



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720904/2020-61
ACÓRDÃO	1101-001.667 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FF.COM ESPORTES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

DESPESA NÃO COMPROVADA. LANÇAMENTO CONTÁBIL. DOCUMENTAÇÃO DE SUPORTE.

O contribuinte deve comprovar a legitimidade do lançamento contábil mediante a apresentação da documentação que lhe dá suporte, sob pena de tal operação não ser considerada na apuração da base de cálculo do IRPJ. Além disso, deve demonstrar que a despesa contabilizada atende às condições de dedutibilidade descritas no Regulamento do Imposto de Renda.

MULTA. INAPLICABILIDADE DA MULTA PERCENTUAL DE 150%. Incorreta a aplicação da multa no percentual de 150%, quando não resta demonstrado cabalmente o nexo de causalidade da conduta do Recorrente e a intenção dolosa de evadir-se do pagamento de tributos. Mera descrição genérica de condutas não tem o condão de evidenciar o evidente intuito de fraude exigido para a qualificação da multa.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. A fim de aplicar a retroatividade benigna, deve o percentual da multa qualificada ser reduzido para 100%.

SUJEIÇÃO PASSIVA. Art. 135, III - DO CTN - NÃO CABIMENTO - Para a imputação da responsabilidade tributária fundamentada no art. 135, III, do CTN, tem que estar demonstrado que a pessoa é sócio-gerente, e/ou administrador da sociedade empresária, bem como a prova cabal de que praticou atos em nome da sociedade com infração de lei, contrato social ou estatutos ou com excesso de poderes.

MULTA. ENTREGA DA ECD EM ATRASO.

A multa por entrega em atraso da ECD será reduzida à metade caso a obrigação tributária acessória seja cumprida antes do início do procedimento fiscal.

MULTA. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

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

O questionamento quanto à inconstitucionalidade de lei ultrapassa os limites da competência administrativa, nos termos da Súmula CARF n. 2.

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA. GLOSA DE DESPESAS. CONCOMITÂNCIA DA EXIGÊNCIA. POSSIBILIDADE.

O valor do pagamento, se não comprovado por meio de documentação idônea, não pode ser utilizado como despesa para reduzir a base de cálculo do tributo. Nesta situação, o sujeito passivo da exigência tributária é o próprio contribuinte que reduziu indevidamente um pagamento não comprovado quando da apuração do tributo devido. Esse mesmo pagamento deve ser justificado pela causa de sua realização, pois trata-se de saída de recursos da pessoa jurídica. A exigência do IRRF pelo pagamento sem causa possui natureza jurídica diversa da exigência do imposto pela glosa de despesas. Se não comprovada a causa do pagamento, há a responsabilidade de se recolher o imposto na fonte, neste caso, na condição de responsável tributário.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Em se tratando de exigência reflexa que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejudgado na decisão dos lançamentos decorrentes.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator, para afastar a imputação de

responsabilidade solidária tributária e a multa qualificada, reduzindo a multa de ofício ao patamar de 75%.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário, efls. 6303/6341, contra acórdão da DRJ, efl. 6237/6285, que julgou parcialmente procedente a pretensão impugnatória do contribuinte e responsáveis solidários, efls. 6028/6079, apresentada contra auto de infração, efls. 5856/5986, em que são exigidos IRPJ, CSLL, IRRF e multa por atraso na entrega de ECD, no valor total de R\$ 45.164.584,99 (fls. 5985), incluídos a multa de ofício e os juros de mora.

Para síntese dos fatos, reproduzo o relatório do acórdão recorrido, efls. 6237/6285, que bem sintetiza a discussão:

Da Acusação Fiscal

No Relatório de Fiscalização de fls. 5987/6020, o Auditor-Fiscal autuante contextualiza o lançamento do crédito tributário, expondo as fundamentações da exação fiscal. Depois de trazer informações atinentes à formalização do procedimento fiscal, passa a tratar dos fatos ocorridos.

• Da Descrição dos Fatos

Descreve os termos lavrados e as respostas fornecidas pela contribuinte. Instada a explicar por que não declarou, no SPED contribuições e nas DCTF entregues, as contribuições de PIS e COFINS listadas, a fiscalizada declarou: Atendendo a solicitação de Vossa Senhoria a notificada, através desta resposta e documentos, a notificada apresenta os seguintes esclarecimentos. Em linhas gerais, na notificação em referência, Vossa Senhoria solicita informações a respeito de algumas retificações contábeis que foram efetuadas pela notificada no período de 01/01/2017 a 31/12/2017.

A razão destas retificações está apoiada no falecimento do sócio administrador da empresa, ocorrido em 10/10/2017, ocasião em que se fez necessário a realização de balanço determinação para instruir processo de inventário dos bens que haviam sido deixados pelo falecido, através do feito 1018466-44.2017.8.26.0482, que tramita perante a 1ª Vara Cível da Comarca de Presidente Prudente-SP.

Logo após o falecimento do Sr. Marcio Brito Estevam Júnior, nos autos do inventário, a viúva e o sócio remanescente solicitaram ao r. Juízo onde tramita o inventário a alteração da administração da empresa para o sócio remanescente, conforme comprova o documento em anexo. Após este momento, passou-se a fazer o levantamento da situação administrativa da empresa, pois com o falecimento do Sr. Mareio Brito Estevam Júnior, que era o único responsável pela administração e representação da empresa, criou-se uma lacuna, já que o sócio remanescente até aquele momento cuidava que questões operacionais.

Enfim, ao realizar este levantamento, foi constatado que a empresa não possuía registros contábeis assertivos e fidedignos, o que ficou devidamente apurado no balanço de determinação realizado para a data do óbito, conforme demonstram os documentos em anexo.

Assim, a fim de se obter informações com características qualitativas, tais como: relevância, materialidade e representação fidedigna, conforme preceitua o Comitê de Pronunciamento Contábil na Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro (CPC 00 RI), houve o refazimento da escrituração fiscal e contabilidade da empresa, a partir de 2015, alterando-se o necessário para os fins de refletir a essência sobre a forma, conforme preceitua o Novo Código de Processo Civil.

Por todo o exposto, para atender os autos do inventário foram analisados e refeitos a escrituração fiscal e a contabilidade da notificada, com o objetivo de refletir de fato a posição da empresa na data do óbito, conforme Balanço de Determinação apresentado nas fls. 139-145 daqueles autos. Por conseguinte, consta neste mesmo processo que referido balanço de determinação foi submetido à apreciação pericial pelo R. Juízo, ocasião em que ficou atestado veracidade das informações que haviam sido apresentadas, (documento em anexo).

Por fim, cumpre esclarecer que os autos deste inventário está sendo acompanhado pela Procuradoria-Seccional da Fazenda Nacional em Presidente Prudente/SP e também pelo Ministério Público do Estado de São Paulo, sendo que a posição e o retrato da empresa em 2017 está sendo apreciada pelo magistrado, podendo esse órgão acompanhar referido processo e decisão judicial acerca do tema.

Diante de todo o exposto, JUSTIFICA-SE AS ALTERAÇÕES REALIZADAS, uma vez que as informações anteriormente constantes não refletiam o retrato e posição da empresa. Outrossim, caso seja necessário apresentar outros esclarecimentos, requer o deferimento de prazo suplementar para o devido atendimento.

Complementou sua manifestação inicial nos seguintes termos:

Atendendo a solicitação de Vossa Senhoria a notificada, através desta resposta apresenta os seguintes esclarecimentos. Em linhas gerais, na notificação em referência, Vossa Senhoria solicita informações a respeito dos motivos que levaram a notificada a não ter declarado em DCTF e SPED Contribuições e,

também, não ter pago os débitos de PIS e COFINS entre o período de 01/2019 a 12/2019.

Conforme já informado em manifestação anterior, a notificada se viu obrigada a refazer sua escrita fiscal e contábil, a partir 10/10/2017, em razão do falecimento do sócio e único administrador da empresa, Sr. Mareio Brito Estevam Júnior.

Nesta ocasião, foi identificado pela viúva-inventariante e sócio remanescente que as informações existentes não espelhavam a realidade da empresa, conforme restou constatado no Balanço de Determinação projetado para a data do óbito, que foi apresentado nos autos do inventário, feito nº 1018466-44.2017.8.26.0482, que tramita perante à 1ª Vara da Família e Sucessões da Comarca de Presidente Prudente-SP, cujos documentos já foram anexados a este Procedimento Fiscal, quando da resposta ao termo de ciência nº 1.

Assim, a fim de se obter informações com características qualitativas, tais como: relevância, materialidade e representação fidedigna, conforme preceitua o Comitê de Pronunciamento Contábil na Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro (CPC 00 RI), houve o refazimento da escrituração fiscal e contabilidade da empresa, a partir de 2015, alterando-se o necessário para os fins de refletir a essência sobre a forma, conforme preceitua o Novo Código de Processo Civil.

Por sua vez, este fato impactou em cascata o cumprimento e apresentação de inúmeras declarações obrigatórias, sejam elas no âmbito federal, sejam nos estados, pois a notificada, na qualidade de empresa de e-commerce, recolhe parte de seus impostos relativos à circulação de mercadorias em todos os estados da federação. Assim, esse acúmulo de obrigações, fez com que a notificada atrasasse o envio das informações listadas nesta notificação, relacionas ao período de 01/2019 a 12/2019, pois recentemente havia concretizado a entrega de todas as informações até a competência 12/2018.

Com isso, a notificada já estava engajada na entrega das declarações referentes ao período listado nesta notificação, mas, em razão da complexidade, requer a Vossa Senhoria a concessão de prazo suplementar de 10 dias, para que esta notificação seja completamente atendida. Diante de todo o exposto, requer o deferimento de prazo suplementar de 10 dias, para que a notificação possa atender a notificação em referência.

Especialmente no que diz respeito às autuações que remanescem no presente processo, em 15/10/2020, a Fiscalização intimou a fiscalizada a detalhar as “operações que deram causa às perdas no recebimento de créditos dos Anexos I a IV do Termo de Início de Procedimento Fiscal, bem como demonstrar, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, que atendeu as condições estabelecidas no art. 9º da Lei nº 9.430/1996”.

A contribuinte prestou os seguintes esclarecimentos:

Em atenção a r. intimação a notificada vem, novamente, esclarecer que os ajustes realizados em sua contabilidade decorreram da necessidade de prestigiar a essência sob a forma, correspondendo a realidade que só foi diagnosticada, por ocasião da realização de balanço de determinação elaborado e projetado para a data do óbito do sócio e único administrador da empresa, o Sr. Marcio Brito Estevam Júnior, ocorrido em 10/10/2017.

Diante de seu falecimento repentino, decorrente do acometimento de doença grave (pancreatite aguda), vieram à tona a situação financeira degradante da notificada, que até aquele momento não era externada ao seu sócio remanescente, que não possuía qualquer ingerência administrativa na gestão contábil/fiscal e financeira da empresa.

Assim, a razão destas retificações está apoiada no falecimento do sócio administrador da empresa, ocorrido em 10/10/2017, ocasião em que se fez necessário a realização de balanço determinação para instruir processo de inventário dos bens que haviam sido deixados pelo falecido, através do feito nº 1018466- 44.2017.8.26.0482, que tramita perante a 1ª Vara Cível da Comarca de Presidente Prudente-SP. Para atender os autos do inventário foram analisadas e refeitas a escrituração fiscal e a contabilidade da notificada, com o objetivo de refletir de fato a posição da empresa na data do óbito.

Por conseguinte, consta neste mesmo processo, que referido balanço de determinação foi submetido à apreciação pericial pelo R. Juízo, ocasião em que ficou atestado veracidade das informações que haviam sido apresentadas. Enfim, os ajustes que foram efetuados estão pautados na realidade que foi observada, de modo que os erros existentes em lançamentos anteriores tiveram que ser retificados, a fim de não se perpetuar a transposição de inconsistências.

A título de ilustração, cumpre informar que a notificada é empresa que atua no ramo do e-commerce, onde os produtos por ela comercializados só são faturados e encaminhados aos seus consumidores finais, a partir da efetivação do pagamento da compra.

Na gestão anterior, que era realizada pelo sócio falecido, lançava-se equivocadamente em contas a receber, todos os pedidos praticados por consumidores que não eram concretizados, os quais eram cancelados em decorrência do não pagamento, ou seja, se um boleto gerado para o pagamento de determinado produto não era efetivado, o pedido deixa de existir juntamente com a eventual dívida do consumidor (o que justifica a diminuição das contas a receber), com isso, o produto fica disponível novamente para ser adquirido por outro consumidor. Dessa forma, essa hipótese corriqueira da atividade desenvolvida pela notificada.

Assim, em que pese a indicação do art. 9º da Lei nº 9.430/1996 no termo da notificação fiscal, as alterações realizadas buscaram trazer a notificada à sua realidade, de modo ajustes contábeis como o que foi acima indicado, podem ser enquadrados no §15, II, alínea a, do referido dispositivo. Art. 9º As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo.

§ 12 Poderão ser registrados como perda os créditos: II - sem garantia, de valor: a) até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

Quanto ao termo de tipificação fiscal nº 02, a notificada informa que ele já foi integralmente cumprido no dia 15/10/2020. Em 07/12/2020, a fiscalizada foi intimada a “apresentar demonstrativo de pagamentos, em Excel editável, realizados a Márcio Brito Estevam Júnior, Eduardo Cavalcante Estevam e André

Luiz Garcia” bem como os depósitos deles recebidos, informando e comprovando a causa dos pagamentos realizados e dos depósitos recebidos.

A resposta fornecida está abaixo reproduzida: Em atenção a r. intimação a notificada, vem esclarecer que na época do falecimento a empresa notificada apresentava dívida superior aos seus ativos, as quais restaram bem delimitadas no balanço de determinação projetado para a data do óbito do sócio e único administrador da notificada, o Sr. Marcio Brito Estevam Júnior.

Sob sua administração, Marcio Brito Estevam Júnior contraiu diversas dívidas com instituições bancárias, as quais restaram declinadas no balanço de determinação. Como essa dificuldade se agravou, Marcio Brito Estevam Júnior passou a fazer também alguns empréstimos com seu irmão, para socorrer a empresa.

Diante do seu falecimento prematuro e repentino, a administração da empresa passou a ser exercida pelo sócio André Luís Garcia, após autorização judicial deferida nos autos do inventário. Conforme já ilustrado em manifestações anteriores, o quadro da empresa era caótico, tanto que obrigou André Luís Garcia a proceder empréstimos de capital próprio para socorrê-la, pois, naquela ocasião, estava em vias de interromper suas atividades.

A partir de sua gestão, André Luís Garcia conseguiu contemporizar as dívidas com fornecedores, e também compor o débito gerado pelo falecido Marcio Brito Estevam Júnior com seu irmão Eduardo Cavalcante Estevam, mediante a dação em pagamento de um imóvel que contém um barracão.

Com isso, a FF.COM ESPORTES LTDA. liquidou sua dívida com Eduardo Cavalcante Estevam, porém, desde então, passou a pagar aluguel pelo uso do aludido Barracão. Assim, resta deixar claro que Eduardo Cavalcante Estevam é tão somente locador do imóvel onde a notificada está estabelecida.

Além disso, as operações de empréstimo realizadas no passado foram todas efetuadas por Marcio Brito Estevam Júnior (falecido) com Eduardo Cavalcante Estevam (seu irmão). Dessa forma, é oportuno deixar ressaltado e registrado que a pessoa de Eduardo Cavalcante Estevam não possui e jamais possuiu qualquer vínculo com a notificada.

Diante de todo o exposto, JUSTIFICA-SE AS ALTERAÇÕES REALIZADAS, uma vez que as informações anteriormente constantes não refletiam o retrato e posição da empresa. Por fim, a contribuinte ofereceu as seguintes explicações:

Em atenção a r. intimação a notificada vem, novamente, esclarecer que os ajustes realizados em sua contabilidade decorreram da necessidade de prestigiar a essência sob a forma, correspondendo a realidade que só foi diagnosticada, por ocasião da realização de balanço de determinação elaborado e projetado para a data do óbito do sócio e único administrador da empresa, o Sr. Marcio Brito Estevam Junior, ocorrido em 10/10/2017.

Diante de seu falecimento repentino, decorrente do acometimento de doença grave (pancreatite aguda), vieram à tona a situação financeira degradante da notificada, que até aquele momento não era externada ao sócio remanescente, o qual não possuía qualquer ingerência administrativa na gestão contábil/fiscal e financeira da empresa.

Assim, a razão destas retificações está apoiada no falecimento do sócio administrador da empresa, ocorrido em 10/10/2017, ocasião em que se fez

necessário a realização de balanço determinação para instruir processo de inventário dos bens que haviam sido deixados pelo falecido, através do feito nº 1018466- 44.2017.8.26.0482, que tramita perante a 1ª Vara Cível da Comarca de Presidente Prudente-SP.

Para atender os autos do inventário foram analisadas e refeitas a escrituração fiscal e a contabilidade da notificada, com o objetivo de se fazer refletir de fato a posição da empresa na data do óbito. Por conseguinte, consta naquele mesmo processo, que referido balanço de determinação foi submetido à apreciação pericial pelo R. Juízo, ocasião em que ficou atestado veracidade das informações que haviam sido apresentadas.

Enfim, os ajustes que foram efetuados estão pautados na realidade que foi observada, de modo que os erros existentes em lançamentos anteriores tiveram que ser retificados, a fim de não se perpetuar situações destacadas da realidade da empresa. Dessa forma, as declarações que se seguiram, a partir da retificação, estão em consonância com a realidade da empresa, que a duras penas vêm buscando colocar dia todas as suas obrigações, conforme demonstram os documentos em anexo.

Outrossim, informa a Vossa Senhoria que as informações prestadas no período mencionado estão em conformidade com a legislação, respeitando a escrituração fiscal das entradas e das saídas, despesas, deduções legais, amortizações e depreciações, pois todas as informações fiscais e contábeis devem refletir a realidade da empresa.

Diante de todo o exposto, pensa a notificada que prestou os esclarecimentos solicitados, em razão das declarações apresentadas estarem em conformidade com a realidade da empresa e de acordo com a legislação.

• Das Infrações Apuradas

Despesas não comprovadas de empréstimos e financiamentos A Fiscalização relata que a contribuinte “deduziu do lucro líquido na determinação do lucro real despesas operacionais não comprovadas a título de empréstimos e financiamentos, segundo lançamentos contábeis especificados abaixo”:

Data	Número da Linha	Descrição da Conta Nível 1	Descrição da Conta Nível 2	Descrição da Conta Nível 3	Descrição da Conta Nível 4	Código Estimado o Contábil	Código da Conta	Descrição da Conta	Histórico	DIC	Número do Lançamento	Valor SOMA	Valor Débito SOMA	Valor Crédito SOMA
18/10/2017	343686	CUSTOS, DESPESAS E CONTAS DE RESULTADO	DESPESAS	DESPESAS OPERACIONAIS ADMINISTRATIVAS	DESPESAS ADMINISTRATIVAS DIVERSAS	4.02.02.03.07.402.034-8	4.02.02.03.07.402.034-8	AJUSTES DE DEBITOS ANTERIORES	ajuste de balanco BANCO DO BRASIL SA	D	16915387	328.217,83	328.217,83	
18/10/2017	343686	PA S SIV O	DESPESAS	DESPESAS OPERACIONAIS ADMINISTRATIVAS	DESPESAS ADMINISTRATIVAS DIVERSAS	2.01.02.01.02.240.010-3	2.01.02.01.02.240.010-3	BANCO DO BRASIL SA	ajuste de balanco BANCO DO BRASIL SA	D	16915387	328.217,83		328.217,83
18/10/2017	343687	CUSTOS, DESPESAS E CONTAS DE RESULTADO	DESPESAS	DESPESAS OPERACIONAIS ADMINISTRATIVAS	DESPESAS ADMINISTRATIVAS DIVERSAS	4.02.02.03.07.402.034-8	4.02.02.03.07.402.034-8	AJUSTES DE DEBITOS ANTERIORES	ajuste de balanco ajuste de balanco	D	16915392	13.098.948,84	13.098.948,84	
18/10/2017	343688	PA S SIV O	DESPESAS	DESPESAS OPERACIONAIS ADMINISTRATIVAS	DESPESAS ADMINISTRATIVAS DIVERSAS	2.01.02.01.02.240.010-3	2.01.02.01.02.240.010-3	BANCO ITAU SA	ajuste de balanco ajuste de balanco	D	16915392	13.098.948,84		13.098.948,84
18/10/2017	343689	CUSTOS, DESPESAS E CONTAS DE RESULTADO	DESPESAS	DESPESAS OPERACIONAIS ADMINISTRATIVAS	DESPESAS ADMINISTRATIVAS DIVERSAS	4.02.02.03.07.402.034-8	4.02.02.03.07.402.034-8	AJUSTES DE DEBITOS ANTERIORES	ajuste de balanco ajuste de balanco	D	16915393	1.108.688,48	1.108.688,48	
18/10/2017	343690	PA S SIV O	DESPESAS	DESPESAS OPERACIONAIS ADMINISTRATIVAS	DESPESAS ADMINISTRATIVAS DIVERSAS	2.01.02.01.02.240.010-3	2.01.02.01.02.240.010-3	BANCO SANTANDER SA	ajuste de balanco ajuste de balanco	D	16915393	1.108.688,48		1,108.688,48
18/10/2017	343691	CUSTOS, DESPESAS E CONTAS DE RESULTADO	DESPESAS	DESPESAS OPERACIONAIS ADMINISTRATIVAS	DESPESAS ADMINISTRATIVAS DIVERSAS	4.02.02.03.07.402.034-8	4.02.02.03.07.402.034-8	AJUSTES DE DEBITOS ANTERIORES	ajuste de balanco ajuste de balanco	D	16915394	2.000.000,00	2.000.000,00	
18/10/2017	343692	PA S SIV O	DESPESAS	DESPESAS OPERACIONAIS ADMINISTRATIVAS	DESPESAS ADMINISTRATIVAS DIVERSAS	2.01.02.01.02.240.010-3	2.01.02.01.02.240.010-3	BANCO BRADESCO SA	ajuste de balanco ajuste de balanco	D	16915394	2.000.000,00		2.000.000,00
18/10/2017	343693	CUSTOS, DESPESAS E CONTAS DE RESULTADO	DESPESAS	DESPESAS OPERACIONAIS ADMINISTRATIVAS	DESPESAS ADMINISTRATIVAS DIVERSAS	4.02.02.03.07.402.034-8	4.02.02.03.07.402.034-8	AJUSTES DE DEBITOS ANTERIORES	ajuste de balanco ajuste de balanco	D	16915403	37.450,88	37.450,88	
18/10/2017	343694	PA S SIV O	DESPESAS	DESPESAS OPERACIONAIS ADMINISTRATIVAS	DESPESAS ADMINISTRATIVAS DIVERSAS	2.01.02.01.02.240.010-3	2.01.02.01.02.240.010-3	OBJ.O	ajuste de balanco ajuste de balanco	D	16915403	37.450,88		37.450,88
18/10/2017	343695	CUSTOS, DESPESAS E CONTAS DE RESULTADO	DESPESAS	DESPESAS OPERACIONAIS ADMINISTRATIVAS	DESPESAS ADMINISTRATIVAS DIVERSAS	4.02.02.03.07.402.034-8	4.02.02.03.07.402.034-8	AJUSTES DE DEBITOS ANTERIORES	ajuste de balanco ajuste de balanco	D	16915404	380.830,71	380.830,71	
18/10/2017	343696	PA S SIV O	DESPESAS	DESPESAS OPERACIONAIS ADMINISTRATIVAS	DESPESAS ADMINISTRATIVAS DIVERSAS	2.01.02.01.02.240.010-3	2.01.02.01.02.240.010-3	CARTOES DE CREDITO	ajuste de balanco ajuste de balanco	D	16915404	380.830,71		380.830,71
18/10/2017	343697	CUSTOS, DESPESAS E CONTAS DE RESULTADO	DESPESAS	DESPESAS OPERACIONAIS ADMINISTRATIVAS	DESPESAS ADMINISTRATIVAS DIVERSAS	4.02.02.03.07.402.034-8	4.02.02.03.07.402.034-8	AJUSTES DE DEBITOS ANTERIORES	ajuste de balanco ajuste de balanco	D	16915405	22.388,18	22.388,18	
18/10/2017	343698	PA S SIV O	DESPESAS	DESPESAS OPERACIONAIS ADMINISTRATIVAS	DESPESAS ADMINISTRATIVAS DIVERSAS	2.01.02.01.02.240.010-3	2.01.02.01.02.240.010-3	AMBI	ajuste de balanco ajuste de balanco	D	16915405	22.388,18		22.388,18
31/10/2019	343699	CUSTOS, DESPESAS E CONTAS DE RESULTADO	DESPESAS	DESPESAS OPERACIONAIS ADMINISTRATIVAS	DESPESAS ADMINISTRATIVAS DIVERSAS	4.02.02.03.07.402.034-8	4.02.02.03.07.402.034-8	AJUSTES DE DEBITOS ANTERIORES	TRANSF. DE SALDOS TRANSF. DE SALDOS	D	21477728	481.688,85	481.688,85	
31/10/2019	343700	PA S SIV O	DESPESAS	DESPESAS OPERACIONAIS ADMINISTRATIVAS	DESPESAS ADMINISTRATIVAS DIVERSAS	2.01.02.01.02.240.010-3	2.01.02.01.02.240.010-3	BANCO DO BRASIL SA	TRANSF. DE SALDOS TRANSF. DE SALDOS	D	21477728	481.688,85		481.688,85
31/10/2019	343701	CUSTOS, DESPESAS E CONTAS DE RESULTADO	DESPESAS	DESPESAS OPERACIONAIS ADMINISTRATIVAS	DESPESAS ADMINISTRATIVAS DIVERSAS	4.02.02.03.07.402.034-8	4.02.02.03.07.402.034-8	AJUSTES DE DEBITOS ANTERIORES	TRANSF. DE SALDOS TRANSF. DE SALDOS	D	21477729	1.803.848,89	1.803.848,89	
31/10/2019	343702	PA S SIV O	DESPESAS	DESPESAS OPERACIONAIS ADMINISTRATIVAS	DESPESAS ADMINISTRATIVAS DIVERSAS	2.01.02.01.02.240.010-3	2.01.02.01.02.240.010-3	BANCO SANTANDER SA	TRANSF. DE SALDOS TRANSF. DE SALDOS	D	21477729	1.803.848,89		1.803.848,89
31/10/2019	343703	CUSTOS, DESPESAS E CONTAS DE RESULTADO	DESPESAS	DESPESAS OPERACIONAIS ADMINISTRATIVAS	DESPESAS ADMINISTRATIVAS DIVERSAS	4.02.02.03.07.402.034-8	4.02.02.03.07.402.034-8	AJUSTES DE DEBITOS ANTERIORES	TRANSF. DE SALDOS TRANSF. DE SALDOS	D	21477730	10.118.137,53	10.118.137,53	
31/10/2019	343704	PA S SIV O	DESPESAS	DESPESAS OPERACIONAIS ADMINISTRATIVAS	DESPESAS ADMINISTRATIVAS DIVERSAS	2.01.02.01.02.240.010-3	2.01.02.01.02.240.010-3	BANCO ITAU SA	TRANSF. DE SALDOS TRANSF. DE SALDOS	D	21477730	10.118.137,53		10.118.137,53
31/10/2019	343705	CUSTOS, DESPESAS E CONTAS DE RESULTADO	DESPESAS	DESPESAS OPERACIONAIS ADMINISTRATIVAS	DESPESAS ADMINISTRATIVAS DIVERSAS	4.02.02.03.07.402.034-8	4.02.02.03.07.402.034-8	AJUSTES DE DEBITOS ANTERIORES	TRANSF. DE SALDOS TRANSF. DE SALDOS	D	21477731	834.877,88	834.877,88	
31/10/2019	343706	PA S SIV O	DESPESAS	DESPESAS OPERACIONAIS ADMINISTRATIVAS	DESPESAS ADMINISTRATIVAS DIVERSAS	2.01.02.01.02.240.010-3	2.01.02.01.02.240.010-3	BANCO BRADESCO SA	TRANSF. DE SALDOS TRANSF. DE SALDOS	D	21477731	834.877,88		834.877,88

Em seguida, expõe o conceito de despesa dedutível e informa que a contribuinte

foi reiteradamente intimada a (i) apresentar a documentação que suporta as operações acima listadas, (ii) descrever minuciosamente a causa dos lançamentos, (iii) apresentar demonstrativo detalhado da composição dos lançamentos e (iv) justificar a dedução do lucro real.

Não obstante, a fiscalizada “limitou-se a alegar o falecimento do antigo sócio e o refazimento da escrituração contábil do ano de 2017”. E conclui: Desta forma, considerando que o contribuinte sucessivamente intimado não comprovou as despesas operacionais reconhecidas como empréstimos e financiamentos, é cabível a glosa de ofício dessas despesas deduzidas do lucro líquido na determinação do lucro real e cobrança das diferenças devidas de IRPJ e CSLL, reflexa, com aplicação da multa qualificada pelos motivos expostos no tópico “IV – DA MULTA QUALIFICADA E DA SOLIDARIEDADE PASSIVA”

Despesas não comprovadas decorrentes de pagamentos realizados

Também foram deduzidas do lucro líquido despesas operacionais diversas, listadas abaixo:

Data	Número da Linha	Descrição da Conta Nível 1	Descrição da Conta Nível 2	Descrição da Conta Nível 3	Descrição da Conta Nível 4	Código Estrutural e Contábil	Código da Conta	Descrição da Conta	Histórico	Número do Lançamento	Valor SOMA	Valor Débito SOMA	Valor Crédito SOMA
31/12/2019	919003	CUSTOS, DESPESAS E CONTAS DE RESULTADO	D E S P E S A S	DESPESAS OPERACIONAIS ADMINISTRATIVAS	DESPESAS ADMINISTRATIVAS DIVERSAS	4.02.02.03.08	402.040-3	AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	TRANSFER. DE SALDOS TRANSF. DE SALDOS	35305419	100.480,31	100.480,31	
31/12/2019	919008	A T I V O	ATIVO ORÇAMENTAL	DISPONÍVEL	BANCOS - CONTAS CORRENTES	1.01.01.02.08	101.020-3	BANCO BRASILEIRO AO 31/08/2019 CC 0000000-0	TRANSFER. DE SALDOS TRANSF. DE SALDOS	35305419	100.480,31		100.480,31
31/12/2019	919008	CUSTOS, DESPESAS E CONTAS DE RESULTADO	D E S P E S A S	DESPESAS OPERACIONAIS ADMINISTRATIVAS	DESPESAS ADMINISTRATIVAS DIVERSAS	4.02.02.03.08	402.040-3	AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	TRANSFER. DE SALDOS TRANSF. DE SALDOS	35305420	886.102,85	886.102,85	
31/12/2019	919008	A T I V O	ATIVO ORÇAMENTAL	DISPONÍVEL	BANCOS - CONTAS CORRENTES	1.01.01.02.08	101.020-3	BANCO ITAU S/A AO 02/03/2019 CC 31986-0	TRANSFER. DE SALDOS TRANSF. DE SALDOS	35305420	886.102,85		886.102,85
31/12/2019	919041	CUSTOS, DESPESAS E CONTAS DE RESULTADO	D E S P E S A S	DESPESAS OPERACIONAIS ADMINISTRATIVAS	DESPESAS ADMINISTRATIVAS DIVERSAS	4.02.02.03.08	402.040-3	AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	TRANSFER. DE SALDOS TRANSF. DE SALDOS	35305421	183.447,58	183.447,58	
31/12/2019	919042	A T I V O	ATIVO ORÇAMENTAL	DISPONÍVEL	BANCOS - CONTAS CORRENTES	1.01.01.02.08	101.020-3	BANCO SANTANDER AO 02/03/2019 CC 15-007977-3	TRANSFER. DE SALDOS TRANSF. DE SALDOS	35305421	183.447,58		183.447,58
31/12/2019	919044	CUSTOS, DESPESAS E CONTAS DE RESULTADO	D E S P E S A S	DESPESAS OPERACIONAIS ADMINISTRATIVAS	DESPESAS ADMINISTRATIVAS DIVERSAS	4.02.02.03.08	402.040-3	AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	TRANSFER. DE SALDOS TRANSF. DE SALDOS	35305422	675.070,78	675.070,78	
31/12/2019	919044	A T I V O	ATIVO ORÇAMENTAL	DISPONÍVEL	BANCOS - CONTAS CORRENTES	1.01.01.02.08	101.020-3	BANCO ITAU S/A AO 02/03/2019 CC 31198-2	TRANSFER. DE SALDOS TRANSF. DE SALDOS	35305422	675.070,78		675.070,78

No entanto, a contribuinte, não demonstrou a legitimidade das deduções, mediante a apresentação de documentos de suporte a apresentação de explicações minuciosas acerca da causa dos lançamentos e da formação dos valores, apesar de expressamente intimada para tanto.

Mais uma vez, limitou-se “a alegar o falecimento do antigo sócio e o refazimento da escrituração contábil do ano de 2017”.

Diante disso, a Autoridade Fiscal assevera: Assim sendo, considerando que o contribuinte sucessivamente intimado não comprovou as despesas operacionais administrativas diversas, é cabível a glosa de ofício dessas despesas deduzidas do lucro líquido na determinação do lucro real e cobrança das diferenças devidas de IRPJ, e CSLL e IRRF reflexos, com aplicação da multa qualificada pelos motivos expostos no tópico

“IV – DA MULTA QUALIFICADA E DA SOLIDARIEDADE PASSIVA”.

Despesas não comprovadas decorrentes de empréstimos e financiamentos de sócios e familiares Expõe a Fiscalização que a contribuinte “deduziu do lucro líquido na determinação do lucro real despesas operacionais administrativas decorrentes de empréstimos (...) em nome de Márcio Brito Estevam Júnior (sócio administrador falecido), sócio administrador (André Luis Garcia) e Eduardo Estevam (irmão do sócio administrador falecido)”:

Marcio Brito Estevam Júnior

Data	Número da Linha	Descrição da Conta Nível 1	Descrição da Conta Nível 2	Descrição da Conta Nível 3	Descrição da Conta Nível 4	Código Estruturado (ContÁgil)	Código da Conta	Descrição da Conta	Histórico	DIC	Número do Lançamento	Valor SOMA	Valor Débito SOMA	Valor Crédito SOMA
30/09/2017	300001	300001-1	CUSTOS, DESPESAS E CONTAS DE RESULTADO	DESPESAS OPERACIONAIS	DESPESAS ADMINISTRATIVAS DIVERSAS	4.02.02.03.07	402.034-8	AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	ajuste de balanço ajuste de balanço	D	1591288	1.380.000,00	1.380.000,00	
30/09/2017	300001	300001-1	300001-1-1	300001-1-1-1	300001-1-1-1-1	1.01.02.05.02	101.025-0	MARCIO BRITO ESTEVAM JÚNIOR	ajuste de balanço ajuste de balanço	C	1591288	1.380.000,00		1.380.000,00
30/09/2017	300001	300001-1	300001-1-1	300001-1-1-1	300001-1-1-1-1	4.02.02.03.07	402.034-8	AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	ajuste de balanço ajuste de balanço	D	1591288	1.380.000,00	1.380.000,00	
30/09/2017	300001	300001-1	300001-1-1	300001-1-1-1	300001-1-1-1-1	1.01.02.05.02	101.025-0	MARCIO BRITO ESTEVAM JÚNIOR	ajuste de balanço ajuste de balanço	C	1591288	1.380.000,00		1.380.000,00

Eduardo Estevam

Data	Número da Linha	Descrição da Conta Nível 1	Descrição da Conta Nível 2	Descrição da Conta Nível 3	Descrição da Conta Nível 4	Código Estruturado (ContÁgil)	Código da Conta	Descrição da Conta	Histórico	DIC	Número do Lançamento	Valor SOMA	Valor Débito SOMA	Valor Crédito SOMA
18/10/2017	300001	300001-1	CUSTOS, DESPESAS E CONTAS DE RESULTADO	DESPESAS OPERACIONAIS	DESPESAS ADMINISTRATIVAS DIVERSAS	4.02.02.03.07	402.034-8	AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	ajuste de balanço ajuste de balanço	D	1591391	1.915.808,31		1.915.808,31
18/10/2017	300001	300001-1	300001-1-1	300001-1-1-1	300001-1-1-1-1	2.01.02.03.01	201.006-6	EDUARDO ESTEVAM	ajuste de balanço ajuste de balanço	C	1591391			1.915.808,31

André Luis Garcia

Data	Número da Linha	Descrição da Conta Nível 1	Descrição da Conta Nível 2	Descrição da Conta Nível 3	Descrição da Conta Nível 4	Código Estruturado (ContÁgil)	Código da Conta	Descrição da Conta	Histórico	DIC	Número do Lançamento	Valor SOMA	Valor Débito SOMA	Valor Crédito SOMA
19/10/2017	300001	300001-1	CUSTOS, DESPESAS E CONTAS DE RESULTADO	DESPESAS OPERACIONAIS	DESPESAS ADMINISTRATIVAS DIVERSAS	4.02.02.03.07	402.034-8	AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	ajuste de balanço ajuste de balanço	D	1591401	374.088,24		374.088,24
19/10/2017	300001	300001-1	300001-1-1	300001-1-1-1	300001-1-1-1-1	1.01.02.05.02	101.025-0	ANDRÉ LUIS GARCIA	ajuste de balanço ajuste de balanço	C	1591401			374.088,24
19/10/2017	300001	300001-1	300001-1-1	300001-1-1-1	300001-1-1-1-1	4.02.02.03.07	402.034-8	AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	ajuste de balanço ajuste de balanço	D	1591408	382.787,29		382.787,29
19/10/2017	300001	300001-1	300001-1-1	300001-1-1-1	300001-1-1-1-1	2.01.01.01.02	201.006-6	ANDRÉ LUIS GARCIA	ajuste de balanço ajuste de balanço	C	1591408			382.787,29
31/12/2018	300001	300001-1	CUSTOS, DESPESAS E CONTAS DE RESULTADO	DESPESAS OPERACIONAIS	DESPESAS ADMINISTRATIVAS DIVERSAS	4.02.02.03.08	402.040-2	AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	TRANSF. DE SALDOS TRANSF. DE SALDOS	D	3003942	893.883,89		893.883,89
31/12/2018	300001	300001-1	300001-1-1	300001-1-1-1	300001-1-1-1-1	2.01.01.01.02	201.006-6	ANDRÉ LUIS GARCIA	TRANSF. DE SALDOS TRANSF. DE SALDOS	C	3003942			893.883,89

Diante de tais deduções o Fisco intimou a contribuinte a:

- apresentar cópias integrais dos contratos, recibos e demais documentos que embasam os lançamentos contábeis de despesas/receitas envolvendo os participantes Marcio Brito Estevam, Eduardo Estevam e André Luis Garcia;

- descrever minuciosamente a causa dos lançamentos contábeis de despesas/receitas;

e

- justificar por que deduziu do lucro líquido na determinação do lucro real as citadas despesas. Mais uma vez, a documentação solicitada não foi apresentada e a fiscalizada “limitou-se a alegar o falecimento do antigo sócio e o refazimento da escrituração contábil do ano de 2017”.

Ademais, não atendeu à requisição fiscal para “apresentar demonstrativos, comprovantes e demonstrar individualizadamente as operações de pagamentos e recebimentos para/dos participantes Marcio Brito Estevam, Eduardo Estevam e Andre Luis Garcia”.

Ante o cenário descrito, o Auditor-Fiscal concluiu: Assim sendo, considerando que o contribuinte reiteradamente intimado não comprovou as despesas operacionais administrativas decorrentes de empréstimos, é cabível a glosa de ofício dessas despesas deduzidas do lucro líquido na determinação do lucro real e cobrança das diferenças devidas de IRPJ e CSLL, reflexa, com aplicação da multa qualificada pelos motivos expostos no tópico “IV – DA MULTA QUALIFICADA E DA SOLIDARIEDADE PASSIVA”.

Perdas no recebimento de créditos não comprovadas O Auditor-Fiscal registra que a contribuinte computou, na apuração do lucro líquido, despesas decorrentes de baixa de direitos lançados na conta contábil “Duplicatas a Receber”:

Ordem	Número da Linha	Descrição da Conta Nível 1	Descrição da Conta Nível 2	Descrição da Conta Nível 3	Descrição da Conta Nível 4	Código Estruturado (ContaAgil)	Código da Conta	Descrição da Conta	Histórico	DIC	Número do Lançamento	Valor Débito SOMA	Valor Crédito SOMA
30062017	5610000	OUTROS DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	4.02.02.03.03	402.034-8	ALJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	ajuste de balancete ajuste de balancete	D	57174219	4.128.930,00	
30062017	5610000	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	4.02.02.03.03	402.034-8	ALJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	ajuste de balancete ajuste de balancete	C	57174219		4.128.930,00
30062017	5610000	OUTROS DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	4.02.02.03.03	402.034-8	ALJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	ajuste de balancete ajuste de balancete	D	57174220	3.821.811,00	
30062017	5610000	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	4.02.02.03.03	402.034-8	ALJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	ajuste de balancete ajuste de balancete	C	57174220		3.821.811,00
18/10/2017	5610000	OUTROS DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	4.02.02.03.03	402.034-8	ALJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	ajuste de balancete DÚPLICATA A RECEBER	D	56810388	2.438.812,76	
18/10/2017	5610000	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	4.02.02.03.03	402.034-8	ALJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	ajuste de balancete DÚPLICATA A RECEBER	C	56810388		2.438.812,76
31/12/2018	5610000	OUTROS DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	4.02.02.03.03	402.042-2	ALJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	TRANSF. DE SALDOS TRANSF. DE SALDOS	D	56300445	8.886.521,07	
31/12/2018	5610000	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	4.02.02.03.03	402.042-2	ALJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	TRANSF. DE SALDOS TRANSF. DE SALDOS	C	56300445		8.886.521,07
31/12/2019	5610000	OUTROS DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	4.02.02.03.03	402.034-8	ALJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	ajuste de balancete ajuste de balancete	D	57470320	1.838.888,23	
31/12/2019	5610000	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	4.02.02.03.03	402.034-8	ALJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	ajuste de balancete ajuste de balancete	C	57470320		1.838.888,23
30/06/2019	5610000	OUTROS DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	4.02.02.03.03	402.034-8	ALJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	ajuste de balancete ajuste de balancete	D	57470388	3.808.021,00	
30/06/2019	5610000	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	4.02.02.03.03	402.034-8	ALJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	ajuste de balancete ajuste de balancete	C	57470388		3.808.021,00
30/06/2019	5610000	OUTROS DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	4.02.02.03.03	402.034-8	ALJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	ajuste de balancete ajuste de balancete	D	57470476	4.891.081,85	
30/06/2019	5610000	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	4.02.02.03.03	402.034-8	ALJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	ajuste de balancete ajuste de balancete	C	57470476		4.891.081,85
31/12/2019	5610000	OUTROS DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	4.02.02.03.03	402.034-8	ALJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	TRANSF. DE SALDOS TRANSF. DE SALDOS	D	56310883	1.988.700,44	
31/12/2019	5610000	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	DESEMPENHOS E CONTAS DESPESAS	4.02.02.03.03	402.034-8	ALJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	TRANSF. DE SALDOS TRANSF. DE SALDOS	C	56310883		1.988.700,44

Em seguida, explicou as condições de dedutibilidade de despesas de tal natureza, nos termos dos artigos 347 a 350 do RIR/20181.

A contribuinte foi intimada a apresentar a documentação que comprovasse a legitimidade das deduções e a detalhar as operações de perdas no recebimento de créditos. No entanto, “Limitou-se a alegar tratar-se de ‘pedidos praticados por consumidores que não eram concretizados, os quais eram cancelados em decorrência do não pagamento’”:

A título de ilustração, cumpre informar que a notificada é empresa que atua no ramo do e-commerce, onde os produtos por ela comercializados só são faturados e encaminhados aos seus consumidores finais, a partir da efetivação do pagamento da compra. Na gestão anterior, que era realizada pelo sócio falecido, lançava-se equivocadamente em contas a receber, todos os pedidos praticados por consumidores que não eram concretizados, os quais eram cancelados em decorrência do não pagamento, ou seja, se um boleto gerado para o pagamento de determinado produto não era efetivado, o pedido deixa de existir juntamente com a eventual dívida do consumidor (o que justifica a diminuição das contas a receber), com isso, o produto fica disponível novamente para ser adquirido por outro consumidor.

Dessa forma, essa hipótese corriqueira da atividade desenvolvida pela notificada. Assim, em que pese a indicação do art. 9º da Lei no 9.430/1996 no termo da notificação fiscal, as alterações realizadas buscaram trazer a notificada à sua realidade, de modo ajustes contábeis como o que foi acima indicado, podem ser enquadrados no §15, II, alínea a, do referido dispositivo.

Art. 9º As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo. § 12 Poderão ser registrados como perda os créditos:

II - sem garantia, de valor: a) até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento; Quanto ao termo de tipificação fiscal nº 02, a notificada informa que ele já foi integralmente cumprido no dia 15/10/2020.

Diante de tal resposta, a Fiscalização asseverou:

Não houve demonstração pelo contribuinte das operações e notas fiscais de vendas que deram causa a alegada perda no recebimento de créditos tampouco foi demonstrado eventual registro do cancelamento das correspondentes notas fiscais de saída (vide levantamento de NFe canceladas às fls. 5736) ou comprovação de emissão de nota fiscal de devolução. A fiscalização

complementou com informações adicionais (Chave da Nota Fiscal e tipo de operação de venda) os lançamentos contábeis da conta “Duplicatas a Receber” (vide fls. 5734 a 5735) cujo histórico discriminam o número da NFe de venda (vide relação de todas NFe de vendas às fls. 5737 a 5739).

(...) Desta forma, considerando que o contribuinte deixou de demonstrar as operações que deram origem as despesas de perdas no recebimento de créditos, é cabível a glosa dessas despesas e constituição de ofício para cobrança das diferenças devidas de IRPJ e CSLL reflexa.

e) Diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago

O mencionado item tratou da exigência de PIS e de COFINS em razão da falta de declaração em DCTF de valores reconhecidos na contabilidade. Conforme já relatado, o correspondente crédito tributário foi transferido para o processo nº 10835.724624/2021-90 (fls. 6227) e não é mais objeto da presente lide administrativa.

f) Multa por atraso na entrega da Escrituração Contábil Digital (ECD)

A fiscalizada também foi autuada por entregar a ECD depois do prazo previsto no artigo 5º das IN RFB nos 1.774/2017 e 2.003/2021. A entrega tardia do documento fiscal ensejou a imposição da multa prevista no artigo 12, III, da Lei nº 8.212, de 1991, sendo reduzida nos termos do inciso I do parágrafo único do mencionado artigo 2º.

Em suma: Foi aplicada a multa equivalente a 0,02% (dois centésimos por cento) por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta do período a que se refere a escrituração, limitada a 1% (um por cento) desta, pelo descumprimento do prazo estabelecido para apresentação da ECD.

A multa foi reduzida à metade, pois a obrigação da entrega da ECD foi cumprida após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício. Memória de Cálculo.

Ano-calendário	Data limite de entrega da ECD	Data de Entrega	Quantidade de dias de atraso	Percentual da multa	Receita Bruta Anual	Valor da multa	Redução da multa	Valor da multa após redução
2017	31/05/2018	16/07/2019	411	1%	60.289.655,42	602.896,55	50%	301.448,28
2018	31/05/2019	07/08/2019	68	1%	33.464.886,44	334.648,86	50%	167.324,43

• Do Falecimento do Sócio Márcio Brito Estevam Júnior, SPED CONTÁBIL E SPED ECF

No capítulo em referência, a Autoridade Fiscal confirma que o balanço com data de referência 10/10/2017 realizado com vistas a instruir o processo de inventário, apresentado pela contribuinte em 24/05/2018, está em consonância com os saldos informados no SPED ECF. No entanto, a ECD e a citada ECF, que possuem dados mais detalhados que o referido balanço, somente foram transmitidas em 13/03/2019.

• Da Multa Qualificada e da Solidariedade Tributária Passiva

Transcreve-se, a seguir, a fundamentação apresentada pelo Auditor-Fiscal sobre a matéria: Foi aplicada a multa de ofício qualificada no percentual de 150% sobre os tributos exigidos de ofício em razão do sujeito passivo ter praticado os atos previstos no art. 44, §1, da Lei 9.430/1996, in verbis:

(...) O sujeito passivo FF.COM Esportes Ltda, por meio do sócio administrador André Luis Garcia, agiu dolosamente na sonegação e fraude previstas nos arts. 71 e 72 da Lei 4.502/1964, mediante as condutas de:

a) Deduzir da base de cálculo do IRPJ e CSLL despesas não comprovadas e/ou pagar despesas não comprovadas.

b) Deixar de apresentar os contratos de empréstimos e financiamentos que respaldam os registros contábeis das despesas de empréstimos (vide itens “II-INFRAÇÕES APURADAS).

a) Despesas não comprovadas de empréstimos e financiamentos” e “II-INFRAÇÕES APURADAS.

c) Despesas não comprovadas decorrentes de empréstimos e financiamentos de sócios e familiares” do Relatório de Fiscalização).

c) Deixar apresentar os comprovantes de reconhecimento e pagamento de despesas a beneficiário não identificado ou sem causa (vide item “II-INFRAÇÕES APURADAS.

b) Despesas não comprovadas decorrentes de pagamentos realizados” do Relatório de Fiscalização).

Desta forma, considerando a sonegação e fraude pela prática dos atos descritos acima, é cabível a aplicação da multa qualificada pela falta de comprovação de vultosos lançamentos de despesas registrados no período.

O sócio e administrador, André Luis Garcia, deixou de apresentar os contratos, comprovantes e demonstrativos de composição que respaldam os lançamentos dos itens

“II-INFRAÇÕES APURADAS.

a) Despesas não comprovadas de empréstimos e financiamentos”, “II-INFRAÇÕES APURADAS.

b) Despesas não comprovadas decorrentes de pagamentos realizados” e “II-INFRAÇÕES APURADAS.

c) Despesas não comprovadas decorrentes de empréstimos e financiamentos de sócios e familiares” deste Relatório de Fiscalização.

Assim sendo, pelo fato de André Luis Garcia ter exercido a administração ou gerência com prática de atos com infração à lei, pondo em execução a sonegação e fraude, este deve responder solidariamente pelas dívidas tributárias, nos termos do art. 135, III, do CTN.

Da Impugnação

A contribuinte foi cientificada da autuação em 30/03/2021, consoante termo de fls. 6023. Em 23/04/2021, a mencionada devedora principal e o responsável solidário oferecerem conjuntamente a sua impugnação, a qual foi juntada a fls. 6028/6079. Inicialmente, sintetizam os fundamentos da exação fiscal e enfatizam que as autuações fiscais devem estar devidamente comprovadas, conforme legislação e doutrina colacionadas.

DAS PRELIMINARES

- Da ilegitimidade passiva do administrador – inaplicabilidade do artigo 135, III, do CTN

Na sequência, reproduzem a motivação fática e jurídica atinente à responsabilização do administrador da empresa para sustentarem que o inciso III do artigo 135 do CTN deve ser aplicado quando as pessoas nele listadas “tenham praticados atos, com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto”.

Logo, os atos em questão seriam aqueles “vinculados à administração (esfera cível empresarial) e não à legislação tributária, como no caso vertente em que, segundo a Fiscalização, não houve apresentação de provas (contratos, comprovantes e demonstrativos).

Prosseguem: (...) cumpre evidenciar que a fundamentação para a responsabilização solidária do Impugnante André Luis Garcia se deu em relação à apuração e apresentação de documentos inerentes ao lançamento a título de IRPJ e CSLL. Entretanto, imputou-se responsabilidade ao administrador pela totalidade do crédito tributário lançado, ou seja, também em relação ao IRRF, à COFINS, contribuição ao PIS e multa por entrega da ECD em atraso (...) Consideram, assim, ilegal, por absoluta falta de motivação, a responsabilização solidária em relação à COFINS, ao PIS e a multa por entrega em atraso da ECD.

Em seguida, discorrem sobre a impossibilidade de se responsabilizar o administrador em casos de mero inadimplemento, conforme Súmula 430 do STJ, ou quando houver simples descumprimento de obrigação acessória. Defendem que a responsabilização do administrador por infração à legislação tributária é regida pelo artigo 136 do CTN3, o qual se refere expressamente a “infrações da legislação tributária”.

Arrematam: Portanto, como a infração à lei, utilizada como fundamento da fiscalização, está restrita à suposta apuração equivocada de tributos (dedução de receita) e não apresentação de documentos comprobatórios, no âmbito do procedimento administrativo inerente ao lançamento de ofício, especificamente, não há respaldo legal à responsabilização, evidenciando erro de direito passível de anulação do lançamento, no ponto ora atacado. Para que fosse minimamente plausível a responsabilização solidária pleiteada, deveria a Fiscalização demonstrar e comprovar, cabalmente, que o administrador agiu deliberadamente e pessoalmente em conluio com a pessoa jurídica contribuinte, o que não ocorreu.

Houve verdadeira presunção, explicitamente evidenciada pelo relato inerente ao lançamento. Colacionam decisões do CARF sobre a matéria. Sustentam que a apuração de tributos se insere no conceito de gestão patrimonial, a qual envolve os riscos relacionados à interpretação da legislação tributária. Por isso, deveria ser aplicado ao caso o disposto no artigo 49-A do Código Civil4, o qual garante a autonomia patrimonial entre a empresa e seus sócios/administradores.

Defendem que as despesas foram glosadas pela Fiscalização em razão de divergência interpretativa, não havendo que se falar em infração à lei. A seu ver, “somente haveria mínima coerência, no lançamento e na responsabilização do administrador, se fosse constatada a omissão ou falsidade de informações, com intuito de suprimir a tributação ou ludibriar a fiscalização, entretanto, com base no disposto nos artigos 136 e 1375, e não no art. 135, todos do CTN”. Enfatizam:

O fato de a fiscalização, por questões interpretativas, discordar das respostas e explicações fornecidas no decorrer do procedimento, não torna a conduta do Impugnante dolosa, como pretende fazer crer o relatório fiscal. Encerram o capítulo, defendendo (i) que a responsabilização solidária foi fundamentada em legislação não aplicável à matéria, (ii) que o crédito tributário não pode ser exigido com base em simples inadimplemento, (iii) que não foram apresentadas razões para que houvesse responsabilização solidária sobre a exigência de PIS, COFINS e multa por entrega em atraso da ECD.

DO MÉRITO

- Da regularidade das deduções efetuadas

Depois de lembrarem que despesas foram glosadas pela Fiscalização em razão da ausência de comprovação e de enfatizarem que esta mesma falta resultou em qualificação de multa e imposição de responsabilidade solidária, os impugnantes informam ter juntado aos autos documentos que comprovariam a legitimidade de tais despesas (Anexos A e B).

Em suma, são contratos de cédulas de crédito bancário para capital de giro, os quais estão sendo cumpridos pela empresa via débitos em conta. Acrescentam: Além do mais, a Impugnante obteve junto ao Banco Central do Brasil um relatório de todos os empréstimos que possui, os quais demonstram por si só a existência dos mesmos e os respectivos pagamentos, uma vez que houve mudança dos valores nas datas-base 2017 para 2019, vide Anexo H.

Consta, também, do Anexo I, o extrato que demonstra os ajustes com o Banco Bradesco.

Em relação às “despesas não comprovadas decorrentes de pagamentos realizados”, arguem que, nos anexos C, D, E e F, comprovariam os pagamentos realizados, conforme tabela abaixo:

FATO GERADOR	BANCO	SALDO ANTERIOR	VALOR AJUSTE	OUTROS AJ.	SALDO FINAL
31/12/2018	BRADESCO	R\$ 103.635,01	R\$ 100.480,31	R\$ -	R\$ 3.154,70 Anexo C
31/12/2018	ITAÚ (31985-0)	R\$ 689.102,93	R\$ 689.102,93	R\$ -	R\$ - Anexo D
31/12/2018	SANTANDER	R\$ 183.447,58	R\$ 183.447,58	R\$ -	R\$ - Anexo E
31/12/2018	ITAÚ (33196-2)	R\$ 978.278,81	R\$ 975.070,78	R\$ -	R\$ 3.208,03 Anexo F

Informam, ainda, ter apresentado documentos relacionados às despesas decorrentes de empréstimo com sócios e familiares:

No Anexo G, ora juntado, verificamos a transferência, ao longo do tempo, do montante de R\$ 775.000,00 do sócio André para a empresa, que, em função de alguns pagamentos em devolução, originaram os ajustes apontados. Quanto aos demais ajustes, relativos aos empréstimos de Márcio e Eduardo, foram feitas diversas transferências, tanto de entrada como de saída, ao longo do tempo, que originaram tais ajustes.

Inclusive, a dívida que a Impugnante tinha junto a Eduardo foi quitada mediante transferência de um imóvel em dação em pagamento, conforme escritura anexa.

- Das perdas no recebimento de créditos não comprovadas

No que tange as glosas em questão, argumentam: Conforme se verifica do relato fiscal, ele desconsiderou as perdas no recebimento do crédito porquanto a Impugnante, segundo ele, somente assim poderia agir caso comprovasse o disposto nos arts. 347 a 350 do RIR de 2018. Contudo, faltou tato e sensibilidade ao fiscal autuante com relação à dinâmica da atividade empresarial exercida pela Impugnante. Isso porque, no ramo de vendas on line, é comum o consumidor ingressar com o pedido de compra, mas, posteriormente, deixar de cumprir com o pagamento do boleto.

Na verdade, a operação de venda não chegou a se concretizar, daí não ter que se falar, como pretende a fiscalização, em cancelamento de nota fiscal. O que ocorria, pela gestão anterior, exercida pelo sócio falecido, era que esses pedidos ingressavam na contabilidade EQUIVOCADAMENTE como contas a receber, quando, na realidade, como dito, a operação sequer ocorreu!

Portanto, também quanto a este tópico não prospera o trabalho fiscal.

- Da cobrança em duplicidade – imposto de renda retido na fonte (IRRF) Alegam que a comprovação, nos itens anteriores, dos pagamentos realizados afastaria a tributação referente ao IRRF.

Além disso, defendem que não se pode glosar uma despesa e, ao mesmo tempo, exigir o IRRF com base em beneficiário não identificado. Consideram a medida um contrassenso e trazem decisões do CARF sobre a matéria.

- Da necessidade de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS

Sustentam que o ICMS não pode integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS, conforme decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº 574.706. A seu ver, o Fisco teria incorrido em erro de direito. Com isso, lançamento fiscal seria nulo e não poderia ser revisto, conforme o disposto nos artigos 145, 146 e 149 do CTN6.

Colacionam decisões do STJ sobre a matéria e requerem que as autuações referentes ao PIS e à COFINS sejam anuladas.

- Da presunção de conduta dolosa para qualificação da multa - ilegalidade

Depois de transcreverem a motivação fiscal para a qualificação da multa, alegam que a conduta dolosa imputada pelo Fisco não pode ser presumida, devendo ser “comprovada e explicitamente demonstrada”, nos termos do artigo 149, VII, do CTN. Reproduzem as súmulas CARF nos 14 e 257 e destacam:

No caso vertente, não houve absolutamente nenhuma orientação ou menção, no procedimento fiscal, no sentido da constatação de dolo, fraude ou simulação subjetivamente apontada. Houve, em verdade, presunção tirada a partir da compreensão de que os elementos de prova seriam insuficientes para amparar o lançamento por homologação efetuado pelo contribuinte. Comentam que a revisão de ofício prevista no artigo 150 do CTN não implica a prática de conduta dolosa, fraudulenta ou falsa por parte do contribuinte, a qual deve ser demonstrada pelo Fisco. Prosseguem:

Carência de comprovação não significa conduta dolosa, caso contrário, toda e qualquer compreensão no sentido da insuficiência mínima de provas implicaria em dolo, o que não se admite. Frisa-se, o dolo deve ser provado, cabalmente! No caso vertente, em tópico com 1 folha e meia, a Fiscalização aponta que a “falta de comprovação de vultosos lançamentos de despesas registrados no período”, entretanto, não explicita, absolutamente, qualquer conduta comissiva típica apta a evidenciar dolo, o que não deve subsistir. Trazem à baila decisões do CARF sobre o tema e requerem que seja afastada a qualificação da multa.

- Da ilegalidade e inconstitucionalidade da multa aplicada por atraso na entrega da ECD – contribuinte de boa-fé

Após transcreverem os fundamentos da multa expostos pela Fiscalização, os impugnantes reclamam que “apresentou a ECD retificadora, de modo que, efetivamente, não houve qualquer argumentação ou verificação em relação às informações prestadas, a fim de convalidar a aplicação da multa.”.

Dizem ter agido de boa-fé com vistas a oferecer à Administração Tributária as informações cabíveis, sendo que a própria Fiscalização reconheceu que a ECD foi entregue antes da realização de qualquer procedimento fiscal. Defendem que a boa-fé deve ser protegida pelo ordenamento jurídico e destacam:

Em nenhum momento a Fiscalização orientou-se no sentido de que a Impugnante teria omitido informações e/ou fatos tributáveis, sendo inexistente, portanto qualquer conduta ilícita ou de má-fé capaz de gerar a aplicação da multa objeto de contestação. Lembram que o Fisco tem o prazo de cinco anos para proceder com eventual lançamento de ofício e revisar as declarações dos contribuintes.

Entendem, assim, que a autuação lavrada atenta contra o princípio constitucional da moralidade, o qual deve ser observado por toda a Administração Pública.

Argumentam que a multa imposta é elevada e tem caráter confiscatório.

Defendem que ela deveria ser calculada com base em um valor fixo, não em função da receita bruta do contribuinte, pois “eventual descumprimento de obrigação acessória (...) não mantém qualquer relação quantitativa com o crédito tributário, em si”.

Na sequência, arguem que a multa não observa o princípio da capacidade contributiva, “uma vez que esta onera demasiadamente o contribuinte, sem considerar quaisquer critérios delimitadores”. Reproduzem decisões do STF sobre a matéria e arrematam:

Assim, independentemente do envio a destempo, entretanto antes de qualquer procedimento fiscalizatório, o fato é que nenhum prejuízo foi gerado ao Fisco, a justificar uma multa aplicada. Evidente, assim, que a multa em comento atenta contra o princípio do não confisco, e ainda contra os princípios da proporcionalidade e razoabilidade em relação ao bem jurídico tutelado.

Portanto, por qualquer ângulo que se analise, ficando evidente a boa-fé da Impugnante e o não prejuízo ao Fisco, a multa imposta não pode prevalecer, em homenagem à razoabilidade, à proporcionalidade e ao não confisco.

- Dos pedidos

Diante do exposto requerem, em suma, o afastamento da responsabilidade solidária, o cancelamento da multa qualificada, a anulação das atuações e o reconhecimento da legitimidade das deduções glosadas.

Relatei.

Nada obstante, a DRJ julgou parcialmente procedente a impugnação administrativa, mantendo a exigibilidade do crédito tributário, afastando a responsabilidade tributária do Sr. André Luis Garcia pelo pagamento da multa por entrega em atraso da ECD, na forma do voto condutor:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

DESPESA NÃO COMPROVADA. LANÇAMENTO CONTÁBIL. DOCUMENTAÇÃO DE SUPORTE.

O contribuinte deve comprovar a legitimidade do lançamento contábil mediante a apresentação da documentação que lhe dá suporte, sob pena de tal operação não ser considerada na apuração da base de cálculo do IRPJ. Além disso, deve demonstrar que a despesa contabilizada atende às condições de dedutibilidade descritas no Regulamento do Imposto de Renda.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DOLO. FRAUDE. SONEGAÇÃO.

Caracterizada a sonegação e a fraude previstos nos artigos 71 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, impõe-se a multa de ofício de 150%, nos termos do artigo 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIO/ADMINISTRADOR.

O sócio/administrador integrará o polo passivo da obrigação tributária caso tenha praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

MULTA. ENTREGA DA ECD EM ATRASO.

A multa por entrega em atraso da ECD será reduzida à metade caso a obrigação tributária acessória seja cumprida antes do início do procedimento fiscal.

MULTA. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

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

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA. GLOSA DE DESPESAS. CONCOMITÂNCIA DA EXIGÊNCIA. POSSIBILIDADE.

O valor do pagamento, se não comprovado por meio de documentação idônea, não pode ser utilizado como despesa para reduzir a base de cálculo do tributo. Nesta situação, o sujeito passivo da exigência tributária é o próprio contribuinte que reduziu indevidamente um pagamento não comprovado quando da apuração do tributo devido. Esse mesmo pagamento deve ser justificado pela causa de sua realização, pois trata-se de saída de recursos da pessoa jurídica. A exigência do IRRF pelo pagamento sem causa possui natureza jurídica diversa da exigência do imposto pela glosa de despesas. Se não comprovada a causa do pagamento, há a

responsabilidade de se recolher o imposto na fonte, neste caso, na condição de responsável tributário.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Em se tratando de exigência reflexa que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejulgado na decisão dos lançamentos decorrentes.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

Nada obstante, e devidamente intimado em 03/10/2022, em 20/10/2022, o recorrente e o responsável solidário, efls. 6303/6341, apresentam recurso voluntário.

Inicialmente cientificam os fatos:

Trata-se de v. acórdão que reconheceu a “procedência parcial da impugnação interposta, mantendo o crédito tributário exigido, mas excluindo a responsabilidade solidária do Sr. André Luís García pelo pagamento da multa por entrega em atraso da ECD”.

Inicialmente, o procedimento fiscal foi instaurado com objetivo de “verificar a regularidade da apuração e recolhimento/declaração do IRPJ e tributos reflexos, períodos de apuração 01/2017 a 12/2019, e a falta de recolhimento/declaração de débitos de PIS e COFINS registrados na contabilidade”, o que culminou na lavratura de auto de infração e imposição de multa, no valor total de R\$ 45.164.584,99.

Conforme atesta o relatório do v. acórdão, “as autuações atinentes ao PIS e à COFINS, às quais está vinculado o crédito tributário de R\$ 6.289.978,61, foram transferidas para o processo nº 10835.724624/2021-90”, “permanecendo, no presente, as autuações atinentes ao IRPJ, à CSLL, ao IRRF e à Multa Regulamentar e sendo transferido para um novo processo as autuações concernentes ao PIS e à COFINS” (fls. 6226).

Em relação ao objeto da autuação mantido no presente feito, a I. Turma Julgadora compreendeu, no mérito, que “os documentos oferecidos pela impugnante não justificam as despesas glosadas pela Fiscalização, não tendo o condão de macular a exação fiscal”, motivo pelo qual compreendeu-se não ter havido demonstração de que as despesas contabilizadas seriam dedutíveis, para fins de apuração dos tributos.

Também, foi mantida a responsabilização solidária, com fundamento no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional - CTN, do ora Recorrente, André Luis Garcia, sob o fundamento de “os pagamentos foram realizados aos sócios e administradores da empresa, pessoas que ditam as suas ações, e que os empréstimos não foram efetivamente demonstrados, a conduta do administrador revela-se contrária à lei e ao contrato social”.

Entretanto, foi afastada a “responsabilidade solidária do Sr. André Luis Garcia pelo pagamento da multa regulamentar lavrada exigida em razão da entrega em atraso da ECD”, pois “afastada a conduta dolosa da entrega em atraso da ECD, não pode o sócio/administrador ser responsabilizado pela conduta da pessoa-jurídica contribuinte”.

Por fim, manteve-se a qualificação da multa aplicada, sob a justificativa de ter havido “redução ilícita e maliciosa da base de cálculo tributária engendrada mediante registros de vultosas despesas na contabilidade, cuja existência não foi demonstrada”. Conforme será demonstrado adiante, o v. acórdão merece reforma.

Ainda, os principais argumentos do recorrente podem ser sumarizados da seguinte forma: II – RAZÕES DE REFORMA DO V. ACÓRDÃO: II.1 – Quanto à responsabilidade solidária do Recorrente André Luis Garcia; II.1.2 – Quanto às deduções realizadas; e) II.1.3 – Perdas no recebimento de créditos não comprovada;; II.1.4 – Cobrança em duplicidade – Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF; III – QUANTO À QUALIFICAÇÃO DA MULTA; IV – ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE DA MULTA APLICADA POR ATRASO NA ENTREGA DA ECD – CONTRIBUINTE DE BOA-FÉ; V – PEDIDOS;

E arremata:

Diante do exposto, requerem seja o presente recurso conhecido e, no mérito, provido, a fim de reformar o v. acórdão, nos pontos em que atacado, afastando-se, integralmente, a responsabilização solidária do Recorrente André Luis Garcia, por completa inaplicabilidade do artigo 135, inciso III, do CTN, por suposta violação à legislação tributária (apuração de tributos e apresentação de documentos no âmbito do procedimento fiscal).

Outrossim, quanto à materialidade do lançamento, foram comprovadas as deduções efetuadas, sendo o lançamento nulo de pleno direito por violação ao art. 142, do CTN.

Da mesma forma em relação ao lançamento a título de IRRF, o qual não pode prevalecer em conjunto com a manutenção da glosa, conforme exposto no tópico específico, bem como na hipótese de afastamento da glosa, na medida em que o lançamento é uno e correlaciona a materialidade, tratando-se, portanto, de erro de direito insanável, nos termos do art. 145, 146 e 149, do CTN.

Quando menos, o v. acórdão merece reforma, a fim de que seja afastada a qualificação da multa, diante da ausência de qualquer conduta subjetiva comissiva dolosa, valendo-se de presunção, a partir da suposta carência de comprovação documental, o que não se admite.

Da mesma forma, em relação à multa aplicada pela entrega em atraso da ECD, diante da flagrante inconstitucionalidade e ilegalidade, haja vista atentar contra os princípios do não confisco, igualdade, proporcionalidade e razoabilidade, diante a inexistência de qualquer imputação de conduta dolosa, fraudulenta ou minimamente de má-fé. Nestes termos, pedem deferimento.

Após, os autos foram encaminhados ao CARF, para apreciação e julgamento.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e dele conheço (análise de tempestividade já feita).

Por questão lógica, analisarei primeiro as questões de mérito relativas ao lançamento e depois analisarei a imputação de responsabilidade ao sócio.

Registre-se inicialmente que os Recorrentes **não recorrem** do capítulo da decisão que trata das *Despesas relativas a empréstimos e financiamentos*.

Passo, portanto, à análise das questões controvertidas pelo recorrente.

Despesas decorrentes de pagamentos realizados.

A primeira questão levantada pelos Recorrentes diz respeito a *Despesas decorrentes de pagamentos realizados*.

Segundo se extrai do Relatório Fiscal:

Apesar do contribuinte ter sido reiteradamente intimado (intimação inicial no TIFP e reintimações pelos TIF nºs 04 e 06) a: a) demonstrar, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, os lançamentos contábeis de despesas; b) descrever minuciosamente a causa dos lançamentos contábeis de despesas; c) apresentar demonstrativo detalhado de composição dos lançamentos; e d) justificar, mediante apresentação hábil e idônea, por que deduziu do lucro líquido na determinação do lucro real as referidas despesas; deixou de apresentar a documentação requerida e limitou-se a alegar o falecimento do antigo sócio e o refazimento da escrituração contábil do ano de 2017.

Os recorrentes reiteram o aduzido em sua impugnação, sustentando que os documentos anexados (anexos C, D, E e F) comprovariam o pagamento. Sobre este ponto, a decisão recorrida entendeu que os documentos apresentados não permitem conciliar tais valores com despesas dedutíveis:

Anexo C:

(...)

Apesar de, em 31/12/2018, a contribuinte possuir um crédito de R\$ 3.154,70 junto ao Banco Bradesco não há provas de que o ajuste de R\$ 100.480,31 realizado no mês corresponda a uma despesa operacional dedutível para fins de apuração do IRPJ.

Para confirmar a legitimidade da dedução, a contribuinte deveria demonstrar a origem da divergência apurada e verificar quais as operações envolvidas. Muitas das operações registradas no extrato bancário têm um histórico que se inicia com o termo “Transf.” Logo, é bem provável que a diferença de R\$ 100.480,31 esteja vinculada a discrepâncias em outras contas patrimoniais (saldos em caixa ou quantias relativas a outras pessoas/instituições financeiras). O ajuste, neste caso, envolveria retificações em contas de ativo ou de passivo, sem interferir no resultado apurado no exercício.

Com isso, para que a legitimidade da dedução seja considerada provada, é imperioso que a quantia de R\$ 100.480,31 esteja inequivocamente vinculada a despesas incorridas, o que efetivamente não foi demonstrado pela interessada.

Ademais, deve-se comprovar que as despesas atendem às disposições do artigo 311 do RIR/2018, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 2018:

Art. 311 [RIR/2018]. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, caput).

§ 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, independentemente da designação que tiverem.

A necessidade de se mostrar que as despesas atendem às condições de dedutibilidade já estava evidenciada na intimação fiscal que lhe foi entregue durante a ação fiscal: “d) justificar, mediante apresentação hábil e idônea, por que deduziu do lucro líquido na determinação do lucro real as referidas despesas”.

Por fim, cumpre salientar que os ajustes realizados dizem respeito a exercícios anteriores, conforme descrição da conta contábil. Logo, mesmo que as retificações contabilizadas fossem legítimas e interferissem no resultado da empresa em exercício já encerrado, a contrapartida do ajuste não poderia, jamais, ser despesa incorrida no exercício corrente. Nesta hipótese, é de se esperar que o lançamento a débito fosse registrado no patrimônio líquido. Caso não houvesse qualquer impacto no resultado em exercício anterior, o lançamento contábil deveria debitar conta patrimonial (ativo/passivo).

Considero, portanto, que a impugnante não demonstrou que a despesa contabilizada é dedutível para fins de apuração do IRPJ.

(...)

Anexo D:

Para confirmar a legitimidade da dedução, os impugnantes deveriam demonstrar a origem da divergência apurada e verificar quais as operações envolvidas. Muitas das operações registradas no extrato bancário têm o histórico “SISPAG FORNECEDORES”. Logo, é bem provável que a diferença esteja vinculada a discrepâncias em outras contas patrimoniais (saldos nas contas clientes e fornecedores, por exemplo). O ajuste, neste caso, envolveria retificações em contas de ativo ou de passivo, sem interferir no resultado apurado no exercício.

Com isso, para que a legitimidade da dedução seja considerada provada, é imperioso que a quantia de R\$ 689.102,83 esteja inequivocamente vinculada a despesas incorridas, o que efetivamente não foi demonstrado pelos interessados.

Ademais, deve-se comprovar que as despesas atendem às disposições do artigo 311 do RIR/2018, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 2018.

A necessidade de se mostrar que as despesas atendem às condições de dedutibilidade já estava evidenciada na intimação fiscal que lhe foi entregue durante a ação fiscal: “d) justificar, mediante apresentação hábil e idônea, por que deduziu do lucro líquido na determinação do lucro real as referidas despesas”.

(...)

Anexo E

(...)

Como se vê, o saldo não está zerado, o que, por si só, já macula a despesa de R\$ 183.447,58 registrada na contabilidade.

Além disso, não constam nos autos elementos que vinculem o ajuste realizado no mês a despesas operacionais dedutíveis para fins de apuração do IRPJ.

Para confirmar a legitimidade da dedução, os impugnantes deveriam demonstrar a origem da divergência apurada e verificar quais as operações envolvidas. O extrato apresentado envolve o período de 24/12/2018 a 26/12/2018, não abrangendo todo o mês de dezembro. Cumpre destacar que é perfeitamente possível que a diferença esteja vinculada a discrepâncias em outras contas patrimoniais. O ajuste, neste caso, envolveria retificações em contas de ativo ou de passivo, sem interferir no resultado apurado no exercício.

Com isso, para que a legitimidade da dedução seja considerada provada, é imperioso que a quantia de R\$ 183.447,58 esteja inequivocamente vinculada a despesas incorridas, o que efetivamente não foi demonstrado pelos interessados.

Ademais, deve-se comprovar que as despesas atendem às disposições do artigo 311 do RIR/2018, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 2018.

A necessidade de se mostrar que as despesas atendem às condições de dedutibilidade já estava evidenciada na intimação fiscal que lhe foi entregue durante a ação fiscal: “d) justificar, mediante apresentação hábil e idônea, por que deduziu do lucro líquido na determinação do lucro real as referidas despesas”.

Considero, portanto, que a impugnante não demonstrou que a despesa contabilizada é dedutível para fins de apuração do IRPJ.

Anexo F:

(...)

Para confirmar a legitimidade da dedução, a contribuinte deveria demonstrar a origem da divergência apurada e verificar quais as operações envolvidas. O extrato apresentado envolve o período de 24/12/2018 a 27/12/2018, não abrangendo todo o mês de dezembro. Cumpre destacar que é perfeitamente possível que a diferença esteja vinculada a discrepâncias em outras contas patrimoniais. O ajuste, neste caso, envolveria retificações em contas de ativo ou de passivo, sem interferir no resultado apurado no exercício.

Com isso, para que a legitimidade da dedução seja considerada provada, é imperioso que a quantia de R\$ 975.070,78 esteja inequivocamente vinculada a despesas incorridas, o que efetivamente não foi demonstrado pela interessada.

Ademais, deve-se comprovar que as despesas atendem às disposições do artigo 311 do RIR/2018, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 2018.

A necessidade de se mostrar que as despesas atendem às condições de dedutibilidade já estava evidenciada na intimação fiscal que lhe foi entregue durante a ação fiscal: “d) justificar, mediante apresentação hábil e idônea, por que deduziu do lucro líquido na determinação do lucro real as referidas despesas”.

Registre-se, por fim, que dos quatro extratos bancários juntados nos anexos C, D, E e F, apenas aquele constante no anexo C abrange o dia 31/12/2018. Os demais não alcançam o último dia do ano de 2018, data em que foram contabilizadas as despesas glosadas. Mais uma vez, a contribuinte buscou contestar a autuação fiscal a apresentação de uma documentação limitada insuficiente para atingir a totalidade dos fatos que motivaram a autuação fiscal.

Cumpre novamente repisar que os ajustes realizados dizem respeito a exercícios anteriores, conforme descrição da conta contábil. Logo, mesmo que as retificações contabilizadas fossem legítimas e interferissem no resultado da empresa em exercício já encerrado, a contrapartida do ajuste não poderia, jamais, ser despesa incorrida no exercício corrente. Nesta hipótese, é de se esperar que o lançamento a débito fosse registrado no patrimônio líquido. Caso não houvesse qualquer impacto no resultado em exercício anterior, o lançamento contábil deveria debitar conta patrimonial (ativo/passivo).

Considero, portanto, que a impugnante não demonstrou que a despesa contabilizada é dedutível para fins de apuração do IRPJ.

A despeito disso a Recorrente **não apresentou** novos documentos ou argumentos capazes de infirmar as conclusões aduzidas no acórdão recorrido, **razão pela qual entendo deva ser mantida.**

Despesas decorrentes de empréstimos com sócios e familiares

Quanto às glosas das despesas decorrentes de empréstimo com sócios e familiares, o Recorrente reitera que foram juntados documentos comprobatórios da transferência, ao longo do tempo, do montante de R\$ 775.000,00 do sócio André, também Recorrente, para a empresa, que, em função de alguns pagamentos em devolução, originaram os ajustes apontados.

Acresce que não pode a Fiscalização taxar a comprovação de forma subjetiva, aduzindo a necessidade de comprovação da *motivação* e não da origem, em si dos valores. Deve-se ter em mente que a dedutibilidade está associada à origem e natureza do numerário e não necessariamente ao motivo pelo qual o valor foi transferido.

Contudo, ao se analisar o acórdão recorrido, verifica-se que a razão para manutenção da glosa foram **(i) ausência de comprovação da operação e (ii) os valores deduzidos corresponderiam ao principal, portanto, não dedutíveis:**

Na impugnação, procurou-se justificar as operações mediante os comprovantes de transferência bancária de André Luis Garcia para a FF.COM (Anexo G), os quais teriam totalizado R\$ 775.000,00 conforme resumo de fls. 6176.

Observa-se, neste ponto, que o motivo para que os depósitos tenham sido realizados não foi justificado pela contribuinte mediante apresentação de contratos. Não se sabe se a operação realmente envolve empréstimos, nem quais as taxas de juros avençadas. Não se informam, também, prazos para pagamento da suposta dívida.

É notório que, quando uma pessoa jurídica, recebe valores a título de empréstimos, o ingresso de recursos não representa receita, uma vez que o valor recebido é contabilizado no ativo (conta caixa/bancos) em contrapartida ao registro da dívida em conta de passivo.

Caso tenham sido acordados juros, eles serão contabilizados como despesas, tendo como contrapartida o pagamento, que reduz o saldo em caixa/bancos, ou o aumento da dívida no passivo.

Neste contexto, as amortizações do valor principal não representam uma despesa, mas sim uma redução do passivo.

As operações de registro de empréstimo e do seu pagamento, com ou não acréscimo de juros, são operações corriqueiras que não trazem qualquer complexidade ou controvérsia.

No caso concreto, segundo os elementos constantes dos autos, foram recebidos do Sr. André Luis Garcia R\$ 775.000,00 durante o período de 10/11/2017 a 18/01/2019 e foram remetidos a ele R\$ 766.842,53 em 15/10/2017 e R\$ 653.983,89 em 31/12/2018. É inverossímil que todos os valores repassados ao Sr. André se refiram a juros até porque não foram apresentados contratos que comprovem os empréstimos. Logo, até que se prove o pagamento de juros em razão de empréstimos, as transferências em questão não podem ser consideradas despesas dedutíveis.

Nota-se que os documentos apresentados não permitem conciliar a parcela deduzida pelo contribuinte com o que são efetivamente juros. Com efeito, conforme apontado na decisão recorrida, não é possível verificar a parcela dos valores correspondentes ao principal ou a juros efetivamente pagos. Em verdade, os valores transmitidos parecem acobertar praticamente apenas o valor do principal (não dedutível).

Assim, entendo **deve ser mantida a decisão recorrida**.

Perdas no recebimento de créditos não comprovada

Quanto às **Perdas no recebimento de créditos não comprovada**, alega que, na gestão anterior, exercida pelo sócio falecido, a empresa contabilizava como contas a receber operações que sequer haviam ocorrido: mera inclusão de itens no carrinho de compra sem que ocorre o pagamento do boleto.

Contudo, como bem apontado pela decisão recorrida:

Se a contribuinte declarou, em sua contabilidade, despesas com perdas quando as vendas não são concretizadas, é de se esperar que anteriormente tenha declarado as correspondentes receitas, com a emissão de notas fiscais.

A título de exemplo, em consulta à conta contábil “duplicatas a receber” (arquivo não paginável de fls. 5844) mencionada no relatório fiscal e na defesa, observa-se que, no ano de 2019, a citada conta de ativo é debitada (saldo aumentado) em situações que envolvem (i) revendas de mercadorias (em contrapartida a crédito de venda com emissão de NF) ou (ii) operações, como as abaixo listadas, em que se registra o efetivo recebimento dos clientes em contrapartida à conta CAIXA ou em que ocorrem transferências, operações estas sem envolvimento de conta de resultado:

(...)

Por via de consequência, se a redução (a crédito) da conta “duplicatas a receber” não envolver notas fiscais emitidas anteriormente, necessariamente, em face da inexistência de lançamento em conta de resultado, não pode haver repercussão no lucro mediante o registro de despesa. Daí a contradição da tese defensiva.

No caso em exame, assim como nas situações anteriormente debatidas, os ajustes também foram realizados em conta descrita como “ajustes de exercícios anteriores”. Por este motivo cabe, mas uma vez enfatizar que mesmo as retificações contabilizadas fossem legítimas e interferissem no resultado da empresa em exercício já encerrado, a contrapartida do ajuste não poderia, jamais, ser despesa incorrida no exercício corrente. Nesta hipótese, é de se esperar que o lançamento a débito fosse registrado no patrimônio líquido. Caso não houvesse qualquer impacto no resultado em exercício anterior, o lançamento contábil deveria debitar conta patrimonial (ativo/passivo).

As alegações genéricas e contraditórias, desacompanhadas de provas, oferecidas pela contribuinte não legitimam as perdas, glosadas pela Fiscalização. A interessada, portanto, não pode se libertar do ônus probatório de descrever, com precisão, quais foram as perdas envolvidas e quais as operações revertidas na contabilidade, além de efetivamente comprovar o cumprimento das normas prescritas nos artigos 347 a 350 do RIR/2018.

Como se verifica, a Recorrente **não justifica** as contradições apontadas e, assim, entendo deve ser mantida a decisão recorrida.

Glosa de Despesas e lançamento de imposto de renda na fonte a beneficiário não identificado

Alega ainda que não se pode, ao mesmo tempo, glosar despesas e lançar imposto na fonte a beneficiário não identificado. Houve a comprovação dos pagamentos, motivo pelo qual a hipótese material e fática inerente ao lançamento do IRRF.

Nesse ponto, **sem razão à recorrente**.

Não há nada no ordenamento jurídico que impeça a glosa de despesas e a tributação pelo recebedor do rendimento. Com efeito, caso não demonstrado o cumprimento dos requisitos de usualidade e necessidade, a despesa será glosada, independentemente de ser tributada pelo beneficiário do pagamento.

Assim, não tendo sido comprovada a causa do pagamento por documentação hábil e idônea, **correta a glosa e a tributação exclusiva na fonte**, nos termos do art. 61 da Lei n. 8981/1995.

Pressupostos para qualificação da multa de ofício

Os recorrentes sustentam ainda que não estariam atendidos os pressupostos para qualificação da multa.

Conforme tenho sustentado, a qualificação da multa **pressupõe** a discriminação por parte da fiscalização da conduta dolosa prescrita em lei.

Nessa linha as conclusões de Przepiorka e Nóbrega:

Em senda conclusiva, percebe-se que tivemos o cuidado de assinalar, preliminarmente, que o objeto do presente artigo não tinha a ver com o estudo ou a análise da alíquota ou do percentual da multa qualificada em si considerados, mas, antes, entendemos por tatar tão-somente do dever jurídico de investigação ou encargo da prova no que diz com a demonstração e comprovação dos elementos ensejadores da respectiva qualificação, que deve ser realizada com fundamento nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

A primeira ideia que sustentamos foi a de que a multa qualificada deve ser aplicada apenas nos casos em que restar devidamente demonstrada e comprovada a ocorrência da sonegação, da fraude ou do conluio. Nesse contexto, discorremos sobre cada um dos institutos a partir da análise da legislação de regência e, também, à luz das lições lançadas pela doutrina especializada, e, aí, no final, consignamos que o traço característico e comum nas três modalidades – sonegação, fraude ou conluio – é a conduta dolosa, ou seja, o dolo, o qual, aliás, consubstancia-se em elementos relativos à vontade e à consciência, é, portanto, o requisito inafastável para que a multa seja aplicada na modalidade qualificada.

Posteriormente, e com fundamento no artigo 142 do Código Tributário Nacional, laboramos com a ideia de que, se é certo que a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória e, no caso, a autoridade tem, na verdade, um dever jurídicos de investigação ou encargo da prova no que diz com a comprovação da ocorrência da fato tal qual descrito abstratamente na norma superior, também é certo que, se a aplicação da multa qualificada é medida excepcional, caberá à própria autoridade fiscal o dever jurídico da prova no sentido de demonstrar cabalmente que o contribuinte praticou quaisquer daquelas condutas dolosas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Aliás, veja-se que, nesse ponto, sustentamos a premissa de que nossa linha de entendimento levava em conta não apenas a imposição contida no artigo 142 do CTN, que atribui à autoridade a aplicação da penalidade cabível, mas, também, e de forma conjunta, a própria previsão do artigo 149, inciso VI do CTN, que determina, expressamente, que a autoridade deve comprovar a ação ou omissão ensejadora da aplicação da multa, e, também, a previsão contida no artigo 9º do Decreto nº 70.235/72, que, a rigor, estabelece que o lançamento do tributo e a exigência da penalidade devem estar acompanhados dos elementos indispensáveis à comprovação do ilícito.

Depois que fixamos essas premissas, entendemos por elencar e analisar alguns dos recentes julgados da 1ª Turma da Câmara Superior do CARF que tratam da imposição da multa qualificada. E, aí, percebemos que a linha de entendimento que sustentamos no presente estudo tem ecoado na jurisprudência da 1ª Turma da Câmara Superior do CARF. É que a jurisprudência da 1ª Turma tem caminhado no sentido de consolidar entendimento de que cabe à fiscalização demonstrar o dolo, a fraude ou o conluio no caso concreto, indicando expressamente a pertinência lógica entre o referido ato e a infração identificada, bem como tem afastado a multa qualificada nos casos em que resta comprovado que se trata de divergência na interpretação da legislação tributária (O Dever Jurídico da Prova dos Elementos Ensejadores da Qualificação da Multa de Ofício à luz da

Jurisprudência do CARF. In ROCHA, Thabitta de S.; DE LIMA, Bruno Rodrigues Teixeira (Coord.). Controvérsias no Direito Tributário Contemporâneo. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2023, p. 57-86)

Neste aspecto, o acórdão n. 1201-005.577, de 21/09/2022, de relatoria do conselheiro Efigênio de Freitas Júnior:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2012 LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DO DIREITO BRASILEIRO (LINDB). PROCESSO ADMINISTRATIVO. NÃO APLICÁVEL. Súmula CARF nº 169: O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal. O ÓRGÃO JULGADOR NÃO ESTÁ OBRIGADO A SE PRONUNCIAR ACERCA DE TODOS ARGUMENTOS SUSCITADOS PELA RECORRENTE. O órgão julgador não está obrigado a se pronunciar acerca de todos os argumentos suscitados pela parte se os pontos analisados são suficientes para motivar e fundamentar sua decisão. O inconformismo com o resultado do acórdão, contrário aos interesses da recorrente, não significa haver falta de motivação ou cerceamento do direito à ampla defesa (EDcl no Mandado de Segurança nº 21.315 - DF, Diva Malerbi, STJ - Primeira Seção, DJE 15.06.2018). NULIDADE. PREJUÍZO. NÃO OCORRÊNCIA. No âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo (pas de nullité sans grief). Nessa linha, conforme salienta Leandro Paulsen, a nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do direito de defesa assegurado ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. Afinal, continua o autor, as formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. Nesse contexto, a "declaração de nulidade, portanto, é excepcional, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte". DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. ART. 173, I, DO CTN. Súmula CARF nº 104: Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN. ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2012 ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. FUNÇÃO SOCIAL DA EMPRESA. Na aquisição de participação societária, para usufruir da dedução do ágio a empresa incorporada deve cumprir sua função social, estar autorizada por lei, ou apresentar alguma particularidade que permita tal dedução. Não se afigura legítimo a constituição de uma empresa para logo em seguida ser extinta. Permitir o uso da empresa como "veículo", vai de encontro ao princípio da preservação da empresa; seria permitir a constituição de uma empresa para em seguida "morrer" e deixar como herança a dedução do ágio. Não há falar-se em imiscuir-se nas diretrizes da pessoa jurídica, mas tão somente impedir que a empresa constituída com a única função de empresa de "passagem" funcione como arquétipo para a

dedução do ágio. Afinal, funcionar como “passagem, veículo” não figura no rol das funções sociais da empresa. MULTA QUALIFICADA DE 150%. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO ELUSÃO. REDUÇÃO. Para aplicação da multa qualificada de 150% exige-se conduta caracterizada por sonegação ou fraude, a qual exige a presença de elemento adicional que a qualifique como evidente intuito de fraudar o Fisco. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa. No caso de planejamento tributário, a partir do conceito amplo de simulação, tem-se simulação-elusão, a qual decorre da elusão fiscal, situação em que o contribuinte evita a incidência tributária mediante interpretação equivocada da norma, que o conduz a formalizações distorcidas; porém desprovida do intuito de fraude - típico da simulação-evasão -, porquanto o contribuinte atendeu a todas as solicitações do Fisco, observou a legislação societária, com divulgação e registro nos órgãos públicos competentes; enfim, houve regularidade formal e transparência perante o Fisco. Nesse sentido, em razão de não restar configurado o intuito fraudulento na conduta praticada afasta-se a qualificação da multa, reduzindo-a para 75%. MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 105. ALCANCE. O enunciado da Súmula Carf nº 105 no sentido de que “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” alcança somente fatos geradores anteriores à Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. A neutralidade da amortização do ágio/deságio é consequência direta da neutralidade do MEP, uma vez que o ágio/deságio é desdobramento do investimento; assim, na medida em que o art. 2º da Lei nº 7.689/88 também impõe a neutralidade da avaliação de investimento pelo MEP à CSLL, forçoso concluir que CSLL também está sujeita à neutralidade da amortização do ágio. Interpretar de forma diversa significaria tributar a receita decorrente da amortização do deságio, o que não se afigura razoável em face da neutralidade; todavia, essa conclusão seria inevitável caso se entenda dedutível a despesa de amortização do ágio. Ademais, aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

Por sua completude, peço vênha para transcrever as razões ali aduzidas, **adotando-as** como fundamento de decidir:

Multa de ofício qualificada de 150%

179. A despeito das várias alterações no art. 44 da Lei 9.430, de 1996, na essência, esse dispositivo sempre estabeleceu condutas objetivamente concretas para fins de aplicação da multa de 75%, quais sejam, “falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e declaração inexata”.

180. No tocante à multa qualificada de 150%, a redação anterior determinava a aplicação desse percentual “nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.” O novo dispositivo inserto pela Lei nº 11.488, de 2007, determina a aplicação desse percentual “nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 1964”.

(...)

190. Portanto, para aplicação da multa qualificada de 150% exige-se conduta caracterizada por sonegação ou fraude, a qual exige a presença de elemento adicional que a qualifique como evidente intuito de fraudar o Fisco. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa .

O mesmo entendimento tem sido aplicado em casos semelhantes pela CSRF, como ilustra o acórdão n. 9101-006.532, de 27/04/2023:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2012, 2013, 2014 RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESA-VEÍCULO. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente interposição de empresa-veículo cujo propósito comercial é reconhecido em razão de circunstâncias distintas daquelas verificadas na operação examinada no acórdão recorrido. MULTA QUALIFICADA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. VÍCIO DE CAUSA. DESCABIMENTO. Sendo caracterizado o vício da causa e fixado o entendimento de que houve a prática de um planejamento tributário não oponível ao fisco, não deve prevalecer a qualificação da multa de ofício aplicada pela fiscalização. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. A partir do ano-calendário 2007, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base

negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

No caso concreto, porém, extrai-se do TVF que a multa foi qualificada pelos seguintes fundamentos:

O sujeito passivo FF.COM Esportes Ltda, por meio do sócio administrador André Luis Garcia, agiu dolosamente na sonegação e fraude previstas nos arts. 71 e 72 da Lei 4.502/1964, mediante as condutas de:

a) Deduzir da base de cálculo do IRPJ e CSLL despesas não comprovadas e/ou pagar despesas não comprovadas.

b) Deixar de apresentar os contratos de empréstimos e financiamentos que respaldam os registros contábeis das despesas de empréstimos (vide itens “II-INFRAÇÕES APURADAS. a) Despesas não comprovadas de empréstimos e financiamentos” e “II-INFRAÇÕES APURADAS. c) Despesas não comprovadas decorrentes de empréstimos e financiamentos de sócios e familiares” do Relatório de Fiscalização).

c) Deixar apresentar os comprovantes de reconhecimento e pagamento de despesas a beneficiário não identificado ou sem causa (vide item “II-INFRAÇÕES APURADAS. b) Desta forma, considerando a sonegação e fraude pela prática dos atos descritos acima, é cabível a aplicação da multa qualificada pela falta de comprovação de vultosos lançamentos de despesas registrados no período.

Registra-se inicialmente que as hipóteses elencadas nas letras b e c acima **não são hipóteses de qualificação da multa, mas sim de seu agravamento**, nos termos do §2º do art. 44 da Lei n. 9.430/96:

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pela sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Assim, desde logo entendo que **não se tratam** de razões para **qualificação da multa**.

Quanto à hipótese elencada na letra “a”, entendo que se trata da própria materialidade que vem sendo tratada ao longo do voto e devidamente mantida.

Contudo **não há delimitação do elemento adicional** que a qualifique como evidente intuito de fraudar o Fisco.

A meu ver, no caso, entendo que a fiscalização **NÃO** demonstrou a causa da qualificação da multa, **devendo esta ser reduzida ao patamar de 75%**.

Caso vencido, entretanto, cabível a redução da multa ao patamar de 100%, por aplicação retroativa da Lei n. 14.689/2023, com fundamento no art. 106, II do CTN.

Argumentos relacionados à ilegalidade e inconstitucionalidade de normas tributárias

No mais, não se conhece dos fundamentos que buscam afastar a legislação tributária por suposta inconstitucionalidade, nos termos da Súmula CARF n. 2. Nesse sentido, não se pode acatar os fundamentos contrários à multa por atraso na entrega na ECD.

Falta de apresentação da ECD retificadora

Ademais, quanto à alegação de que teria apresentado ECD retificadora, bem constatou o acórdão recorrido que:

A multa em questão foi exigida pela Fiscalização com fundamento no artigo 12 da Lei nº 8.218, de 1991, a qual foi reduzida à metade em razão do cumprimento da obrigação antes de iniciada a ação fiscal:

Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pela prazo decadencial previsto na legislação tributária.

(...)

§ 3º A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados.

(...)

Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

(...)

III - multa equivalente a 0,02% (dois centésimos por cento) por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, limitada a 1% (um por cento) desta, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos registros e respectivos arquivos.

Parágrafo único. Para as pessoas jurídicas que utilizarem o Sistema Público de Escrituração Digital, as multas de que tratam o caput deste artigo serão reduzidas:

I - à metade, quando a obrigação for cumprida após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; e (...)

Verifica-se, portanto, que a própria lei impõe a penalização do contribuinte mesmo quando ele, de boa-fé, regulariza a situação perante o Fisco antes de iniciado o procedimento fiscal.

Assim, **correta a manutenção da multa.**

Da Responsabilidade Tributária

Quanto à responsabilidade tributária, antes de analisar cada situação individualizada, gostaria de estabelecer algumas premissas.

O Código Tributário Nacional, em atendimento ao disposto no art. 146 da Constituição Federal, estabelece que o sujeito passivo da obrigação tributária é o contribuinte, que mantém relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário ou o responsável, cuja obrigação decorre exclusivamente de disposição expressa em lei.

Assim, *“o responsável recolhe o tributo porque a lei assim determina, não porque realizou a materialidade descrita na norma de incidência tributária, apesar de o responsável possuir vínculo indireto com o fato que se subsume ao fato tributado”*¹.

Essa é a lição de Misabel Derzi:

É que o sujeito passivo natural, que tirou proveito econômico do fato jurídico, como ensinou Rubens Gomes de Sousa, é o contribuinte, a pessoa que tem relação pessoal e direta com a situação jurídica em que se constitui o fato gerador da obrigação tributária, conforme o art. 121 do CTN. Por razões de praticidade, comodidade na arrecadação, garantia do crédito e proteção contra a evasão, o legislador pode eleger pessoa diversa, o chamado *responsável*. Por isso mesmo, o art. 128, garantindo a observância do princípio da capacidade econômica, determina que o responsável tributário seja vinculado indiretamente com o fato descrito na hipótese de incidência da norma *básica*. Isso significa que o fato gerador hipotético da norma *secundária* tem, ou deve ter *conexão ou relação de dependência*, com o fato gerador hipotético da norma *principal, básica ou matriz*².

Assim, a atribuição de responsabilidade deve respeitar os limites impostos pelo Código Tributário Nacional, inclusive conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o

¹ DIAS, Karem Jureidini; PRZEPIORKA, Michell. Responsabilidade Tributária e Tax Compliance. In: SAAD-DINIZ, Eduardo; MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; RAMOS, Giulia. (Org.). **Tax Compliance e Injustiça Fiscal**. 1ed.São Paulo: Tirant Lo Blanch, 2021, v. 1, p. 168-187.

² DERZI, Misabel Abreu Machado. Praticidade. ICMS. Substituição tributária progressiva, “para frente”. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Org.). **Construindo o direito tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 170-171.

legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente. 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Person, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. **O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.** 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que

determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC. (RE 562276, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2011 PUBLIC 10-02-2011 EMENT VOL-02461-02 PP-00419 RTJ VOL-00223-01 PP-00527 RDDT n. 187, 2011, p. 186-193 RT v. 100, n. 907, 2011, p. 428-442).

Assim, importa verificarmos o que dispõe o art. 135, III do CTN:

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Como se verifica, o art. 135, III do CTN requer para que seja imputada a responsabilidade que tais figuras **praticuem atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos**, não bastando o mero inadimplemento tributário, devendo a fiscalização demonstrar tais atos.

Nesse sentido, Maria Rita Ferragut esclarece que é necessária a individualização do “autor do ato infracional, demonstrando, ao menos, qual o sócio geria a sociedade e decidia pela prática dos negócios empresariais tipificados como fatos jurídicos tributários” (FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária dos sócios, administradores de *compliance* e avaliação de riscos de transmissão de passivos fiscais. In. CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Compliance no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 154)³. Deve-se, portanto, identificar o ato doloso que ensejou a responsabilização.

Estabelecidas essas premissas, passo a analisar a situação do caso concreto.

Extrai-se do TVF que a imputação de responsabilidade decorreu dos seguintes fundamentos fáticos e jurídicos:

O sócio e administrador, André Luis Garcia, **deixou de apresentar os contratos, comprovantes e demonstrativos de composição que respaldam os lançamentos dos itens “II-INFRAÇÕES APURADAS. a) Despesas não comprovadas de empréstimos e financiamentos”, “II-INFRAÇÕES APURADAS. b) Despesas não comprovadas decorrentes de pagamentos realizados” e “II-INFRAÇÕES APURADAS. c) Despesas não comprovadas decorrentes de empréstimos e financiamentos de sócios e**

³ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária dos sócios, administradores de *compliance* e avaliação de riscos de transmissão de passivos fiscais. In. CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Compliance no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 154.

familiares” deste Relatório de Fiscalização. Assim sendo, pelo fato de André Luis Garcia ter exercido a administração ou gerência com prática de atos com infração à lei, pondo em execução a sonegação e fraude, este deve responder solidariamente pelas dívidas tributárias, nos termos do art. 135, III, do CTN.

CTN

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Com o devido acatamento, **deixar de apresentar os documentos durante a fiscalização não é hipótese de imputação de responsabilidade**, nos termos do art. 135 do CTN, haja visto que **não se demonstrou a conduta dolosa ou com excesso de poderes** em relação ao fato gerador autuado, restringindo-se a acusação ao não atendimento da fiscalização.

Assim, entendo **deve ser afastada a responsabilidade imputada**.

Conclusão

Ante todo o exposto, conheço do Recurso Voluntário para dar-lhe parcial provimento, apenas para afastar a imputação de responsabilidade solidária tributária e a multa qualificada, reduzindo a multa de ofício ao patamar de 75%.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz