



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

Processo nº 13971.723117/2014-33
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-002.603 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de junho de 2017
Matéria OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrentes FACIL INDUSTRIA COMERCIO E EXPORTAÇÕES LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: **2011, 2012**

ARBITRAMENTO. OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. RECOMPOSIÇÃO DA CONTA CAIXA. POSSIBILIDADE.

Quando constatada pela Fiscalização a ocorrência de saldo credor de caixa, é adequada e cabível a recomposição da conta caixa, desde que os livros e a sistemática de registro e escrituração eleita pelo contribuinte permitam a obtenção de valores que, fielmente, representem a movimentação de numerário ocorrida.

O arbitramento não é modalidade de sanção fiscal e tampouco uma *prerrogativa* ou uma *faculdade* do contribuinte quando autuado. Trata-se de modalidade de apuração do lucro tributável, aplicável quando verificadas, concretamente, suas hipóteses legais de adoção.

A legítima constatação de omissão de receitas tributáveis constitui presunção relativa, cabendo ao contribuinte o ônus da prova da insubsistência da infração, em contraposição direta aos fundamentos trazidos pela Fiscalização.

EXCLUSÃO DOS VALORES DE PIS E COFINS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL EXIGIDOS NO LANÇAMENTO.

Ainda que, via de regra, os valores apurados de Contribuição para o PIS e COFINS sejam dedutíveis das bases tributáveis da IRPJ e da CSLL, após a lavratura da autuação, havendo contencioso administrativo, sua exigibilidade resta suspensa, não sendo autorizada tal dedução, nos termos do § 1º do art. 344 do RIR/99.

OMISSÃO DE RECEITAS. CONTRIBUIÇÕES. LANÇAMENTOS REFLEXOS.

No que tange à acusação de omissão de receitas, quando ausentes fundamentos distintos, aquilo decidido em relação ao IRPJ também motiva a

manutenção ou a exoneração das exigências de Contribuição para o PIS e de COFINS.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: **2011, 2012**

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. VALOR NÃO INCLUÍDO NO LANÇAMENTO.

A apreciação da alegação de necessidade de exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS depende da constatação da inclusão pela Fiscalização de tais valores na base de cálculo utilizada para o lançamento de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: **2011, 2012**

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. VALOR NÃO INCLUÍDO NO LANÇAMENTO.

A apreciação da alegação de necessidade de exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS depende da constatação da inclusão pela Fiscalização de tais valores na base de cálculo utilizada para o lançamento de ofício.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: **2011, 2012**

MODIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS DO LANÇAMENTO. DECISÃO ADMINISTRATIVA. CANCELAMENTO.

Se a decisão administrativa que promove a revisão do lançamento de ofício utiliza-se, expressamente, de outros fundamentos, diversos daqueles trazidos pela Fiscalização para sustentar a exigência fiscal, resta configurada a modificação dos critérios jurídicos, vedada pela norma extraída das disposições dos arts. 142, 146 e 149 do CTN, devendo ser cancelado o crédito tributário.

MULTA ISOLADA. FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENS AIS.

O não recolhimento ou o recolhimento a menor de estimativas mensais sujeita a pessoa jurídica optante pela sistemática do lucro real anual, à multa de ofício isolada estabelecida no artigo 44, inciso II, “b”, da Lei nº 9.430/1996, ainda que encerrado o ano-calendário.

RESPONSABILIDADE. SÓCIO ADMINISTRADOR. ART. 124 INCISO I CTN. INADEQUAÇÃO.

A norma contida no art. 124, inciso I, do CTN não é própria e adequada para a responsabilização de sócios administradores, devidamente constantes do contrato ou do estatuto social das pessoas jurídicas autuadas.

O *interesse comum* a que se refere o dispositivo não é aquele econômico, finalístico e consequencial, que os titulares naturalmente têm na exploração dos negócios mercantis pela pessoa jurídica.

Para a ocorrência da responsabilidade solidária prevista na norma é necessária a demonstração comprovada da participação direta e conjunta das pessoas apontadas como responsáveis na realização do fato gerador, revestindo-se de copartícipes da infração apurada.

RESPONSABILIDADE. SÓCIO ADMINISTRADOR. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO E COMPROVAÇÃO DAS HIPÓTESES DO ART. 135 CTN. IMPROCEDÊNCIA.

A responsabilização do sócio administrador é prerrogativa excepcional da Administração Tributária, que demanda conjunto probatório robusto e preciso para permitir a transposição da personalidade jurídica do contribuinte, penetrando na esfera patrimonial de seu gestor e titular.

A mera constatação da função de administração em instrumento societário e a simples argumentação, genérica e abstrata, de que as *práticas* das empresas dependem de atos de gestão de pessoas naturais, não é capaz de atribuir responsabilidade a sócio administrador.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: **2011, 2012**

IDENTIDADE DE IMPUTAÇÃO.

Decorrendo a exigência de CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão, desde que não presentes arguições específicas e elementos de prova distintos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do cálculo da recomposição da Conta Caixa os valores dos expurgos discriminados na tabela contida na parte final do voto condutor; e reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%. Por voto de qualidade negar provimento ao recurso voluntário quanto à exigência da multa isolada. Vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichele Macei que votaram por cancelar a exigência dessa penalidade. Designado o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

Processo nº 13971.723117/2014-33
Acórdão n.º **1402-002.603**

S1-C4T2
Fl. 2.825

(assinado digitalmente)
Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

(assinado digitalmente)
Paulo Mateus Ciccone – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Marco Rogério Borges, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário (fls. 2763 a 2800), interpostos contra v. Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de São Paulo/SP (fls. 2564 a 2608) que manteve integralmente as Autuações sofridas pelo Contribuinte (fls. 04 a 522), mas excluiu a responsabilidade dos sócios administradores, rejeitando parcialmente a Impugnação apresentada pela Empresa (fls. 1901 a 2121) e provendo as Defesas dos titulares (fls. 1869 a 1900).

O processo versa sobre exações de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (inclusive aproveitamento de crédito de ofício de períodos anteriores), referentes aos anos-calendário de 2011 e 2012, acompanhado de multa de qualificada (150%), multas isoladas referente às estimativas de IRPJ e CSLL do período, lançadas em face da empresa FACIL INDUSTRIA COMERCIO E EXPORTAÇÕES LTDA, tendo sido responsabilizados seus Sócios administradores, Sr. GILMAR ANTONIO SCHMITZ e Sra. MARILEIA RAASCH.

A acusação fiscal que sustenta as Autuações se resume à constatação de *omissão de receitas*, com base em verificação de *saldo credor de caixa*, vez que inúmeros valores referentes a pagamentos, por diversos meios (cheques, TEDs, etc), não possuíam prova de lançamento a *crédito* correspondente ou identificação do beneficiário e motivação, inflando o saldo desta conta. A Fiscalização procedeu à recomposição do "Caixa" para efetuar o lançamento.

Por bem resumir a contenda, passa-se a reproduzir trechos do preciso e completo relatório da DRJ *a quo*:

Os fatos que ensejaram a autuação de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e os respectivos enquadramentos legais encontram-se descritos a fls. 7/8:

(...)

Conforme Relatório Fiscal de fls. 120/133, integrado pelos documentos de fls. 134/523:

- a ação fiscal decorre do Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização nº 09.2.04.00-2014-00113-7, inicialmente expedido para verificação da regularidade na apuração do IRPJ relativo aos anos-calendário 2011 e 2012 e, posteriormente, com inclusão do IRF no escopo da auditoria, o que gerou outro processo fiscal, o de nº 13971.723118/2014-88;*

- *Em 25/03/2014, deu-se início ao procedimento fiscal, conforme TIPF (Termo de Início de Procedimento Fiscal) a fls. 525/7 e resposta a fls. 532/6;*
- *Este processo trata exclusivamente do IRPJ e seus reflexos, enquanto o IRRF é objeto do processo 13971.723118/2014-88;*
- *Ciência em 22/04/2014 do Termo de Intimação Fiscal nº 1, por meio do qual o contribuinte foi intimado para apresentação de novos documentos e esclarecimentos adicionais. A resposta veio em 09/05/2014, após um pedido de prorrogação de prazo ocorrido em 29/04/2014;*
- *Em 29/04/2014 foram expedidos os Termos de Intimação Fiscal de nº 02 a 09, cujo objetivo foi o de coletar informações perante diversos fornecedores de mercadorias/serviços com os quais a Fiscalizada teve relações comerciais nos anos de 2011 e 2012;*
- *Lavrado contra a Fiscalizada o Termo de Intimação nº 10 (ciência pessoal em 23/05/2014), por meio do qual foi intimada para apresentar documentos bem como esclarecimentos acerca de sua movimentação bancária e contabilização de diversas operações. Após novo pedido de prorrogação de prazo datado de 13/06/2014, em 30/06/2014 foram apresentados, de forma parcial, alguns dos documentos e esclarecimentos solicitados;*
- *em 28/07/2014, mediante ciência do Termo de Intimação nº 11, o contribuinte foi reintimado a apresentar documentos já solicitados mediante o Termo de Intimação nº 10, bem como para esclarecimentos de questões surgidas com a análise da documentação apresentada. A resposta ocorreu em 18/08/2014;*
- *Por fim, foram lavrados os Termos de Intimação Fiscal nº 12 e 13, cuja ciência foi efetivada via postal em 20/08/2014 e pessoal em 15/09/2014.*

Os respectivos termos foram respondidos em 28/08/2014 e 22/09/2014.

Dos Valores Informados na DIPJ e no DACON

- *Conforme DIPJ analisadas, verificou-se que não foram apurados valores devidos para o IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS, chamando atenção para os expressivos valores de Custos dos Bens e Serviços Vendidos que representaram, nos anos-calendários de 2011 e 2012, os percentuais de 94,82% e 96,38, respectivamente, sobre a Receita Líquida das Atividades, conforme Tabela 1 elaborada:*

(...)

Considerando ainda que foram informados saldos anteriores provenientes do ano de 2010 nos montantes de R\$ 232.235,30 para a COFINS e, R\$ 64.650,38 para o PIS/PASEP, em todos os meses o contribuinte apurou saldo credor destas contribuições, sendo este fato também reflexo dos expressivos valores dos custos mencionados no item 10. Portanto, levando-se em conta

os valores das DIPJ e dos DICON não foram apurados valores devidos para o IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS nos períodos em questão;

Contabilização de Pagamentos – Utilização da Conta Caixa para Pagamentos Realizados via Bancos

- *Conforme informado pela contribuinte, os pagamentos efetuados mediante cheques ou transferências bancárias, bem como os “pagamentos de títulos” identificados nos extratos bancários, foram debitados na contabilidade da empresa na conta “Caixa”;*

Transferências bancárias: *O contribuinte foi intimado e reintimado a apresentar, para cada transferência bancária, qual a motivação do pagamento e em qual conta contábil foi registrada;*

- *Somente com a amostragem dos lançamentos com valores superiores a R\$ 10 mil reais com os históricos nos extratos bancários de “TED – Transferência Eletrônica Disponível”, “Transferência Agendada” e “Transferência online” foram debitados na conta “Caixa” nos anos de 2011 e 2012 a quantia de R\$ 9.217.148,58. No caso destas transferências, de fato, tais recursos nunca transitaram pelo caixa, são créditos efetivados diretamente na conta do beneficiário;*

- *O contribuinte teve nova oportunidade para identificar os respectivos lançamentos a crédito na conta “Caixa”, os favorecidos e o motivo dos pagamentos, conforme item 4 da Intimação Fiscal nº 11;*

- *Segundo a fiscalização, considerando que referidos valores não ingressaram efetivamente no caixa da empresa, as entradas na conta caixa (débito) deveriam ter o respectivo lançamento de saída (crédito) no mesmo dia;*

- *Em 18/08/2014, a fiscalizada apresentou boletim de ocorrência noticiando recente invasão da sede da contabilidade da empresa, o que teria impossibilitado apresentar justificativas das operações bancárias e dos cheques emitidos que foram objeto de questionamento. A fiscalizada também esclareceu que os pagamentos eram parcelados e a prazo, o que dificultava a identificação dos respectivos lançamentos;*

- *Das 258 transferências solicitadas, o contribuinte apresentou comprovantes e justificativas em relação a apenas 83. A análise dos documentos apresentados está discriminada no Anexo I do relatório fiscal e pode ser resumido da seguinte forma:*

Tabela 3 – Quanto a comprovação do lançamento à crédito na conta “Caixa” (valores em R\$)

Não Comprovado	Comprovado	Total das Transferências Questionadas
5.876.968,16	3.340.180,42	9.217.148,58

Tabela 4 – Quanto ao motivo/causa do pagamento (valores em R\$) -

Motivo/Causa não Comprovada	Motivo/Causa Comprovada	Total das Transferências Questionadas
5.669.439,01	3.547.709,57	9.217.148,58

Tabela 5 – Quanto a identificação do beneficiário (valores em R\$)

Beneficiário não Identificado	Beneficiário Identificado	Total das Transferências Questionadas
3.043.226,52	6.173.922,06	9.217.148,58

- **Cheques emitidos:** dos 75 cheques selecionados, todos maiores do que R\$ 10 mil reais, foram comprovados apenas 11;
- O contribuinte teve nova oportunidade para identificar os lançamentos a crédito na conta “Caixa”, relativamente aos 64 cheques restantes, informando o beneficiário; motivação do pagamento e em qual conta contábil foi registrado, conforme item 3 da Intimação Fiscal nº 11;
- Foi reiterada a escusa da não apresentação de justificativa das operações bancárias e dos cheques emitidos, mediante apresentação de boletim de ocorrência relativo a invasão da sede da contabilidade, em 18/08/2014;
- Dos 75 cheques emitidos selecionados, o contribuinte apresentou comprovantes e justificativas em relação a apenas 11. A análise dos documentos apresentados está discriminada no Anexo II do relatório fiscal e pode ser resumido da seguinte forma:

Tabela 6 – Quanto a comprovação do lançamento à crédito na conta “Caixa” (valores em R\$)

Não Comprovado	Comprovado	Total dos Cheques Questionadas
2.292.970,73	1.122.388,98	3.415.359,71

Tabela 7 – Quanto ao motivo/causa do pagamento (valores em R\$)

Motivo/Causa não Comprovada	Motivo/Causa Comprovada	Total dos Cheques Questionadas
2.292.970,73	1.122.388,98	3.415.359,71

Tabela 8 – Quanto a identificação do beneficiário (valores em R\$)

Beneficiário não Identificado	Beneficiário Identificado	Total dos Cheques Questionadas
506.635,66	2.908.724,05	3.415.359,71

- Esclareceu a fiscalização que, caso a saída do caixa tivesse ocorrido em dia diverso do lançamento da entrada no caixa, o que se admitiu apenas para os cheques não compensados, deveria ser indicado o dia em que tal lançamento a crédito da conta caixa foi efetuado.
- **Pagamento de Títulos:** Foram identificados nos extratos bancários diversos pagamentos denominados “Pagamento de Título”, que eram realizados com recursos existentes na conta corrente bancária da empresa;

- O contribuinte foi intimado (item 5 da Intimação Fiscal nº 11) a comprovar referidos pagamentos acompanhados das respectivas notas fiscais;
- a exemplo dos pagamentos efetuados com cheques ou mediante transferências, referidos pagamentos eram debitados na contabilidade da empresa na conta “Caixa” e deveriam ter o lançamento a crédito no mesmo dia. Entretanto, não constam saídas nos mesmos dias, nem mesmo até 31/12/2012;
- O contribuinte esclareceu que as operações cujas notas fiscais haviam sido apresentadas eram acordadas para pagamento parcelado e a prazo, não tendo a empresa condições para identificar os respectivos lançamentos;
- Neste caso, houve identificação do beneficiário do pagamento e a motivação do pagamento, porém, novamente, o saldo da conta “Caixa” foi indevidamente inflado e os saldos das contas representativas dos fornecedores pagos também são irreais. Tais lançamentos correspondem ao montante de R\$ 1.405.994,79 (um milhão quatrocentos e cinco mil novecentos e noventa e quatro reais e setenta e nove centavos) e estão discriminados no Anexo III deste Relatório Fiscal;
- **Recomposição do Saldo da Conta “Caixa”.**
- Segundo a fiscalização, considerando que referidos valores apenas transitaram pela conta “Caixa”, ou seja, não ingressaram efetivamente no caixa da empresa, as entradas na conta caixa (débito) deveriam ter o respectivo lançamento de saída (crédito) no mesmo dia;
- Foram efetuados os expurgos dos lançamentos indevidos, com os históricos no extrato bancário, relativos aos suprimentos para os quais não houve a comprovação dos lançamentos a crédito na escrita contábil da conta “Caixa”:

Tabela 9

Histórico no Extrato Bancário	Valor Expurgado (R\$)
Cheques	1.247.184,02
Cheques Compensados	1.045.786,71
TED	3.043.673,12
Transferência on-line	1.887.852,46
Transferências Agendadas	945.442,58
Pagamento de Títulos	1.405.994,79
Total:	9.575.933,68

- Com o necessário expurgo dos lançamentos indevidos relativos aos suprimentos representados pelos lançamentos com históricos nos extratos bancários de “Cheques”, “Cheques Compensados”, “TED”, “Transferência on-line”, “Transferências Agendadas” e “Pagamentos de Título”, para os quais não houve a comprovação dos lançamentos a crédito na escrita contábil na

conta “Caixa”, seu saldo se torna credor em vários períodos, conforme se verifica no Anexo IV deste Relatório fiscal;

• Na tabela 10 abaixo, cujos valores foram demonstrados no Anexo IV do relatório, os valores de omissão considerados no mês correspondem ao maior saldo credor verificado naquele período mensal, subtraído da omissão acumulada no período sob análise. Outro critério adotado foi o de se considerar, no início de cada período anual, o saldo da conta caixa contabilizado pela contribuinte;

Tabela 10

Data	Maior saldo credor no mês	Omissão considerada no mês	Omissão acumulada no ano
30/05/11	(1.245.471,67)	-1.245.471,67	(1.245.471,67)
02/06/11	(1.189.407,11)	0,00	(1.245.471,67)
30/07/11	(1.154.459,38)	0,00	(1.245.471,67)
02/08/11	(1.170.927,32)	0,00	(1.245.471,67)
13/09/11	(855.142,09)	0,00	(1.245.471,67)
30/10/11	(1.728.516,23)	-483.044,56	(1.728.516,23)
30/11/11	(2.412.694,87)	-684.178,64	(2.412.694,87)
21/12/11	(3.695.206,43)	-1.282.511,56	(3.695.206,43)
31/01/12	(269.630,45)	-269.630,45	(269.630,45)
29/02/12	(1.482.216,59)	-1.212.586,14	(1.482.216,59)
31/03/12	(1.885.646,59)	-403.430,00	(1.885.646,59)
30/04/12	(2.088.282,46)	-202.635,87	(2.088.282,46)
31/05/12	(2.221.205,16)	-132.922,70	(2.221.205,16)
30/06/12	(2.389.057,92)	-167.852,76	(2.389.057,92)
01/07/12	(2.388.556,62)	0,00	(2.389.057,92)
31/08/12	(3.563.657,53)	-1.174.599,61	(3.563.657,53)
30/09/12	(4.045.165,23)	-481.507,70	(4.045.165,23)
31/10/12	(4.450.182,35)	-405.017,12	(4.450.182,35)
30/11/12	(5.366.658,78)	-916.476,43	(5.366.658,78)
31/12/12	(6.040.788,40)	-674.129,62	(6.040.788,40)

• Com a inclusão das omissões verificadas, foram recalculadas as bases de cálculo do IRPJ e adicional, considerando o lucro real anual, tendo sido compensado na autuação o Prejuízo do próprio período apurado pelo contribuinte;

• Não foram compensados os prejuízos de períodos anteriores, visto que não houve a confirmação dos valores nas DIPJ apresentadas relativas aos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009, período em que escriturados no LALUR;

• A base de cálculo da CSLL também foi recalculada com inclusão das referidas omissões;

• As receitas omitidas foram tributadas pelo PIS e pela COFINS, com aproveitamento de ofício dos saldos de créditos apurados pelo contribuinte em seu DACON, tendo remanescido saldo de crédito igual a zero em 01/01/2013;

• *Em relação ao PIS e a COFINS, além das omissões verificadas, foram lançadas insuficiências em outubro de 2012, identificadas no Auto de Infração como “Créditos Descontados Indevidamente na Apuração das Contribuições”, resultantes de utilização de créditos inexistentes relativos a junho de 2012.*

• ***Das multas aplicadas.***

• *diante da magnitude dos valores financeiros movimentados, da frequência com que tais atos foram praticados, não há como se classificar como não intencional ou fruto de erro a postura adotada, ainda mais se considerando o resultado obtido pela contribuinte, qual seja, a economia tributária por ela alcançada;*

• *as multas de ofício foram aplicadas neste procedimento no percentual de 150% para as ocorrências vinculadas às omissões de receitas, em virtude da caracterização da sonegação tributária, nos termos da legislação retrocitada, inclusive na apuração reflexa das contribuições;*

• *foram apuradas multas isoladas, visto que a apuração dos resultados consolidados mensais teve que ser refeita, considerando-se o valor das infrações apuradas;*

• ***Da Responsabilidade Solidária*** - *No caso, os atos com infração de lei praticados devem ser atribuídos aos sócios administradores da empresa, visto que são estes que, por disposição do Contrato Social, têm a atribuição e poder de decisão acerca dos assuntos da empresa, sendo responsáveis solidários pelo crédito tributário, nos termos dos artigos 124, I, e 135, III, do CTN;*

Foi providenciada, ainda, a Representação Fiscal para Fins Penais (Processo nº 13971.723380/2014-22) cabível nos termos dos artigos 1º e 4º da Portaria RFB nº 2.439, de 21 de dezembro de 2010.

Impugnação apresentada por GILMAR ANTONIO SHMITZ:

Na impugnação à responsabilidade solidária atribuída ao Sr. Gilmar Antonio Shmitz, apresentada em 29/10/2014 (fls. 1.869/1.884), foram levantadas as alegações abaixo sintetizadas:

• *a simples condição de sócio não acarreta a responsabilidade tributária, mas sim os atos praticados por este com excesso de poder, infração de lei ou estatuto;*

• *não houve nenhuma demonstração de atos dolosos dos sócios;*

• *a mesma lógica que norteia o Enunciado nº 14, do CARF, que desautoriza a qualificação da multa de ofício no caso de simples apuração de omissão de receitas, exigindo a comprovação do evidente intuito de fraude, infirma a manobra extrema de responsabilização solidária dos sócios;*

• *requer, por fim, o cancelamento da responsabilidade solidária atribuída aos sócios.*

Impugnação apresentada por MARILEIA RAASH EBSEN:

Na impugnação à responsabilidade solidária atribuída à Sra. Mariléia Raash Ebsen, apresentada em 29/10/2014 (fls. 1.885/1.900), foram apresentadas as mesmas alegações presentes na defesa do sócio Sr. Gilmar Antonio Shmitz.

Impugnação apresentada pela empresa FACIL:

Na impugnação apresentada em 29/10/2014 (fls. 1.901/1.930 e documentos a fls. 1.931/2.121), a autuada Fácil, Indústria, Comércio e Exportações Ltda., CNPJ nº 05.589.639/0001-78, sustenta as alegações abaixo sintetizadas:

- a autuação é nula; o fisco deveria ter procedido ao arbitramento, diante da impossibilidade de reconstituição dos fatos contábeis ocorridos;*
- configura excesso de formalismo e rigor exacerbado a exigência de coincidência exata de datas e valores, pois o importante é a identificação da realidade dos fatos e a efetiva comprovação da origem dos recursos;*
- a despeito da impossibilidade de apontar todos os créditos que correspondem aos débitos glosados pela fiscalização, considerando o volume das operações da empresa, a impugnante identificou alguns casos, discriminados nos itens 12, 13, 14 e 15 da peça de defesa;*
- todas as vendas da empresa foram levadas à tributação, mas a dinâmica assumida por ela acabou impedindo de identificar, a posteriori, a vinculação das entradas com as saídas correspondentes;*
- a presunção de omissão de receitas, com base na recomposição da conta caixa, não se sustenta, levando a uma tributação excessiva, contrária até mesmo ao direito de propriedade, o que exige o arbitramento de valores;*
- na hipótese concreta a fiscalização desprezou os princípios da verdade material e do dever de investigação;*
- em atenção ao princípio da eventualidade, argumenta que os valores lançados a título de PIS e de COFINS, inclusive juros, deveriam ter sido abatidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme disposto no artigo 344 do RIR, sendo irrelevante o fato de não ter havido o recolhimento dos referidos tributos;*
- o pretenso ICMS correspondente também deveria ter sido abatido da base de cálculo do PIS e da COFINS;*
- a simples constatação de omissão de receitas através de presunção legal, ainda que reiteradamente, não enseja a imposição de multa qualificada, para a qual exige-se a prova do dolo;*

- *em face dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, bem como do critério da consunção, a multa isolada não pode prosperar, visto que o IRPJ e a CSLL apurados no encerramento dos anos-base superaram, em muito, os montantes estimados inicialmente;*
- *é incabível a incidência de juros sobre a multa de ofício;*
- *por ausência de liquidez e certeza, os débitos lançados não podem ser simplesmente corrigidos, impondo-se o seu cancelamento;*
- *requer, por fim, o recebimento da impugnação; a suspensão da exigibilidade do crédito tributário impugnado; a declaração de procedência da defesa e conseqüente cancelamento integral dos autos de infração combatidos, inclusive em razão da iliquidez/incerteza ou, quando menos, seu cancelamento parcial, mediante expurgo das parcelas indevidas.*

Ato contínuo, o processo foi encaminhado à 5ª Turma de Julgamento da DRJ/SP, que julgou parcialmente procedente o lançamento, excluindo de ofício pequena duplicidade na recomposição da conta caixa, calculando seu reflexo nas demais exigências, bem como afastou totalmente a responsabilidade de ambos os Sócios administradores incluídos no lançamento. Confira-se a ementa daquele julgado *a quo*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

SALDO CREDOR DE CAIXA. OMISSÃO DE RECEITAS.

A constatação de saldo credor na contabilidade da conta caixa caracteriza presunção legal de omissão de receitas tributáveis.

BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÕES DE TRIBUTOS.

Não podem ser descontados da base de cálculo do Imposto de Renda valores relativos a tributos não pagos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2011, 2012

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES.

O ICMS compõe o faturamento da empresa, e não pode ser excluído da base de cálculo da COFINS, por falta de dispositivo legal que assim determine.

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**Ano-calendário: 2011, 2012**BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES.*

O ICMS compõe o faturamento da empresa, e não pode ser excluído da base de cálculo do PIS, por falta de dispositivo legal que assim determine.

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**Ano-calendário: 2011, 2012**MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO.*

Caracterizada a ação dolosa do contribuinte visando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, é cabível a aplicação da multa qualificada de 150%.

MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CUMULATIVA COM A MULTA DE OFÍCIO.

Por determinação legal, constatada a falta de pagamento do imposto por estimativa, devem ser exigidas as multas sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos, bem como o imposto apurado pelo ajuste anual, acrescido da MULTA de ofício pelo seu não recolhimento.

RESPONSABILIDADE PESSOAL/ SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS /ADMINISTRADORES.

Não caracterizada a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nem o interesse comum com a contribuinte autuada, exclui-se a responsabilização (tanto a pessoal, quanto a solidária) de todas as pessoas físicas elencadas nos Termos de Sujeição Passiva Solidária.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão proferida no lançamento principal é aplicável aos demais lançamentos reflexivos, face à relação de causa e efeito que os vincula.

*Impugnação Procedente em Parte**Crédito Tributário Mantido em Parte*

Diante de tal revés, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 2763 a 2800), afirmando, preliminarmente que, diferente daquilo entendido no v. Acórdão, todos valores foram impugnados, inclusive aqueles referentes aos créditos glosados de PIS e COFINS.

Além disso, alega 1) nulidade da autuação, pois o Fisco deveria ter procedido ao arbitramento; 2) que PIS e a COFINS deveriam ter sido abatidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL; 3) que o ICMS deveria ter sido excluído da base de cálculo do PIS/COFINS; 4) a inexigibilidade da multa qualificada e 5) a extinção das multas isoladas.

Na sequência, os autos foram encaminhados para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella - Relator

O Recurso Voluntário é manifestamente tempestivo e sua matéria se enquadra na competência desse N. Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

O Recurso de Ofício não foi expressamente interposto no v. Acórdão recorrido, mas verifica-se, de ofício, a ocorrência de hipótese de cabimento trazida na Portaria MF nº 63/2017¹.

Recurso Voluntário

Preliminarmente, alega a Recorrente que, diferentemente daquilo que consta no v. Acórdão, a parcela das exações referente à glosa do aproveitamentos de créditos de PIS e COFINS, do regime não cumulativo, não restou incontroversa e teria sido *atacada* em sua Impugnação.

Afirma a Recorrente que a sua alegação sobre a *necessária exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS*, ***diretamente afeta os valores em referência***.

¹ Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

Art. 3º Fica revogada a Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

Assim, para o Contribuinte, o argumento dessa matéria aproveitaria a defesa da outra.

Não assiste razão à Recorrente nesse ponto.

Observe as constatações do TVF que justificaram tal parte do lançamento:

42. Neste particular, deve ser ressaltado que todos os saldos créditos informados pela Fiscalizada como existentes no final do ano de 2012 foram utilizados de ofício para dedução das contribuições calculadas em razão das infrações apuradas, devendo ser considerado que seu saldo inicial de créditos em 01/01/2013 é igual a 0 (zero), para ambas as contribuições.

43. Ainda, houve desconto a maior na apuração destas contribuições no mês de outubro de 2012. Neste mês, a Fiscalizada descontou créditos da COFINS apurados em junho de 2012 no montante de R\$ 43.735,22, conforme DACON. Ocorre que levando em conta os descontos efetuados até setembro de 2012, relativamente aos créditos apurados em junho de 2012, restavam apenas R\$ 39.618,13 para desconto em outubro de 2012. Desta forma, foi descontado indevidamente no mês de outubro, relativamente ao crédito apurado em junho de 2012, o montante de R\$ 4.117,09. Mesmo procedimento em relação ao PIS/PASEP, onde no mês de outubro de 2012 descontou créditos apurados em junho de 2012 no montante de R\$ 23.726,01, conforme DACON. Ocorre que levando em conta os descontos efetuados até setembro de 2012, relativamente aos créditos apurados em junho de 2012, restavam apenas R\$ 22.832,17 para desconto em outubro de 2012. Desta forma, foi descontado indevidamente no mês de outubro, relativamente ao crédito apurado em junho de 2012, o montante de R\$ 893,84. Estas insuficiências foram lançadas nos respectivos Autos de Infração e estão identificadas pela infração “Créditos Descontados Indevidamente na Apuração das Contribuições”.

Como se observa, no cômputo feito pela Fiscalização do montante de PIS e COFINS devidos pela constatação de *omissão de receitas*, considerando os créditos percebidos e utilizados pela Recorrente no período colhido, verificou-se um aproveitamento indevido, a maior.

Posto isso, a alegação jurídica, sobre a composição da base de cálculo das Contribuições Sociais em referencia, na linha que o valor do ICMS incidente nas suas

operações não lhe compõe, é alheio à constatação específica e individual do aproveitamentos indevido de créditos destes tributos.

Até porque tal acusação fiscal e sua correspondente exação se relacionam ao à quitação das obrigações de Contribuição para o PIS e COFINS, conforme concretamente calculado e declarado pelo Contribuinte, e não à formação de sua base de cálculo e apuração.

Claramente, a defesa da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS não aproveita a defesa sobre a utilização de créditos indevidos (em montante maior do o verificado) dessas mesmas contribuições, confirmando ter restado, de fato, tal matéria como incontroversa nos autos.

Na sequência a Recorrente passa a alegar que o lançamento de foi nulo, pois deveria ter a Fiscalização procedido ao arbitramento e não à recomposição de seu Caixa.

Sustenta tal arguição afirmando que, *considerando o volume das operações da pessoa jurídica, é simplesmente impossível apontar, clara e especificamente, todos os créditos que correspondem aos débitos glosados pela fiscalização, bem como a dinâmica assumida por ela [a Empresa autuada] acaba impedindo de identificar, a posteriori, a vinculação das entradas com as saídas correspondentes.*

Também invoca o princípio da verdade material, afirmando que a recomposição da conta caixa afasta-se da realidade e a apuração do lucro por arbitramento seria mais fidedigna.

Tais colocações são improcedentes.

Primeiro porque a Recorrente deixa de apontar qual hipótese do art. 530 do RIR/99 não teria sido observada, apenas trazendo argumentos abstratos e relacionados à suposta dificuldade forense de se combater a Autuação.

Também não foi demonstrado que esta sua Conta se valia de manobras excepcionais ou de métodos diferentes de registros e contabilização que poderiam conflitar com a técnica utilizada pelo Fisco na sua recomposição.

Mais importante, a escrituração contábil do Contribuinte não apresentou falhas ou qualquer outra manifestação de imprestabilidade que justificasse a opção pelo arbitramento. A Autoridade Fiscal dispunha de todos os elementos para proceder à precisa recomposição da conta caixa e, tanto assim é, que elaborou robusto TVF munido de planilhas com centenas de folhas que claramente apontam datas, valores, histórico, motivo dos expurgos efetuados e o resultado final da recomposição (fls. 4 a 522).

Ainda, é contraditória a invocação da verdade material para suportar a necessidade de arbitramento, vez que a recomposição dessa conta, apenas excluindo os expurgos fundamentados, é a técnica que mais aproxima-se da realidade (repita-se: quando ausentes manobras excepcionais de registro contábil ou metodologia discrepante daquela adotada pelo Fisco).

Frise-se que o arbitramento não é uma *garantia* ou uma *prerrogativa* do contribuinte e nem uma forma de penalizá-lo. Nada mais é do que uma modalidade de determinação do lucro tributável, aplicável quando verificadas, concretamente, suas hipóteses legais de adoção.

Assim, diante da improcedência das alegações da Recorrente, deve ser mantida a recomposição da conta caixa.

Ainda que não exista no Recurso Voluntário tópico específico sobre a prova de correspondência entre débitos (entradas) e créditos (saídas) do Caixa, o Contribuinte, quando alega a necessidade do arbitramento, já superada, demonstra o suposto encontro de alguns valores, ainda que em datas e montantes distintos, mas muito próximos em algumas hipóteses, tendo acostado em sua Impugnação dezenas de cópias de seus Livros Razão e Diário, bem como Notas Fiscais, cheques e boletos (fls. 1945 a 2120).

Tais documentos, fornecidos após a lavratura das Autuações, visam suprir as deficiências de comprovação apontadas nos lançamentos, quais sejam: "Identificação de Beneficiários", "Comprovação de Saída" e "Motivação de Pagamento". Confira-se a esquematização das acusações fiscais elaboradas em tabela do Anexo I do Relatório Fiscal:

ANEXO I - Relatório Fiscal

Dt Balancete	Histórico	Documento	Valor	D/C	Identificou Beneficiário?	Comprovou Saída Caixa?	Motivou o Pagamento?	Documento entregue em resposta a Intimação número:
10/01/2011	TED Transf. Eletr. Disponiv	11.017	31.855,32	D	Estamparia MJ Ltda	Sim	Sim	10 - Apresentou cópia da TED
10/01/2011	TED Transf. Eletr. Disponiv	11.019	20.886,65	D	Agelo Confeccoes Ltda	Não	Não	10 - Apresentou cópia da TED
10/01/2011	TED Transf. Eletr. Disponiv	11.022	14.143,05	D	Wilmar Grippe ME	Não	Não	11 - Apresentou Cópia da TED
10/01/2011	Transferência on line	550.696.000.015.044	10.192,20	D	Não	Não	Não	Não Apresentada
11/01/2011	TED Transf. Eletr. Disponiv	11.103	25.606,38	D	Representações Marici Ltda	Não	Não	11 - Apresentou Cópia da TED
13/01/2011	Transferência on line	553.420.000.051.818	69.482,45	D	Não	Não	Não	Não Apresentada
18/01/2011	TED Transf. Eletr. Disponiv	11.801	133.000,00	D	Tinturaria Florisa Ltda	Sim	Sim	10 - Apresentou cópia da TED
18/01/2011	TED Transf. Eletr. Disponiv	11.805	11.830,21	D	Marileia Raesch	Não	Não	11 - Apresentou Cópia da TED

Ao seu turno, da posição adotada no v. Acórdão sobre tais alegações e documentos observa-se que não houve uma verificação analítica de tal documentação, rejeitando-os de maneira *geral* e **expressamente** fundamentando a manutenção dos expurgos apenas em desencontros de datas e valores. Confira-se:

A planilha abaixo elaborada apresenta o resultado da análise dos documentos e alegações em relação a cada um dos expurgos de débitos contestados:

data do lançamento	débito na conta caixa	expurgo do débito	Motivo
12/01/2011	69.482,45	mantido	crédito em data distinta do crédito
12/04/2011	20.167,57	mantido	crédito em data distinta do crédito
13/04/2011	35.426,16	mantido	crédito em data distinta do crédito
11/05/2011	27.040,00	mantido	crédito de valor distinto
10/06/2011	17.054,40	mantido	crédito em data distinta do crédito
10/06/2011	14.292,00	mantido	crédito em data distinta do crédito
11/07/2011	18.217,95	mantido	crédito em valor e data distinta do crédito
10/08/2011	13.758,45	mantido	crédito em data distinta do crédito
12/09/2011	13.793,65	mantido	crédito em data distinta do crédito
12/09/2011	18.022,85	mantido	crédito em data distinta do crédito
13/09/2011	35.185,40	mantido	crédito em valor e data distinta do crédito
10/10/2011	18.261,35	mantido	crédito em data distinta do crédito
11/10/2011	14.927,75	mantido	crédito em data distinta do crédito
10/11/2011	17.799,65	mantido	crédito em data distinta do crédito
10/11/2011	14.572,10	mantido	crédito em data distinta do crédito
15/12/2011	22.320,00	mantido	crédito de valor distinto
20/12/2011	27.792,51	mantido	crédito em valor e data distinta do crédito
10/01/2012	10.910,38	mantido	crédito em valor e data distinta do crédito
01/03/2012	11.226,80	mantido	crédito em data distinta do crédito
10/04/2012	14.459,35	mantido	crédito em valor e data distinta do crédito
17/04/2012	33.589,55	afastado	crédito mesma data e valor do débito lançado
10/05/2012	17.679,15	mantido	crédito em valor e data distinta do crédito
12/06/2012	17.699,65	mantido	crédito em valor e data distinta do crédito
18/07/2012	38.574,99	mantido	crédito em data distinta do crédito
12/09/2011	35.185,40	afastado	crédito mesma data e valor do débito lançado
10/05/2012	10.654,00	afastado	crédito mesma data e valor do débito lançado
10/05/2012	11.478,20	afastado	crédito mesma data e valor do débito lançado
22/02/2012	82.158,63	mantido	não comprovado o(s) crédito(s) correspondentes
12/03/2012	51.954,74	mantido	não comprovado o(s) crédito(s) correspondentes
20/12/2011	39.175,18	mantido	não comprovado o(s) crédito(s) correspondentes
10/11/2011	71.252,92	mantido	não comprovado o(s) crédito(s) correspondentes
10/02/2011	23.589,60	mantido	não comprovado o(s) crédito(s) correspondentes
10/01/2012	87.365,76	mantido	não comprovado o(s) crédito(s) correspondentes
28/09/2012	22.147,53	mantido	não comprovado o(s) crédito(s) correspondentes
09/04/2012	49.136,93	mantido	não comprovado o(s) crédito(s) correspondentes
20/01/2012	35.497,95	mantido	não comprovado o(s) crédito(s) correspondentes

Em relação aos expurgos de débitos efetuados em 12/09/2011 e 10/05/2012, o Anexo IV, que reproduz a escrituração auditada, evidencia que a contribuinte, por equívoco, realizou dois

lançamentos a débito e um a crédito, todos no mesmo valor e data, tendo a autoridade fiscal expurgado os dois lançamentos a débito. Nesses casos, não há dúvida de que apenas um dos lançamentos a débito teria que ser expurgado; o outro lançamento a débito, que corresponde ao crédito de igual valor, deve ser considerado na escrituração da conta Caixa.

Os demais expurgos efetuados pela fiscalização não merecem reparos, em razão dos motivos indicados na planilha acima, alinhados aos critérios utilizados pela autoridade fiscal na apuração das receitas omitidas. (fls. 2584 - destacamos)

Posto isso, temos que a fundamentação de manutenção de vários *itens* (expurgos) das Autuações e a continuidade do processo administrativo em tela fundou-se na constatação de *data distinta do crédito ou crédito em valor distinto*.

Frise-se, pontualmente, aqui que, para este Conselheiro, o mero desencontro, por diferenças e distanciamento mínimos, de datas e valores de débito e crédito da conta caixa, *per si, fora do contexto probatório da acusação fiscal*, não bastariam para a manutenção dessa exigência.

Expressamente consignou-se no v. Acórdão (como acima destacado) ser esta a conclusão alcançada da análise de alegações e documentos trazidos pelo Contribuinte, tornando-se a sua *motivação* decisória.

Ocorre que, no lançamento de ofício, o desencontro de datas e valores da conta caixa colhida não foi utilizado foi como justifica dos expurgos.

Adotando um exemplo, observe o seguinte débito (item) referente a uma transferência bancária:

Autuação:

Dt Balancete	Historico	Documento	Valor	D/C	Identificou Beneficiário?	Comprovou Saída Caixa?	Motivou o Pagamento?	Documento entregue em resposta a Intimação número:
13/01/2011	Transferência on line	553.420.000.051.818	69.482,45	D	Não	Não	Não	Não Apresentada

Impugnação:

12/01/2011 – débito no caixa de R\$ 69.482,45, desconsiderado pela fiscalização – em 13/01/2011 houve crédito no caixa de R\$ 69.482,45, para pagamento da NF 18269, do fornecedor Guabifios Produtos Têxteis Ltda.; (Docs. fls. 1945 a 1947)

DRJ:

12/01/2011	69.482,45	mantido	crédito em data distinta do crédito
------------	-----------	---------	-------------------------------------

Transparece que houve pela DRJ o câmbio do critério para a constatação da ocorrência de omissão de receitas em relação a algumas ocorrências, como listadas na tabela elaborada, não podendo prevalecer a exigência em relação a tais ocorrências, ao arripio do conteúdo e da sistemática normativa instituída pelos arts. 142, 146 e 149 do CTN.

Como já relatado e apontado, a fundamentação da constatação de omissão de receitas cinge-se a 1) ausência de comprovação do lançamento a crédito na conta "Caixa" e/ou 2) falta de indicação/comprovação de beneficiário de pagamentos e/ou 3) carência da motivação/causa dos pagamentos (vide fls. 120 a 133).

E para combater tais acusações, a *defesa* da Recorrente fundou-se em outros elementos, dentro da acusação inicialmente feita, visando à demonstração concreta e material da oferta de tais valores a tributação, elucidando tais ocorrências questionadas.

Em momento algum a Autoridade Fiscal invocou a discrepância de valores e, em relação a divergência de data, apenas é feito breve comentário, hipotético, abstrato e de cunho interpretativo diverso, até mais *flexível* do que aquele adotado pela DRJ. Confira-se:

23. Cheques Emitidos: *em relação aos cheques, foi selecionada uma amostragem contendo todos os cheques emitidos com valor superior a R\$ 20 mil (vinte mil reais). No total foram debitados na conta "Caixa" nos anos de 2011 e 2012 a quantia de R\$ 3.415.359,71 (três milhões quatrocentos e quinze mil trezentos e cinquenta e nove reais e setenta e um centavos).*

Ora, no caso dos cheques, se estes efetivamente circularam pelo caixa da empresa, posteriormente, preferencialmente na mesma data, deveria haver um lançamento que indicasse a efetiva motivação do pagamento, mormente no caso de cheques compensados. (fls. 124)

O art. 146 do CTN² (que deve ser considerado em interpretação conjunta e sistemática com os arts. 142 e 149 do CTN) expressamente veda a modificação dos critérios jurídicos de uma exigência fiscal, não podendo haver inovação, por meio de decisão administrativa, no fundamento e na continuidade de exigência de crédito tributário.

Desse modo, fica clara a alteração do critério jurídico promovida pelo v. Acórdão *a quo* em relação aos *itens* (expurgos) da infração acima mencionados (ao final deste listados), merecendo ser canceladas.

No que tange aos demais *itens* combatidos, que no v. Acórdão recorrido foram mantidos pela justificativa genérica de *não comprovado(s) o(s) crédito(s) correspondentes*, analisando agora as provas juntadas pela Recorrente aos autos, verifica-se que o Contribuinte ou não trouxe qualquer documento com conteúdo probante ou apenas acostou cópia dos cheques (de difícil leitura), com o campo do beneficiário em branco ou indicando o Banco do Brasil (própria instituição Financeira fornecedora dos cheques - fls. 2104 a 2121). Também não há indicações específicas nas peças de defesa sobre tal documentação e sua função de prova em relação às alegações aduzidas.

Isoladamente, sem qualquer outro elemento de prova (inclusive sobre o desconto, saque ou depósito de tais valores) tais provam não bastam para elidir a *presunção* criada pela devida constatação fundamentada de omissão de receitas.

Em face da prevalência parcial do lançamento, cabe agora enfrentar as demais alegações do Recurso Voluntário.

Alega a Recorrente, apenas por meio de argumentação abstrata e genérica, que a Contribuição para o PIS e a COFINS contra ela exigidos neste mesmo lançamento de ofício deveriam ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, vez que são valores *dedutíveis*.

Não procede tal alegação, na medida que desde a lavratura das Autuações - havendo o presente contencioso administrativo - a exigibilidade de tais Contribuições está suspensa, nunca ganhando exigibilidade e, assim, não revestindo-se de *dedutíveis*, mesmo que atinentes ao mesmo período.

² Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

O art. 344 do RIR/99 é claríssimo ao efetuar tal ressalva à dedução lá permitida:

Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966, haja ou não depósito judicial

Também alega o Contribuinte, por meio de arguição meramente teórica, que o ICMS deveria ser excluído da base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS, dele agora exigidos.

Tal tese poderia até inaugurar aqui um debate sobre a necessidade ou não de sobrestamento deste processo, vez que o E. Supremo Tribunal Federal recentemente julgou a matéria favoravelmente aos contribuintes, mas não esclareceu a dinâmica temporal de seus efeitos.

Todavia, o que se verifica das Autuações e do TVF (fls. 04 a 133) é que a Autoridade Fiscal não incluiu expressamente este Imposto estadual na base de cálculo do lançamento. Não há qualquer menção a tal manobra ou mesmo a indicação de que, nos valores colhidos, está incluído o ICMS - inclusive por parte da Recorrente.

Inclusive, as Notas Fiscais acostadas referem-se a valores de expurgos já cancelados neste Voto.

O que se depreende, então, é que o PIS e a COFINS foram simples e devidamente calculados sobre os valores exigidos sob a rubrica de *omissão de receitas*, diretamente extraídos da recomposição de conta caixa, sem considerar ou adicionar a suposta oneração tributária estadual.

Desse modo, sem a demonstração e comprovação da presença do ICMS na composição dos valores colhidos pelo Fisco, o argumento se esvazia por completo, devendo ser rejeitado.

Quanto à alegação de improcedência da multa qualificada, verifica-se do TVF (fls. 120 a 133) que não houve qualquer demonstração específica e individual de ocorrência de manobra dolosa, simulada ou fraudulenta (e muito menos conjunto probatório correspondente). Posto isso, é certamente incidente ao caso o disposto na Súmula CARF nº 14, devendo ser afastada a qualificação da penalidade:

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Em relação à cumulação da multa de ofício com as multas isoladas, entende este Conselheiro que não podem coexistir no mesmo lançamento, independentemente da alteração legislativa que se procedeu no art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/96, que teria invalidado a aplicação da Súmula CARF nº 105³.

Isso pois, a alteração promovida pela Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico da prescrição das penalidades do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar algumas de suas características, como a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

A dinâmica de aplicação e a *coexistência* de ambas penalidades não foi alterada e, por sua vez, o cenário de possibilidade de dupla penalização do contribuinte prevaleceu. Frise-se que, tal ocorrência é tema que vem sendo abordado já há alguns anos por este E. CARF, havendo forte corrente que rechaça a aplicação concomitante de tais multas.

Comprovando tal afirmativa, inicialmente, confira-se a clara e didática redação da ementa do Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela 3ª Turma Especial dessa mesma 1ª Seção, em julgamento de 10/04/2012:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA
JURÍDICA IRPJ*

Ano-calendário: 2002

*NULIDADE DA DECISÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE
DEFESA. INOCORRÊNCIA.*

³ A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

A garantia constitucional de ampla defesa, no processo administrativo fiscal, está assegurada pelo direito de o contribuinte ter vista dos autos, apresentar impugnação, interpor recursos administrativos, apresentar todas as provas admitidas em direito e solicitar diligência ou perícia. Não caracteriza cerceamento do direito de defesa o indeferimento de perícia, eis que a sua realização é providência determinada em função do juízo formulado pela autoridade julgadora, ex vi do disposto no art. 18, do Decreto 70.235, de 1972.

OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS DE SAÍDA E CUPONS FISCAIS. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO.

Não comprovado que as notas fiscais de saída e cupons fiscais correspondem a uma mesma operação, resta configurada a omissão de receitas.

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (destacamos)

Como se observa, o cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo *ilícito* tributário.

Ao passo que as estimativas representam o simples adiantamento de tributo que tem seu fato gerador ocorrido apenas uma vez, no término do período de apuração anual, a falta dessa *antecipação* mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, efetivamente aperfeiçoada - a qual já é objeto penalização com a multa de ofício.

E tratando-se de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular dano ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, como explica Fabio Brun Goldschmidt em sua obra⁴.

Frise-se que, *per si*, a coexistência jurídica das multas não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. Na verdade, cada uma presta-se a punir uma conduta diferente. A patologia surge na sua *cumulação*, em autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Tal *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte, não deve ser tolerado.

O mesmo entendimento estampa o Acórdão nº 1401-001.886, proferido pela C. 1ª Turma Ordinária dessa mesma 4ª Câmara, com voto vencedor sobre o tema da I. Conselheira Livia de Carli Germano, publicado muito recentemente, em 09/06/2017:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

(...)

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ABSORÇÃO OU CONSUNÇÃO.

A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Tratando-se de mesmo tributo, esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

⁴ Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

Posto isso, devem ser canceladas as multas isoladas, lançadas em referência e proporção às exigências tributárias mantidas.

Recurso de Ofício

Após a edição da Portaria MF nº 63/2017, a exclusão de responsáveis das demandas processuais administrativas é causa ensejadora de Recurso de Ofício, mesmo que não expressamente interposto pela DRJ. É a hipótese que se verifica no presente caso.

Como se observa do relatório, o v. Acórdão recorrido afastou a responsabilidade dos sócios GILMAR ANTONIO SCHMITZ e MARILEIA RAASCH, que haviam inicialmente sido *incluídos* no lançamento, nos termos dos art. 124, inciso I e 135, inciso III do CTN, pela Autoridade Fiscal.

Nesse sentido, o TVF (fls. 131 a 132) brevemente afirma que o ilícito colhido (*omissão de receitas*) implica em ocorrência de *sonegação fiscal*. Confira-se os termos da responsabilização dos sócios:

59. Como se vê, se restar caracterizado que o crédito tributário é resultante de atos praticados com infração de lei, temos a responsabilidade solidária dos administradores. E, de fato, como restou fartamente comprovado, tem-se caracterizada a sonegação fiscal na conduta da contribuinte, com infração, portanto, à lei tributária e penal.

60. No caso, os atos com infração de lei praticados devem ser atribuídos aos sócios administradores da empresa, visto que são estes que, por disposição do Contrato Social, têm a atribuição e poder de decisão acerca dos assuntos da empresa:

GILMAR ANTONIO SCHMITZ: designado sócio administrador da Fiscalizada, conforme consta da 6a Alteração Contratual da sociedade.

MARILEIA RAASCH: designada sócia administradora da Fiscalizada, também conforme consta da 6a Alteração Contratual da sociedade.

61. Tal informação ainda foi corroborada pela resposta ao item 4 do Termo de Intimação Fiscal nº 13 protocolizada em 22/09/2014, onde foi informado que “Gilmar Antonio Schmitz e Mariléia Raasch Ebsen – funções societárias: responsabilidade igualitária por todas as decisões inerentes às questões financeiras, estratégicas, fiscais, produção, comercial, administrativa e

investimentos da empresa. Nenhuma decisão nestas áreas, que pudessem impactar o resultado, eram tomadas sem o conhecimento, aprovação e consenso dos sócios.”

62. De todo o exposto, conclui-se que os sócios citados são responsáveis solidários pelo crédito tributário constituído através deste processo, nos termos dos artigos 124, I, e 135, III, do Código Tributário Nacional.

63. É fato que a pessoa jurídica é entidade diferente da dos sócios e que possui personalidade jurídica, sendo, portanto, sujeita de deveres e obrigações. Mas é fato também que a pessoa jurídica não possui, em sentido estrito, vontade própria, mas antes exterioriza a vontade das pessoas naturais que estão por detrás dela, os seus sócios e/ou dirigentes.

Em primeiro lugar, deve-se esclarecer que a infração de *omissão de receitas*, da forma como apontada pela Fiscalização, de forma alguma, implica em sonegação fiscal. É mero ilícito tributário, ordinário, não podendo dele se presumir ocorrência de *fraude*, *dolo* ou *simulação*.

O próprio teor da Súmula CARF nº 14, já citada neste voto, ainda que expressamente apenas afaste a qualificação *automática* da multa de ofício quando da constatação de omissão de receitas tributáveis, bastaria para denotar a incorreção dessa outra manobra perpetrada no lançamento de ofício.

Ao seu turno, o art. 124, inciso I, do CTN não contém norma adequada para possibilitar a responsabilização dos sócios administradores das pessoas jurídicas, devidamente constantes dos contratos e estatutos sociais que lhes constituem.

É cediço que, para ocorrer a *responsabilização solidária* lá prevista é necessária a constatação e a prova da participação conjunta de *pessoas*, como referido na sua redação, quando da ocorrência do fato gerador, devendo ser estas copartícipes das infrações percebidas pelo Fisco.

O *interesse comum* que se refere o inciso I do art. 124 do CTN não é aquele econômico, consequencial, que os titulares, naturalmente, têm na exploração dos negócios mercantis pela pessoa jurídica, como apontado pela Fiscalização. A utilização de tal dispositivo para atribuir responsabilidade aos sócios administradores, sob a simples conjectura de haver *interesse* dos sócios gestores, acaba por desconsiderar, indevida e ilegalmente, a personalidade jurídica.

E mesmo o art. 135 do CTN - dispositivo este adequado à responsabilização dos sócios administradores - traz consigo uma prerrogativa excepcional da Administração Tributária, que demanda conjunto probatório robusto e preciso para permitir a transposição da personalidade jurídica do contribuinte, penetrando na esfera patrimonial de seu gestor e titular.

Confira-se a lição de Aliomar Baleeiro⁵ (em obra atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi) sobre o tema:

A aplicação do art.135 supõe assim:

- 1. a prática de ato ilícito, dolosamente, pelas pessoas mencionadas no dispositivo;*
- 2. ato ilícito, como infração de lei, contrato social ou estatuto, normas que regem as relações entre contribuinte e terceiro-responsável, externamente à norma tributária básica ou matriz, da qual se origina o tributo;*
- 3. a atuação tanto da norma básica (que disciplina a obrigação tributária em sentido restrito) quanto da norma secundária (constante no art. 135 e que determina a responsabilidade do terceiro, pela prática do ilícito).*

Observe que, no presente caso, a Fiscalização se ateve a rotular *omissão de receitas de sonegação*, apontando para a menção em contrato social dos Sócios responsabilizados como *administradores* do Contribuinte e fazendo simples ilação, abstrata, genérica e primária, de que *a pessoa jurídica não possui, em sentido estrito, vontade própria*.

Como antes mencionado, um tema tão sensível, com consequências patrimoniais tão severas, demanda *materialidade* probatória das práticas e circunstâncias elencadas pelo Legislador no dispositivo sob análise (dolo, infração à lei que não se confunda com inadimplemento fiscal, excesso de poderes/violação de estatuto e efetiva participação na conduta ilícita), não podendo ser invocado quando da ocorrência de simples *infração tributária*.

Dessa forma, o v. Acórdão não merece reforma, devendo ser mantida a exclusão da responsabilidade dos sócios GILMAR ANTONIO SCHMITZ e MARILEIA RAASCH.

⁵ Direito Tributário Brasileiro. 11ª Ed., rev. e ampl. por Misabel Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 757.

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar alegada e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, excluindo do cálculo da recomposição da conta caixa os expurgos que foram objeto de alteração de critério jurídico pela DRJ *a quo*, afastando a multa qualificada, para reduzir a penalidade para o montante de 75%, cancelando as multas isoladas, e negar provimento ao Recurso de Ofício.

Em relação específica ao cálculo da recomposição da conta caixa do Contribuinte, os seguintes valores (expurgos), inicialmente computados pela Fiscalização, devem ser excluídos para obtenção da devida base de cálculo do lançamento de ofício parcialmente mantido:

data do lançamento	débito na conta caixa
12/01/2011	69.482,45
12/04/2011	20.167,57
13/04/2011	35.426,16
11/05/2011	27.040,00
10/06/2011	17.054,40
10/06/2011	14.292,00
11/07/2011	18.217,95
10/08/2011	13.758,45
12/09/2011	13.793,65
12/09/2011	18.022,85
13/09/2011	35.185,40
10/10/2011	18.261,35
11/10/2011	14.927,75
10/11/2011	17.799,65
10/11/2011	14.572,10
15/12/2011	22.320,00
20/12/2011	27.792,51
10/01/2012	10.910,38
01/03/2012	11.226,80
10/04/2012	14.459,35
17/04/2012	33.589,55
10/05/2012	17.679,15
12/06/2012	17.699,65
18/07/2012	38.574,99
12/09/2011	35.185,40
10/05/2012	10.654,00
10/05/2012	11.478,20

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone

Embora respeitando os argumentos com que o ilustre relator sustentou seu voto em relação às imposições das chamadas “multas isoladas”, faço outra leitura acerca do tema, tendo sempre perfilado com os que entendem estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, ou seja, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada.

Se, além disso, tiver ocorrido falta de recolhimento do imposto devido com base no lucro real anual, o lançamento abrangerá também o valor do imposto, acompanhado de multa de ofício proporcional e juros, pois a determinação legal de imposição da multa de ofício, aplicada isoladamente, prescinde da apuração de lucro ou prejuízo no final do período anual, inexistindo, portanto, a cumulação de penalidades para uma mesma conduta, apontada pelo recorrente.

Em síntese, não tendo as referidas multas a mesma hipótese de incidência, não haveria nada que pudesse impedir a imposição concomitante da multa isolada com a multa de ofício devida pela apuração e recolhimento a menor do imposto e contribuição devidos na apuração anual.

Todavia, quaisquer interpretações em outro sentido pudessem existir não mais se justificam a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela MP nº 351, de 22/01/2007; convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

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**:*

(...)

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. (destaquei)

Inexiste assim a estreita correlação entre o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano. Registre-se que essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa; simplesmente tornou mais clara a intenção do legislador.

Faço minha as palavras do ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES que de forma precisa analisou o tema no Acórdão nº 103-23.370, Sessão de 24/01/2008:

“Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a

garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regradada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte”.

Ainda acerca da concomitância na aplicação de multa de ofício e multa isolada, mesmo que abstraídas questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, o fato é que a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo, de modo que, sob esta ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou norma abstrata plenamente vigente no mundo jurídico a caso concreto que se estampou.

Registre-se, por fim, ser inaplicável, no caso, a Súmula nº 105 do CARF, posto que ali se cuida de lançamentos referentes a períodos anteriores a 2007.

Assim, entendendo devam ser mantidas integralmente as multas isoladas aplicadas.

É como voto.

Brasília (DF), em 20 de junho de 2017.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Redator Designado.