Federal, não há como afastar o entendimento fiscal de que resta demonstrada a intenção da pessoa jurídica e das pessoas físicas que por ela respondem de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Juros de Mora

Quanto aos juros de mora, injustificável qualquer questionamento acerca de sua aplicação, pois eles decorrem da legislação e sua incidência será inexorável se o débito for liquidado após o vencimento.

Nesse aspecto, é expresso o art. 161 do CTN, que dispõe:

Art. 161 – O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária

E neste sentido também já se firmou o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, para os casos em que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não está vinculada à existência de depósito judicial:

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Observe-se, ainda, que como visto, o art. 161 do Código Tributário Nacional outorga à lei a faculdade de estipular os juros de mora incidentes sobre os créditos não integralmente pagos no vencimento, estabelecendo o parágrafo 1º. do referido artigo que os juros serão calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês, se não for fixada outra taxa. E a taxa SELIC tem previsão de aplicabilidade no referido artigo 61, §3º da Lei nº 9.430, de 1996, citado no demonstrativo de multa e juros integrante dos Autos de Infração, parcialmente reproduzido acima.

No tocante às alegações de ofensa a princípios constitucionais, como o do não confisco, proporcionalidade e razoabilidade, importa observar que a apreciação das autoridades administrativas limita-se às questões de sua competência, estando fora de seu alcance o debate sobre aspectos da constitucionalidade ou da legalidade da legislação.

Deveras, estando a penalidade aplicada expressamente prevista em lei, cumpre consignar apenas que o controle da constitucionalidade das normas é de competência exclusiva do Poder Judiciário e, no sistema difuso, centrado em última instância revisional no Supremo Tribunal Federal art. 102, I, “a”, III da CF de 1988.

Enquanto a norma não é declarada inconstitucional pelos órgãos competentes do Poder Judiciário e não é expungida do sistema normativo, tem presunção de validade, presunção esta que é vinculante para a administração pública. Portanto, é defeso aos órgãos administrativos jurisdicionais, de forma original, reconhecer alegação de inconstitucionalidade de disposições que fundamentam o lançamento, ainda que sob o pretexto de deixar de aplicá-la ao caso concreto.

Registre-se, também, o dever de ser observado, no julgamento administrativo, o entendimento da Receita Federal expresso em atos normativos a teor da Portaria do Ministro da Fazenda nº 58, de 17 de março de 2006 (vigente à época do lançamento), bem como da atual Portaria MF nº 341, de 12/07/2011:

Portaria MF 58, de 2006:

Art. 7º O julgador deve observar o disposto no art. 116, III da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, bem assim o entendimento da Secretaria da Receita Federal (SRF) expresso em atos tributários e aduaneiros Portaria MF 341, de 2011:

Art. 7º São deveres do julgador:

...

V observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos.

Saliente-se que atualmente se encontra em vigor o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, introduzido pela Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, que dispõe, in verbis:

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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

.....

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

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; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Decorre daí que, no âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar a legislação posta, sob fundamento de inconstitucionalidade, somente sendo possível tal provimento aos casos de Lei ou ato normativo: que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal, o que não se configura no presente caso.

Confirmando este posicionamento, já foi editada Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), dispondo, in verbis:

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

E se o órgão de julgamento administrativo de instância superior não detém competência para apreciar questionamentos relativos a constitucionalidade de lei, igual conclusão se impõe em relação ao julgamento em primeira instância.

Não obstante, cumpre esclarecer que a referida vedação ao confisco estabelecida na Constituição Federal é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional. É de se presumir, portanto, que a lei aprovada nos moldes constitucionais tenha estabelecido multas dentro de limites aceitáveis.

Importa esclarecer, ainda, que a possibilidade legal para abrandamento da multa de ofício, a esta instância, está contida no artigo 962 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999. Trata-se da redução de trinta por cento que a impugnante terá direito caso venha a optar pelo pagamento do presente Auto de Infração dentro do prazo de trinta dias contados da ciência deste acórdão (Lei nº 8.218, de 1991, art. 6º, parágrafo único):

Seção II – Redução da Penalidade

Art. 962. Se houver impugnação tempestiva, a redução será de trinta por cento se o pagamento do débito for efetuado dentro de trinta dias da ciência da decisão de primeira instância (Lei nº 8.218, de 1991, art. 6º, parágrafo único)."

Não há como, portanto, afastar a penalidade no percentual aplicado.

Acerca da multa de ofício isolada por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre as bases de cálculo estimadas apuradas, foi aplicada no percentual de 50%, e acerca de tal penalidade nada opõem especificamente os Impugnantes. Desse modo, tendo amparo legal no art. 44, II, b, da nº Lei 9.430, de 1996, antes mencionado, sua aplicação deve ser mantida.

(...)

Recursos voluntários dos responsáveis

Consoante relatado, a autoridade lançadora fundamentou a atribuição de responsabilidade no inciso III do art. 135 do CTN, cujo teor é a seguir reproduzido:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

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

Como se percebe, são premissas para a aplicação do artigo 135, III, do CTN, que, quando dos fatos geradores em questão, as pessoas físicas imputadas como responsáveis pelas obrigações tributárias da pessoa jurídica: (i) sejam investidas da qualidade de diretores,

gerentes ou representantes de tais pessoas jurídicas e, nessa qualidade, (ii) pratiquem atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Nos recursos apresentados por Paulo Eduardo Batista Cavalcanti e Aginaldo Messias Jacomini estes alegam que não se configuraram os pressupostos do art. 135, inciso III, do CTN.

Vejamos. Os fatos geradores objeto da presente demanda reportam-se ao ano calendário de 2008. Da Ata de Assembléia Geral Extraordinária realizada em 17/12/2007 e registrada na JUCESP em 07/01/2008 (fls. 102 a 108), verifica-se que, durante o ano calendário de 2008, foram eleitos como membros da diretoria da Zelepel Indústria e Comércio de Artefatos de Papel S/A:

2. Eleger os seguintes membros para integrarem a Diretoria da Sociedade:

a) Diretor Presidente: Paulo Eduardo Batista Cavalcanti, brasileiro, casado, portador da cédula de identidade RG no. 14.636.310 SSP/SP e inscrito no CPF/MF sob o no. 059.459.388-31, residente e domiciliado no Município de Santana de Parnaíba, Estado de São Paulo, na Alameda Maracatins, 687 – CEP 06540-105;

b) Diretor: Aginaldo Messias Jacomini, brasileiro, casado, portador da cédula de identidade RG no. 13.733.872 - SSP/SP e inscrito no CPF/MF sob o no. 076.154.228-09, residente e domiciliado no Município de Jandira, Estado de São Paulo, na Rua Olívia Martins, 358 – Vila Nova Jandira – CEP 06636-130.

Tabulação de
Caroline

Sobre o Estatuto Social da Zelepel Indústria e Comércio de Artefatos de Papel S/A, vale destacar as seguintes cláusulas:

Capítulo IV – Da Administração da Sociedade:

Artigo 12 - A sociedade será administrada e representada por uma diretoria composta de dois ou mais diretores, todos residentes no País, acionistas ou não, eleitos pela Assembléia Geral pelo prazo de 2 (dois) anos e por ela destituíveis a qualquer tempo, sendo permitida a reeleição.

Artigo 15 – Um dos Diretores será denominado Diretor Presidente, não tendo os demais cargos denominação especial.

Artigo 19 – As reuniões da Diretoria serão presididas pelo diretor escolhido por seus pares.

Artigo 20 – Compete à Diretoria: a) Elaborar relatórios anuais e assinar em conjunto com o contador da sociedade as demonstrações financeiras correspondentes a cada exercício. b) Determinar a abertura e o fechamento de dependências da empresa, bem como a mudança da sede social. c) Indicar os diretores substitutos, no caso de ausência ou impedimento temporário.

do que foi re-
vite do ato p
Válido somente

Artigo 21 – O (s) Diretor (es), eleito (s) em Assembléia Geral, terá (ão) as seguintes atribuições: a) representar a sociedade, em juízo ou fora dele, perante quaisquer repartições públicas Federais, Estaduais ou Municipais, inclusive autarquias, sociedades de economia mistas e concessionárias de serviços públicos; b) nomear e constituir, em nome da sociedade, procuradores e mandatários *ad judicium* e *ad negocia*, com poderes para representá-la, isoladamente ou em conjunto, na forma determinada pelos respectivos instrumentos de mandato, devendo aí ser estabelecido também o prazo de duração dos mesmos; c) abrir, movimentar e encerrar contas bancárias, emitir e assinar cheques, ordens de pagamento e quaisquer documentos referentes a tais contas; d) emitir, assinar, endossar, aceitar e protestar duplicatas, triplicatas, notas promissórias, letras de câmbio e outros títulos de créditos para cobrança, depósito, desconto, caução ou outra garantia; e) intermediar as negociações referentes à composição de dívidas e assunção de obrigações; f) contrair empréstimos bancários, com ou sem garantia real, sendo necessária a aprovação pela Assembléia Geral quando o valor for superior R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais); g) assinar contratos de qualquer natureza, firmar compromissos e exonerar terceiros de responsabilidade para com a sociedade, observadas as restrições deste Estatuto, sendo necessária a aprovação pela Assembléia Geral quando o valor for superior a R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais), h) acordar, variar, transigir, desistir, dar e receber quitação.

Artigo 22 – Ao Diretor Presidente, eleito em Assembléia Geral, cabe presidir a Companhia, sendo exigida sua assinatura em conjunto com o Diretor para adquirir, alienar, gravar ou onerar bens imóveis da sociedade, após a autorização da Assembléia Geral.

Artigo 23 – A representação ativa e passiva da sociedade ficará sob a responsabilidade do Diretor Presidente.

A análise de tais disposições permite concluir que ambas as pessoas físicas Recorrentes efetivamente ocupavam o cargo de diretores em 2008, época dos fatos geradores em questão.

Vale notar que, em que pese o artigo 23 estabelecer que a representação ativa e passiva da sociedade ficaria sob responsabilidade do Diretor Presidente, o artigo 21 atribuiu poderes gerais a ambos os diretores e o artigo 20 prevê expressamente competir à Diretoria (formada pelos dois diretores eleitos) "*assinar em conjunto com o contador da sociedade as demonstrações financeiras de cada exercício.*" (grifamos).

A alegação de que o Recorrente Aguinaldo Messias Jacomini exercia funções apenas de diretor comercial, sem acesso a informações dos setores financeiro e contábil, não lhe retira a qualidade de integrante da Diretoria com os poderes e obrigações que lhe foram atribuídos nos artigos 20 e 21 do Estatuto Social, inclusive de assinar, em conjunto com o

contador, as demonstrações financeiras correspondentes a cada exercício, com as consequentes responsabilidades daí decorrentes.

Também a alegação de que não era titular de ações da autuada nem participa de empresas que detêm ações da autuada não afasta a qualidade de diretor da pessoa jurídica, hipótese expressamente contemplada no art. 135, III, do CTN.

Uma vez confirmado que os Recorrentes pessoas físicas eram os diretores da sociedade, cumpre verificar se, nesta qualidade, eles efetivamente praticaram atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, capazes de ensejar a sua responsabilização pelos débitos da pessoa jurídica.

A Fiscalização descreve os fatos que ensejaram a responsabilidade dos diretores nos seguintes termos:

4. Da Sujeição Passiva Solidária

Como ficou demonstrado nos itens 1 e 3 deste Termo de Verificação, a empresa informou como iguais a zero todos os campos da DIPJ/2009. Também não declarou em DCTF o IRPJ e a CSLL a pagar, assim como parte do IRRF. Ainda, fez constar de sua contabilidade e do LALUR um prejuízo inexistente de R\$12.841.191,01. (...)

Ora, a legislação determina que a escrituração de valores tenha suporte em documentação hábil a justificar os registros, assim como estabelece que a declaração de ajuste anual deve refletir os valores assim escriturados.

Diante de um vasto universo de contribuintes, é razoável pensar que haverá menor atenção da fiscalização para com aqueles que realizam pouca ou nenhuma atividade financeira e operacional, e é isso que a informação contida em registros contábeis com valores reduzidos e declarações fiscais com valores “zerados” vai provocar. Daí porque a jurisprudência deste E. CARF tem considerado que a apresentação de declarações zeradas quando se sabia ter auferido receitas configura não apenas infração de lei mas sonegação fiscal, justificando, inclusive, a qualificação da penalidade, tal como aplicada no caso em tela:

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO OU APRESENTAÇÃO DE DECLARAÇÕES ZERADAS. SONEGAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. A conduta do contribuinte, consistente em apresentação de Declarações “zeradas” à administração tributária federal, quando provado que auferiu receitas, tanto que as declarou corretamente ao fisco estadual, subsume-se perfeitamente à figura da sonegação fiscal (impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade tributária da ocorrência do fato gerador), justificando a qualificação da penalidade. (acórdão 1402-001.898, Relator Carlos Pelá, sessão de 3/02/2015)

OMISSÃO DE RECEITA. DECLARAÇÕES “ZERADAS”. SONEGAÇÃO. MULTA QUALIFICADA. Caracteriza sonegação, com a consequente imposição da multa qualificada, a constatação da apresentação de declarações “zeradas” combinada com a efetiva omissão de receita. Recurso Voluntário Negado. (acórdão 1102-001.284, Relator Ricardo Marozzi Gregorio, sessão de 3/02/2015)

No caso, a afirmação de que os diretores deveriam conhecer a realidade financeira da empresa não é mera presunção, mas tem fundamento no próprio estatuto social da Zelepel Indústria e Comércio de Artefatos de Papel S/A, o qual, especialmente nos artigos 20 e

21, estabelece as diversas atribuições dos diretores, dentre as quais destaca-se a de assinar, em conjunto com o contador, as demonstrações financeiras correspondentes a cada exercício.

Ocorre que a conduta descrita no artigo 135, III, do CTN é necessariamente comissiva ("*atos praticados*"), não se podendo responsabilizar diretores simplesmente por eles terem determinadas atribuições. Assim, e vale repetir, **é preciso verificar se, no caso concreto, os Recorrentes pessoas físicas efetivamente praticaram os atos que a Fiscalização indica serem ensejadores da responsabilidade.**

A análise dos documentos acostados aos autos confirma que a DIPJ 2009, relativa ao ano-calendário de 2008, foi transmitida em 16/10/2009, época em os diretores da autuada eram os Sres. Paulo Eduardo Batista Cavalcanti e outro, já que o Sr. Aguinaldo Messias Jacomini renunciou ao cargo em 12/01/2009 (fls. 117 a 120). Além disso, verifica-se que o diretor que efetivamente assinou documentos da empresa relativos a 2008 em conjunto com o contador, exercendo a atribuição prevista no artigo 20 do Estatuto Social da Zelepel Indústria e Comércio de Artefatos de Papel S/A, foi o Sr. Paulo Eduardo Batista Cavalcanti (fls. 223 a 240, fls. 579 a 635).

Nessas circunstâncias, entendo como indevida a responsabilização do diretor Aguinaldo Messias Jacomini, tendo em vista que não há comprovação nos autos de que ele tenha efetivamente praticado atos dos quais resultaram tais lançamentos.

Por outro lado, quanto ao diretor Paulo Eduardo Batista Cavalcanti é possível afirmar que há obrigações tributárias resultantes de atos por ele praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Ressalte-se que não se trata, aqui, de mero inadimplemento nem de atraso no recolhimento de tributo, muito menos de desconsideração da personalidade jurídica, como quer fazer crer o Recorrente. Há, como exaustivamente tratado, obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei ou estatutos, seja porque este diretor tinha pleno conhecimento da realidade financeira da empresa e, conseqüentemente, sabia que tanto a declaração apresentada ao fisco federal quanto os prejuízos reportados na contabilidade não representavam a realidade, seja quando ele autorizou que a empresa realizasse pagamentos sem causa a diversas pessoas físicas e jurídicas.

Quanto à necessidade do devido processo legal para se atribuir responsabilidade aos diretores, reconhece-se a pertinência de tal alegação, no entanto ressalta-se que este foi observado no presente processo, na medida em que foram lavrados os devidos Termos de Sujeição Passiva Solidária e regularmente cientificados aos interessados, que deles receberam cópia assim como dos Autos de Infração e dos Termos que os instruem, sendo-lhes concedido prazo legal para impugnação, apreciada no rito do processo administrativo fiscal, bem como possibilidade de recurso como ocorre por meio do presente julgamento.

Por fim, noto que as demais alegações dos Recorrentes não merecem acolhimento.

Primeiramente, sustentam, repetindo *ipsis literis* o recurso voluntário apresentado pela contribuinte, a nulidade do auto de infração por ausência de fiel descrição do fato infringente. No entanto, analisando tal documento verifico que este descreve em detalhes que os lançamentos de IRPJ e CSLL foram efetuados com base em recomposição do lucro real

e do lucro líquido da empresa, em vista da apuração de despesas indedutíveis da base de cálculo desses tributos, bem como que o lançamento do IRRF ocorreu em virtude de pagamentos sem causa, ou seja, sem base documental e desvinculados da atividade da empresa.

Os Recorrentes insurgem-se, ainda, contra as multas aplicadas, em vista dos princípios constitucionais do não confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade. Quanto a este ponto, ressalto o teor da Súmula CARF nº 2, segundo a qual "*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*"

Finalmente, os Recorrentes argumentam, genericamente e ainda sem base documental: que a apresentação de DIPJ com valores zerados ocorreu em virtude de mudanças no quadro de funcionários; que, ao contrário do que apurou a fiscalização, os balancetes foram apresentados sem omissões; bem como que, quanto ao IRRF, os pagamentos "*foram efetuados a pessoas físicas ligadas a parceiros para pagamento de despesas de empresas com as quais a Contribuinte possuía parceria*". Sem embargo, tais alegações não são suficientes para infirmar o acórdão recorrido, que na análise de tais aspectos não merece reparos, conforme acima transcrito e adotado como razões de decidir deste voto.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso voluntário do sujeito passivo Zelepel Indústria e Comércio de Artefatos de Papel S/A para, no mérito negar-lhe provimento.

Quanto aos recursos voluntários apresentados pelas pessoas físicas, oriento meu voto por conhecê-los, considerando procedente o recurso apresentado pelo diretor Aguinaldo Messias Jacomini para excluir sua responsabilidade pelos débitos ora lançados, e improcedente o recurso apresentado pelo diretor Paulo Eduardo Batista Cavalcanti, mantendo sua responsabilização com base no artigo 135, III, do CTN.

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano