



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.727168/2022-33
ACÓRDÃO	1202-001.498 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de dezembro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL

A.T.P. INDUSTRIA E COMERCIO DE PLASTICOS LTDA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

GLOSA DE CUSTOS INEXISTENTES. DOCUMENTOS FISCAIS INIDÔNEOS.

É legítima a glosa de custos inexistentes, correspondentes à aquisição de matérias-primas suportadas por documentos fiscais inidôneos, ficando o Fisco autorizado a adicionar tais dispêndios ao lucro real e à base de cálculo da CSLL.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. ATO VINCULADO.

O arbitramento do lucro do contribuinte, nas hipóteses de que fala o art. 47 da Lei nº 8.981/95, é ato vinculado da administração tributária, devendo ser fielmente seguida pela autoridade administrativa, mormente quando do exercício do lançamento tributário, sob pena de responsabilidade funcional.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE. CABIMENTO.

A utilização de notas fiscais inidôneas, emitidas por empresas inexistentes de fato, com o objetivo de contabilizar indevidamente os custos e os créditos fiscais originários desses documentos, majorando-os de forma ilícita, caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964. A constatação de ação dolosa visando modificar características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal, mediante a interposição de terceiros, de modo a suprimir ou reduzir o montante do imposto devido (fraude), dá causa à imposição da multa qualificada de 150%.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS.

Para se valer do gozo da não incidência do PIS e da COFINS sobre o valor do ICMS incidente no faturamento, torna-se necessário que fique comprovado o valor do ICMS destacado nas notas fiscais que compuseram a base de cálculo das contribuições.

CSLL. PIS. COFINS.

Aplica-se, no que couber, às contribuições sociais reflexas o que foi decidido ao IRPJ, dada a íntima relação de causa e efeito que os une.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS.

Para se valer do gozo da não incidência do PIS e da COFINS sobre o valor do ICMS incidente no faturamento, torna-se necessário que fique comprovado o valor do ICMS destacado nas notas fiscais que compuseram a base de cálculo das contribuições.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

DILIGÊNCIA/PERÍCIA.

A realização de diligência/perícia não se presta à produção de provas que o sujeito passivo tinha o dever de trazer à colação junto com a peça impugnatória.

DECADÊNCIA.

O prazo decadencial para o lançamento sujeito a homologação do pagamento é de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador. Para que se opere este prazo decadencial mister que o contribuinte tenha efetuado recolhimento, ainda que parcial, do tributo e, ainda, não tenha agido com dolo, fraude ou simulação. Caso contrário, conta-se o lustro do

primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO.

O princípio da vedação ao confisco não pode ser oponível às autoridades administrativas, dado que estas se encontram plenamente vinculadas aos ditames legais, mormente quando do exercício do controle da legalidade do lançamento tributário.

RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI. REDUÇÃO DE PENALIDADE. MULTA QUALICADA.

Com a vigência das disposições do art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, que introduziu nova redação ao artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, o percentual da multa qualifica foi reduzida a novo patamar, ressalvada a hipótese de reincidência estabelecida no §1-A. Portanto, as multas aplicadas com base nas regras anteriores devem ser adaptadas às novas determinações, conforme preceitua o art. 106, inciso II, alínea “a”, do Código Tributário Nacional.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ADMINISTRADOR. PROCEDÊNCIA.

Cabível a atribuição da responsabilidade solidária ao administrador da pessoa jurídica quando os créditos tributários exigidos decorrem de atos praticados com infração dolosa à lei.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, rejeitar as preliminares de nulidade e decadência e a solicitação de diligência e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário da pessoa jurídica atuada. Por maioria de votos, dar provimento aos recursos voluntários dos coobrigados para excluí-los do polo passivo da relação jurídico tributária. Vencido o Conselheiro Maurício Novaes Ferreira que votou por negar-lhes provimento. Designado o Conselheiro André Luis Ulrich Pinto para redigir o voto vencedor.

Assinado Digitalmente

Maurício Novaes Ferreira – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto - Redator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Leonardo de Andrade Couto (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Roney Sandro Freire Correa.

RELATÓRIO

Trata-se de recursos voluntários e de ofício interposto por A.T.P. INDUSTRIA E COMERCIO DE PLASTICOS LTDA, JACOB SHALEV, ZAKY DJMAL, e TEDDY DJMAL visando reformar o acórdão nº 102-004.866 proferido em 28/02/2024 pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) 02. A decisão restou assim ementada:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

DILIGÊNCIA/PERÍCIA.

A realização de diligência/perícia não se presta à produção de provas que o sujeito passivo tinha o dever de trazer à colação junto com a peça impugnatória.

DECADÊNCIA.

O prazo decadencial para o lançamento sujeito a homologação do pagamento é de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador. Para que se opere este prazo decadencial mister que o contribuinte tenha efetuado recolhimento, ainda que parcial, do tributo e, ainda, não tenha agido com dolo, fraude ou simulação. Caso contrário, conta-se o lustro do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. IMPROCEDÊNCIA.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, não tendo ele se desincumbindo deste ônus. Simples alegações desacompanhadas dos meios de

prova que as justifiquem, revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO.

O princípio da vedação ao confisco não pode ser oponível às autoridades administrativas, dado que estas se encontram plenamente vinculadas aos ditames legais, mormente quando do exercício do controle da legalidade do lançamento tributário.

RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI. REDUÇÃO DE PENALIDADE. MULTA QUALIFICADA.

Com a vigência das disposições do art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, que introduziu nova redação ao artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, o percentual da multa qualifica foi reduzida a novo patamar, ressalvada a hipótese de reincidência estabelecida no §1-A. Portanto, as multas aplicadas com base nas regras anteriores devem ser adaptadas às novas determinações, conforme preceitua o art. 106, inciso II, alínea “a”, do Código Tributário Nacional.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ADMINISTRADOR. PROCEDÊNCIA.

Cabível a atribuição da responsabilidade solidária ao administrador da pessoa jurídica quando os créditos tributários exigidos decorrem de atos praticados com infração dolosa à lei.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

SITUAÇÃO CADASTRAL. PROVA DA ATIVIDADE.

A situação ativa da pessoa jurídica no cadastro do CNPJ não faz prova inequívoca de sua atividade, podendo a inatividade ser comprovada por outros meios.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. ATO VINCULADO.

O arbitramento do lucro do contribuinte, nas hipóteses de que fala o art. 47 da Lei nº 8.981/95, é ato vinculado da administração tributária, devendo ser fielmente seguida pela autoridade administrativa, mormente quando do exercício do lançamento tributário, sob pena de responsabilidade funcional.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL PARA DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL.

O arbitramento do lucro é uma medida necessária quando a escrituração contiver vícios que a torne imprestável para determinação do lucro real.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL PARA IDENTIFICAÇÃO DA MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA.

O arbitramento do lucro é uma medida necessária quando a escrituração contiver deficiências que a torne imprestável para identificação da efetiva movimentação financeira, inclusive bancária.

CSLL. PIS. COFINS.

Aplica-se, no que couber, às contribuições sociais reflexas o que foi decidido ao IRPJ, dada a íntima relação de causa e efeito que os une.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS.

Para se valer do gozo da não incidência do PIS e da COFINS sobre o valor do ICMS incidente no faturamento, torna-se necessário que fique comprovado o valor do ICMS destacado nas notas fiscais que compuseram a base de cálculo das contribuições.

VENDAS PARA A ZFM. ALÍQUOTA ZERO.

Nas vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM, as alíquotas das contribuições para o PIS e COFINS ficam reduzidas a zero.

VENDA DE APARAS. SUSPENSÃO DO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. CONDIÇÕES.

A operacionalização da suspensão do pagamento das contribuições para o PIS e COFINS, incidentes sobre a venda de desperdícios, resíduos ou aparas, requer a comprovação de que a pessoa jurídica destinatária da mercadoria apure o imposto de renda com base no lucro real.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS.

Para se valer do gozo da não incidência do PIS e da COFINS sobre o valor do ICMS incidente no faturamento, torna-se necessário que fique comprovado o valor do ICMS destacado nas notas fiscais que compuseram a base de cálculo das contribuições.

VENDAS PARA A ZFM. ALÍQUOTA ZERO.

Nas vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM, as alíquotas das contribuições para o PIS e COFINS ficam reduzidas a zero.

VENDA DE APARAS. SUSPENSÃO DO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. CONDIÇÕES.

A operacionalização da suspensão do pagamento das contribuições para o PIS e COFINS, incidentes sobre a venda de desperdícios, resíduos ou aparas, requer a comprovação de que a pessoa jurídica destinatária da mercadoria apure o imposto de renda com base no lucro real.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Trata-se de autos de infração para exigir IRPJ, CSLL, PIS e COFINS dos anos-calendário 2017, 2018 e 2019 em função da constatação, pela autoridade fiscal, que a pessoa jurídica autuada deduziu supostos custos inidôneos por aquisições efetuadas junto a pessoas jurídicas inexistentes de fato.

Em função das apurações, arbitrou-se o lucro dos períodos e aplicou-se multa qualificada às infrações, além de imputar-se aos sócios da pessoa jurídica a responsabilidade tributária solidária.

Por economia processual e por bem retratar os fatos processuais ocorridos até a data da sua prolação, adoto o relatório da decisão recorrida, complementando-o em seguida com os eventos supervenientes:

Versa o presente processo sobre o(s) Auto(s) de Infração de fls. 002-110, relativo(s) ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica-IRPJ, Contribuição para o Programa de Integração Social-PIS, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social-COFINS e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido-CSLL, ano(s)-calendário 2017, 2018 e 2019, com crédito total apurado no valor de R\$ 167.385.295,00, incluindo o principal, a multa de ofício e os juros de mora, atualizados até 12/2022.

Também integra os Autos de Infração o Termo de Verificação Fiscal de folhas 122-197.

De acordo com os fatos narrados pela autoridade lançadora, o sujeito passivo incorreu nas seguintes infrações:

- Escrituração de operações de compras fictícias;
- Não escrituração de parte da movimentação financeira.

O lucro foi arbitrado.

Sobre a exigência principal foi aplicada a multa de ofício de 150 %.

Foram responsabilizados solidariamente pela obrigação tributária as pessoas físicas JACOB SHALEV, CPF 075.040.288-19, ZAKY DJMAL, CPF 289.292.618-17, e TEDDY DJMAL, CPF 220.152.868-37, administradores da empresa fiscalizada, conforme TERMOS DE CIÊNCIA DE LANÇAMENTOS E ENCERRAMENTO TOTAL DO PROCEDIMENTO FISCAL – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA às folhas 113-121.

Para justificar exação, a autoridade lançadora assevera:

VII– DA IMPRESTABILIDADE DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DA ATP NOS AC 2017 A 2019

[...]

VII.1- DA ESCRITURAÇÃO DE OPERAÇÕES FICTÍCIAS DE COMPRAS DE MATÉRIA PRIMA

74. Como evidenciado no item anterior do presente relatório, as entidades empresariais abaixo listadas carecem de todo e qualquer elemento que pudesse caracterizar sua existência de fato. Durante todo o período no qual teriam ocorrido as supostas operações comerciais entre a ATP e essas empresas, elas não receberam nenhuma movimentação em contas correntes bancárias em seu nome – o que significa que jamais receberam ou efetuaram pagamento - e não registraram a manutenção de nenhum trabalhador junto ao INSS. As empresas sob comento tampouco possuem quaisquer bens em seu nome. [...]

75. [...], autoridades tributárias da União e dos Estados vieram a declarar formalmente a inaptidão ou baixa da maioria das empresas acima listadas por inexistência de fato, como anteriormente demonstrado.

76. Ademais, apesar de regularmente intimada em diversas ocasiões para comprovar a efetiva ocorrência dos negócios por ela escriturados em cuja contraparte figurava alguma das empresas acima, não logrou a fiscalizada, após quase dois anos decorridos desde a primeira demanda desta fiscalização neste sentido, evidenciar a efetiva ocorrência dos negócios.

77. [...]. Verificamos, após analisar as Escriturações Contábeis Digitais (ECD) [...], que todas as operações deste tipo foram escrituradas inicialmente por meio de lançamento a crédito na conta do passivo denominada FORNECEDORES NACIONAIS (210201000021201), [...], tendo como contrapartida lançamento a débito na conta de resultado COMPRAS MATERIAS PRIMAS (430101000043101), [...].

[...]

79. Em algum período posterior as supostas compras são saldadas (contabilmente) por meio de um lançamento a débito na conta FORNECEDORES NACIONAIS (210201000021201), tendo como contrapartida lançamento a crédito na conta do ativo BCO SANTANDER 13 0040493 (110102200011120), que registra o movimento financeiro de uma conta de número 00130040493 mantida pela ATP junto ao Banco Santander[...].

80. Todos os lançamentos contábeis registrados na conta contábil BCO SANTANDER 13 0040493 para supostamente pagar pelas compras fictícias trazem, em seu histórico, informação que alude à utilização de cheques para a realização de tal pagamento. [...]

81. Demonstraremos abaixo todo o fluxo contábil e financeiro de algumas dessas operações, a título de exemplo. [...]

[...]

82. Como pode ser visto acima, [...], a movimentação financeira das contas correntes do contribuinte mostra que o cheque utilizado para suposto

pagamento ao fornecedor PPCRILL (exemplo acima) foi depositado em outra conta corrente do contribuinte. Nos casos em que conseguimos identificar a conta de destino, chegamos a uma conta de titularidade da ATP que jamais foi escriturada em sua contabilidade, [...]

Seguem abaixo mais exemplos desse fluxo contábil. Exemplo de registro contábil em ECD de compra fictícia do fornecedor UNIMODAL (inexistente de fato).

[...]

4. Dessa forma, resta comprovada a escrituração de operações fictícias de compra de matéria prima por parte da fiscalizada, bem com sua consequente e indevida composição da rubrica de custos da apuração de resultado da empresa nos anos calendários 2017 a 2019.

VII.2- DA NÃO ESCRITURAÇÃO DE PARTE DA MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA DA EMPRESA

85. [...] as informações repassadas à Receita Federal pelas instituições financeiras dão conta de que os fornecedores fictícios não possuíam, no período analisado, movimentação em conta corrente, de forma que os cheques emitidos para pagamento destas compras não poderiam ter sido depositados pelos fornecedores [...].

86. [...] os cheques foram de fato emitidos e eram de fato descontados. [...] o depositante e beneficiário destes cheques, no entanto, era a própria ATP, que os creditava em outra conta de sua titularidade. Em muitos casos pudemos rastrear o depósito do cheque até uma conta de número 1607022 mantida pela ATP no Banco Bradesco [...] que [...] não foi escriturada em nenhum dos anos calendários analisados.

87. Este último detalhe do esquema fraudulento colocado em prática pela empresa ora fiscalizada tem importantes consequências para o resultado desta ação fiscal. Primeiramente, ela demonstra o absoluto e irrefutável dolo das ações praticadas para levar a fraude a cabo. Ademais, ela implica de forma inexorável os sócios administradores da empresa, uma vez que toda movimentação financeira da empresa é realizada diretamente por seus sócios ou representantes legais, ou ainda por outrem a quem estes outorguem procuração de poderes para tal, sendo, no entanto, diretamente responsáveis por tudo aquilo que seus procuradores realizarem em seu nome.

88. No caso específico da conta 000130040493 do Banco Santander, a ficha de cadastro da conta corrente identifica, como representantes legais da empresa perante o banco e titulares daquela conta corrente os sócios JACOB SHALEV, ZAKY DJMAL e TEDDY DJMAL[...]

89. [...] a conta do Banco Bradesco de número 1607022, recebedora de R\$ 578.709.393,50 em créditos, incluindo grande volume de depósitos de cheque que buscavam simular pagamento a fornecedores, além de cheques para outros fins, não foi contabilizada em nenhum dos três anos calendários.

[...]

VIII- DO ARBITRAMENTO DO LUCRO AUFERIDO PELO CONTRIBUINTE

[...]

92. O capítulo anterior deste TVF demonstrou que a escrituração contábil do contribuinte ora fiscalizado se encontrar eivada de evidentes simulações e omissões que a tornam efetivamente imprestável tanto para identificar a efetiva movimentação financeira do contribuinte quanto para determinar o lucro real por ele auferido.

93. Por enquadrarem-se plenamente, o contribuinte e sua escrituração contábil, nas condições arroladas pelos incisos II a) e II b) dos dispositivos acima mencionados, restou esta fiscalização obrigada ao atendimento ao comando destes dispositivos (o art. 530 do Decreto 3000/9 e art. 603 do Decreto 9580/2018), passando então a arbitrar o lucro auferido pelo contribuinte no período em análise.

VIII.1- DA BASE DE CÁLCULO PARA O ARBITRAMENTO DO LUCRO E POSTERIOR LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

[...]

95. Os arts. 605 e 208 do RIR/2018, da mesma forma que seus dispositivos análogos no RIR/99, trazem a definição da base de cálculo do Lucro Arbitrado:

[...]

96. No presente caso, as definições de base de cálculo acima arroladas correspondem ao conceito de Receita Líquida das Demonstrações do Resultado do Exercício de cada trimestre informadas pelo contribuinte por meio de suas ECF e que abaixo reproduzimos:

VIII.2- DA DETERMINAÇÃO DO LUCRO ARBITRADO

[...]

99. Assim, o lucro da atividade do contribuinte nos anos calendários 2017 a 2019, arbitrado por esta fiscalização, está demonstrado na tabela abaixo (os dados relativos à Receita Bruta, Outras Receitas Operacionais, Descontos Incondicionais, Vendas Canceladas e Devoluções de Vendas foram informadas pelo contribuinte nas ECF relativas a cada período, Registro L300 – Demonstração do Resultado do Exercício):

Tabela VIII. a – Cálculo do Lucro Arbitrado

[...]

100. Uma vez calculado o imposto devido a partir da base de cálculo acima demonstrada, os seguintes pagamentos/confissões serão levados em consideração na determinação dos valores de IRPJ devidos em cada período (o Imposto de Renda Retido na Fonte e o IRPJ Pago Incidente sobre Ganhos no Mercado de Renda Variável foram declarados pelo contribuinte em ECF, enquanto o IRPJ devido e confessado foi declarado pelo contribuinte em DCTF):

Tabela VIII. b – Descontos a serem aplicado sobre os valores de IRPJ apurados

[...]

101. No caso da CSLL, o valor da presunção utilizada na sistemática do lucro arbitrado é de 12% sobre a receita. Da mesma forma, cumpre descontar dos valores de CSLL devidos pelo contribuinte (apurados pela fiscalização) a parte que já foi confessada pelo contribuinte em DCTF:

Tabela VIII. c - Descontos a serem aplicado sobre os valores de CSLL apurados

[...]

VIII.3– DOS AJUSTES DECORRENTES DO ARBITRAMENTO DO LUCRO

102. Uma vez arbitrado o lucro do contribuinte nos anos calendários 2017 a 2019, será efetuada exclusão de ofício dos prejuízos acumulados apurados pelo contribuinte neste período, bem como os eventuais ajustes em períodos posteriores à fiscalização, [...]

103. No presente caso, constatamos que o contribuinte realizou compensação de prejuízos acumulados e base de cálculo negativa no terceiro trimestre de 2021. Uma vez que já no primeiro trimestre de 2020 o contribuinte volta a apurar prejuízo, seu estoque de prejuízos acumulados e base de cálculo negativa de CSLL é recomposto, compondo lastro para as compensações realizadas em períodos posteriores aos abarcados pela fiscalização.

104. [...] todos os créditos de PIS e COFINS oriundos das operações fictícias indevidamente escrituradas pela fiscalizada são considerados cancelados de ofício, [...]. A tabela abaixo relaciona a base de cálculo total do PIS e da COFINS que será considerada para a apuração destes tributos no regime cumulativo. Estes valores foram calculados a partir da relação de notas fiscais de saída (operações indicativas de Receita Bruta) informada pelo contribuinte em EFD Contribuições, registro C170. O detalhamento das notas fiscais consideradas para o cálculo está anexa a este TVF.

Tabela VIII. d – Base de cálculo a ser considerada para apuração das contribuições no regime cumulativo

[...]

105. A título de informação, os valores dos créditos de PIS e COFINS considerados fictícios e que foram pela ATP registrados em EFD Contribuições estão detalhados abaixo.

Tabela VIII. e– Valores dos créditos de PIS e COFINS considerados fictícios (R\$)

[...]

IX.1- DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

[...]

73. [...] apresentou o contribuinte, mensalmente, ao longo de ao menos três anos, declarações ao fisco federal (EFD Contribuições, ECF, DCTF, etc) com informações que sabia serem falsas, informando valor de crédito de PIS e COFINS e valores de resultado tributável sabidamente falsos [...] reduzindo, assim, propositalmente, a base de cálculo de tributos federais e, conseqüentemente, o montante a ser recolhido aos cofres públicos, incorreu claramente o contribuinte em conduta tipificada como sonegação pelo artigo 71, inciso I, da Lei nº 4.502/1964.

74. Além disso, [...], valeu-se a empresa do uso constante e sistemático de empresas fictícias com o único fito de poder munir-se de documentos fiscais que pudessem, tentativamente, justificar as inverdades que se escrituravam nas suas declarações fiscais, em pretenso cumprimento de suas obrigações tributárias acessórias. Dessa forma, ao se utilizar do artifício da simulação, incorreu também o contribuinte em conduta tipificada como fraude pelo artigo 72 da Lei n' 4.502/1964.

75. Importa notar que os atos cometidos para a execução da fraude em tela afastam, em absoluto, qualquer possibilidade de se afastar o dolo, por parte dos sócios administradores, dos atos por eles praticados, supervisionados e/ou sancionados no âmbito de suas responsabilidades como diretores máximos do empreendimento industrial que é a fiscalizada. [...]. Os atos de escrituração em tela foram realizados de forma periódica e regular, em todos os meses (no caso da EFD Contribuições por meio da qual se apura o PIS/COFINS) e em todos os trimestres (no caso da ECF por meio da qual se apura o IRPJ e a CSLL) dos anos calendários analisados (2017 a 2019). Tal frequência e regularidade não permitem alegação de erro eventual ou da escusa de que o procedimento de supervisão teria ocorrido “por amostragem”.

76. Ainda, a escrituração de fatos contábeis, como aquelas que foram fraudulentamente inseridas na contabilidade da entidade e nas declarações fiscais enviadas pelo contribuinte à Receita Federal, funcionam sob uma lógica que não permite, àquele que escritura falsamente, fazê-lo sem

conhecimento de tal fato. No caso concreto, tratamos da escrituração fraudulenta de compras de matérias primas que eventualmente reduziriam o montante de PIS/COFINS, IRPJ e CSLL devido pelo contribuinte, posto que lhe permitiu aproveitar de créditos inexistentes de PIS/COFINS bem como reduzir seu lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ao valer-se de custos igualmente inexistentes. [...]

77. [...] restou demonstrado no capítulo VII deste TVF, chegou o contribuinte a emitir cheques reais para simular o pagamento dos supostos fornecedores, chegando, ao menos em alguns casos, a depositar estes cheques em conta corrente de sua própria titularidade, para fazer parecerem compensados os cheques em questão.

78. Ademais, como relatado no capítulo I deste TVF, o contribuinte foi autuado diversas vezes no passado por haver incorrido exatamente na mesma conduta da qual tratamos agora, de forma que fica evidenciada a recorrência e habitualidade das ações ilegais perpetradas pela fiscalizada [...].

82. Por todo o exposto, resta clara a presença dos elementos descritos pelos arts. 71, I e 72 da Lei n' 4.502/1964, pelo que qualificamos a multa de ofício aplicável à autuação em curso, nos termos do art. 44, § 1' da Lei n' 9.430/1996.

X- DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

[...]

X.1- DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS PELA PRÁTICA DE INFRAÇÃO À LEI

[...]

85. Identifica-se, nas hipóteses arroladas nos art. 135, III, do CTN, acima mencionados, o caso da atuação dos Srs. JACOB SHALEV, ZAKY DJMAL e TEDDY DJMAL, sócios e administradores da empresa ora fiscalizada. Em especial, resta evidente, conforme relato detalhado já exposto neste TVF, que não poderiam os reiterados atos de infração à lei haverem ocorrido, ao longo de ao menos três anos calendários inteiros, sem o conhecimento e aval dos sócios administradores da empresa. A vasta sonegação perpetrada, bem como as fraudes cometidas por meio da escrituração de operações fictícias e da simulação, chegando ao ponto de emitirem cheques para simular pagamento a estes falsos fornecedores, resultando em gravíssimo prejuízo aos cofres públicos, demandam absoluta cooperação de diversas áreas da empresa (compras, financeiro, fiscal etc.). Não haveria forma, e nem mesmo motivo, de tal coordenação ocorrer à revelia absoluta dos sócios e administradores da entidade, de forma que eles sua participação ativa e dolosa é certa.

86. Importa recordar que parte da fraude consistiu em emitir cheques sob falso pretexto, para simular pagamento a fornecedor, depositando-o em outra conta da própria empresa. Os cheques em tela foram emitidos a partir de conta corrente cujos responsáveis são exatamente os três sócios que ora solidarizamos ao sujeito passivo principal, como demonstrado, com prova documental, no capítulo VII deste TVF. A conta da empresa que recebia estes recursos foi seletivamente deixada de fora da contabilidade, em clara ação objetivada a ocultar sua existência do fisco. Nesta conta foram recebidos, ao longo dos 3 anos calendários sob análise, R\$ 578.709.393,50 - mais de meio bilhão de reais - em créditos.

87. [...] os atos cometidos para a execução da fraude em tela afastam, em absoluto, qualquer possibilidade de se afastar o dolo, por parte dos sócios administradores, dos atos por eles praticados, supervisionados e/ou sancionados no âmbito de suas responsabilidades como diretores máximos do empreendimento industrial que é a fiscalizada. Em última instância, a fraude foi perpetrada pela escrituração de informações sabidamente falsas nas declarações fiscais federais previstas em lei, levando à supressão ou redução dos tributos devidos pelo contribuinte. Os atos de escrituração em tela foram realizados de forma periódica e regular, em todos os meses (no caso da EFD Contribuições por meio da qual se apura o PIS/COFINS) e em todos os trimestres (no caso da ECF por meio da qual se apura o IRPJ e a CSLL) dos anos calendários analisados (2017 a 2019). Tal frequência e regularidade não permitem alegação de erro eventual ou de supervisão por amostragem.

88. [...] a escrituração de fatos contábeis, como aquelas que foram fraudulentamente inseridas na contabilidade da entidade e nas declarações fiscais enviadas pelo contribuinte à Receita Federal, funcionam sob uma lógica que não permite, àquele que escritura falsamente, fazê-lo sem conhecimento de tal fato. No caso concreto, tratamos da escrituração fraudulenta de compras de matérias primas que eventualmente reduziram o montante de PIS/COFINS, IRPJ e CSLL devido pelo contribuinte, posto que lhe permitiu aproveitar de créditos inexistentes de PIS/COFINS bem como reduzir seu lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ao valer-se de custos igualmente inexistentes. Ocorre, no entanto, que a escrituração das compras em tela é inicialmente realizada na demonstração contábil da empresa (ECD – Escrituração Contábil Digital), e posteriormente “carreada” para suas demonstrações fiscais (EFD e ECF) para efeito de apuração dos tributos devidos. No capítulo II do presente Termo de Verificação Fiscal ficou didaticamente demonstrado o caminho da escrituração das compras fictícias no presente caso.

89. Finalmente, importantíssimo reiterar uma última informação: a de que o contribuinte foi atuado diversas vezes no passado por haver incorrido exatamente na mesma conduta da qual tratamos agora, de forma que fica

evidenciada a recorrência e habitualidade das ações ilegais perpetradas pela fiscalizada, seu absoluto desprezo pela lei e pelo erário público, sua certeza de impunidade e, por todo o anterior, o dolo presente em suas ações. Houve anteriormente, inclusive, a solidarização dos mesmos sócios.

90. Como restou patentemente demonstrado e evidenciado neste Termo de Verificação Fiscal, incorreram os administradores nas infrações tipificadas pelos arts. 71, I e 72 da Lei nº 4.502/1964, além do cometimento, em tese, do crime contra a ordem tributária tipificado pelo art. 1º da Lei nº 8.137/1990.

91. Por todo o exposto nos parágrafos anteriores, restou evidente a caracterização da hipótese trazida pelo art. 135 do CTN, que determina que “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 (...) os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”, pelo que solidarizamos os JACOB SHALEV (CPF 075.040.288-19), ZAKY DJMAL (CPF 289.292.618-17) e TEDDY DJMAL (CPF 220.152.868-37) à autuada, na condição de responsáveis tributários, nos termos do art. 135, III da Lei 5.172/66, c/c arts. 71, I e 72 da Lei nº 4.502/1964 e art. 1º da Lei nº 8.137/90

[...]

O contribuinte fiscalizado e os responsáveis solidários tomaram ciência do lançamento e apresentaram suas respectivas impugnações nas datas abaixo indicadas:

Sujeito Passivo	Ciência do Lançamento		Impugnação	
	Data	Fls.	Data	Fls.
A.T.P. INDUSTRIA E COMERCIO DE PLASTICOS LTDA - Contribuinte	21/12/2022	2458	19/01/2023	2470, 2472-2559
JACOB SHALEV – Responsável Solidário	23/12/2022	2466	23/01/2023	2624, 2626-2374
TEDDY DJMAL – Responsável Solidário	23/12/2022	2468	23/01/2023	2794, 2796-2905
ZAKY DJMAL – Responsável Solidário	23/12/2022	2467	23/01/2023	2964, 2966-3075

Em sua impugnação, o contribuinte A.T.P. INDUSTRIA E COMERCIO DE PLASTICOS LTDA alegou em síntese que:

Da alteração de critério jurídico de lançamento

1. Partindo de mesmas premissas fáticas e acusações, a fiscalização lavrou a presente autuação adotando fundamentos jurídicos distintos do lançamento efetuado perante a Altacoppo Indústria e Comércio de Produtos Descartáveis Ltda, empresa pertencente do

mesmo grupo da Impugnante, objeto do Processo Administrativo Fiscal – PAF nº 10880.753473/2021-31)10880.753473/2021-31;

2. Nos termos do art. 146 do CTN, as Autoridades Administrativas somente podem alterar os critérios jurídicos utilizados em um lançamento de ofício com relação a fatos geradores posteriores à introdução desta modificação de critérios. Logo, o presente lançamento padece de nulidade;

3. O art. 146 do CTN prevê a impossibilidade de alteração do critério jurídico “em relação a um mesmo sujeito passivo”, o que é de todo aplicável na hipótese dos autos, pois a Impugnante foi arrolada como responsável solidária no PAF nº 10880.753473/2021-31, sendo, portando, mesmo sujeito passivo, nos termos do art. 121 do CTN, em ambos o lançamento;

Da decadência parcial do lançamento do PIS e da COFINS, AC 2017

4. Ocorreu a decadência parcial do lançamento do PIS e da COFINS, relativo ao período de Jan-Nov/2017, uma vez que o lançamento foi realizado em Dez/2022; Da nulidade pela não exclusão do ICMS da BC do PIS/COFINS

5. Nos termos do Tema 69 da sistemática da Repercussão Geral, do Parecer SEI nº 7.698/2021/ME e do art. 26 da IN RFB nº 2.121/2022, o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS;

6. No lançamento, apenas o ICMS-ST foi excluído da base de cálculo dessas contribuições;

7. Desta forma, a presente autuação está viciada por erro material, na medida em que houve a constituição de crédito tributário em desacordo com as disposições legais;

8. Requer a realização de diligência para comprovar que o ICMS deveria ter sido excluído da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS;

Da nulidade pela não exclusão das vendas para ZFM

9. A autuação fiscal se encontra viciada pela não exclusão, na reapuração do PIS e da COFINS, dos valores relativos às vendas de produtos com destino à Zona Franca de Manaus - ZFM, que são sujeitos à alíquota-zero, nos termos do art. 2º da Lei nº 10.996/2004 e do art. 82 da IN RFB nº 2.121/2022. Veja-se, por amostragem, as DANFE às folhas 2577-2587;

10. Reque a realização de diligência a fim de comprovar as vendas de mercadorias cujos destinatários eram pessoas jurídicas estabelecidas na ZFM;

Da nulidade pela não exclusão das vendas de aparas

11. Não houve a exclusão das vendas de aparas no lançamento do PIS/COFINS. Trata-se de hipótese de suspensão tributária, nos termos dos art. 47 e 48 da Lei nº 11.196/2005 e do art. 24 da IN RFB nº 2.121/2022. Veja-se, por amostragem, as DANFE às folhas 2577-2587;

12. Requer a realização de diligência para demonstrar que as vendas de aparas não foram excluídas da reapuração das contribuições do PIS e da COFINS;

Das compras fictícias

13. Não escriturou operações de compra fictícias, muito menos de forma dolosa;

14. Das 23 empresas, cuja idoneidade foi questionada pela fiscalização, 07 não eram inidôneas à época das operações, totalizando compras no montante de R\$ 56.883.609,36. Ver quadro abaixo:

FORNECEDORES	VALORES
FÁBRICA DE EMBALAGENS PARA TRANSPORTE	R\$ 4.474.074,76
HORPLAST COMERCIAL DE PLÁSTICOS EIRELI	R\$ 6.631.733,80
INOVA RESINAS E EMBALAGENS LTDA.	R\$ 8.226.525,00
JOPLAST COMERCIAL DE PLÁSTICOS EIRELI	R\$ 7.504.900,00
MR COMERCIAL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.	R\$ 3.112.695,00
OREGON INDÚSTRIA PLÁSTICA LTDA.	R\$ 12.556.275,00
PPCRILL INDÚSTRIA DE MATERIAL PLÁSTICO LTDA.	R\$ 14.377.405,80
TOTAL	R\$56.883.609,36

15. Desconsiderando os referidos valores, chega-se ao fato de que, na visão do Fisco, 30% das despesas da Impugnante com matéria-prima teriam sido celebradas com empresas fictícias;

16. Realizou as pesquisas necessárias (Cadastro de Contribuintes, RFB e SINTEGRA) sobre as empresas com as quais estava negociando, à época dos fatos. Ver documentos às folhas 2589-2623;

17. Se uma empresa está regular junto aos órgãos de registro, não há como se imputar à Impugnante o dolo na estruturação de operações fraudulentas. Neste sentido a jurisprudência do STJ (REsp. nº 1.148.444/MG 2009/0014382-6);

18. Está equivocado o fiscal quando afirma que, quando uma empresa é considerada inexistente, os efeitos de sua inaptidão retroagem até o momento em que os elementos daquela inaptidão puderam ser verificados. Isso porque o ato declaratório da

inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação. Neste sentido a jurisprudência do CARF (Acórdão nº 1401-000.852)

Da inexistência de fundamento legal para arbitramento do lucro

19. A conta bancária supostamente não escriturada não trouxe reflexo algum à autuação, vez que não importou em omissão de receita. Tanto que a Autoridade Fiscal utilizou a receita bruta informada na ECF e EFD como base de cálculo para o lançamento;

20. A prevalecer a tese de despesas fictícias, o Fiscal deveria ter procedido à glosa das respectivas despesas deduzidas e não ao imediato arbitramento do lucro;

21. A tese acusatória da Autoridade Fiscal se assenta nas supostas despesas fictícias e na não escrituração da conta bancária. Ocorre que não houve a escrituração de despesas fictícias e a conta bancária em questão não trouxe quaisquer reflexos fiscais ou tributários;

22. A fiscalização deixou de considerar a possibilidade de a Impugnante transferir seus próprios recursos para a conta não escriturada e, a partir dela, pagar fornecedores dos quais adquiriu as matérias-primas. Fato que derruba todas as acusações fiscais de escrituração de despesas fictícias;

23. Ainda que despesas fossem sido fictícias, ainda assim não seria o caso de arbitramento de lucro, pois as supostas irregularidades foram perfeitamente identificadas e quantificadas pela Autoridade Fiscal;

24. A impugnante mantinha sua escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, não tendo deixado de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal, e escriturou e não deixou de apresentar todos os livros ou os registros auxiliares de que trata o art. 8º, §2º do Decreto-Lei nº 1.598/1977;

25. Logo, não se justifica o arbitramento de lucro;

Da inaplicabilidade da multa qualificada

26. Os fatos alegados pela Autoridade Fiscal são insuficientes para a qualificação da multa, haja vista que o fundamento legal para a multa qualificada é afigura da sonegação, fraude ou conluio, todos na forma dolosa. O que não restou evidenciado nos autos, uma vez que todos os pagamentos e todas as operações foram devidamente declaradas, bem como houve a escrituração de todas as receitas que compunham a base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS;

27. Em caso de dúvida quanto à consciência da ilicitude pelo Recorrente (elemento doloso), requer a aplicação do art. 112 do CTN, que consagra o princípio do in dubio pro contribuinte em matéria de penalidades;

28. A multa exigida apresenta efeito confiscatório;

29. O Pleno do Supremo Tribunal Federal, em sede de Repercussão Geral, julgou constitucional a cobrança de multa de 20%, no RE nº 582.461, por ser fixada em valor menor que o tributo devido;

Dos pedidos

30. Por fim requer:

a. que seja reconhecida a nulidade desta autuação em virtude da alteração do critério jurídico para fatos geradores pretéritos;

b. que seja reconhecida a decadência parcial em relação às contribuições ao PIS e à COFINS de Jan-Nov/ 2017;

c. que seja reconhecida a nulidade por equívoco na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS;

d. que seja integralmente cancelado o auto de infração, haja vista que a Impugnante adotou as cautelas necessárias

e, de fato, incorreu nas despesas escrituradas; e. em caráter subsidiário, seja cancelado o presente auto de infração, visto que não estão presentes as hipóteses legais que admitem o arbitramento do lucro;

f. em caráter subsidiário, que seja afastada a aplicação da multa qualificada.

Em suas impugnações, os responsáveis solidários, além de reiterarem as argumentações apresentadas pela A.T.P. INDUSTRIA E COMERCIO DE PLASTICOS LTDA, alegaram que:

Da nulidade do Termo de Responsabilidade Tributária

31. Ao atribuir a Responsabilidade Solidária, com fundamento no artigo 135, inciso III, do CTN, a fiscalização se limitou a alegar apenas indícios dos atos praticados pelo Impugnante, omitindo-se em identificar quais as leis ou dispositivos do contrato social/estatutos infringidos;

32. Sem a devida motivação, encontra-se impossibilitado de exercer seu direito de defesa;

33. Nesse sentido o entendimento da CARF quanto a necessidade de que seja especificamente descrito no auto de infração as

condutas que revele a hipótese descrita no artigo 135, inciso III, do CTN (Acórdão 1401-003.006, publicado em 21/11/2018);

34. Assim, é de rigor o reconhecimento da nulidade, por vício de motivação, dos autos de infração tendo em vista que a Fiscalização não fundamentou de que maneira poderia ser imputada responsabilidade ao Impugnante pelo art. 135, inciso III, do CTN;

Do cerceamento do direito de defesa

35. Durante a procedimento de fiscalização não houve a intimação dos responsáveis para manifestar esclarecimentos ou apresentar provas;

36. A impossibilidade de se defender das acusações construídas ao longo da fiscalização ou de jogar outras luzes aos fatos narrados, resultou no tolhimento do direito à ampla defesa e ao contraditório. Inevitável, portanto, o reconhecimento da nulidade da atribuição da responsabilidade solidária;

Da ausência do dolo

37. Ao atribuir responsabilização solidária do Impugnante, a Fiscalização esqueceu de demonstrar os atos dolosos supostamente realizados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos;

38. A abertura de contas corporativas em nome dos sócios, para além de ser natural, não traz reflexo para a autuação, uma vez que a conta em questão foi devidamente escriturada e contabilizada para todos os fins de direito;

39. Uma empresa dinâmica e conceituada no mercado, como a A.T.P. Ltda, demanda a segregação de atividades em diversas áreas, de modo que a atuação dos sócios passa a ser acessória. Logo, a Fiscalização não pode afirmar que os Impugnantes teriam coordenado ou participado de qualquer simulação de pagamento à falsos fornecedores e/ou escriturado informações/operações supostamente fictícias;

40. A prova do ato doloso deve estabelecer uma relação lógica entre um fato perfeitamente delimitado e a vontade deliberada de infringir a legislação. O que não foi verificado no Termo de Verificação Fiscal;

41. O simples fato de o ser sócio e administrador da sociedade não é suficiente para justificar a decretação de responsabilidade solidária;

42. O STJ rejeita a teoria da responsabilização objetiva dos sócios administradores, conforme se dispõe na Súmula nº 430. Essa é a

conclusão da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN, no Parecer CAT nº 55/2009;

43. O art. 128 do CTN delimita a responsabilização aos casos em que terceiro seja vinculado ao fato jurídico tributário;

Da impossibilidade de desconsideração da personalidade jurídica

44. A Fiscalização pretendeu, indiretamente, aplicar a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, sem que fosse demonstrada a configuração da hipótese legal para tanto;

45. A desconsideração da personalidade jurídica só é possível em determinadas situações e por meio de decisão judicial, nos termos do art. 50 do Código Civil. O que não ocorreu;

46. Logo, a tentativa da Fiscalização de atingir o patrimônio dos sócios da A.T.P. Ltda, por meio da desconsideração da personalidade jurídica, não encontra respaldo na legislação;

A responsabilidade não se aplica às penalidades

47. De acordo com art. 5º, XLV, CF 88, nenhuma penalidade deverá ser transferida da pessoa do condenado;

48. Com efeito, mesmo que o crédito tributário pudesse ser exigido do Impugnante, a multa de ofício qualificada deveria ser afastada da responsabilidade solidária.

É o relatório

Inobstante a argumentação dos Recorrentes, a DRJ, conforme decisão acima ementada, houve por bem considerar parcialmente procedentes as impugnações apenas para reduzir as exigências de COFINS e PIS de fevereiro de 2017 e outubro de 2019, bem como para reduzir de ofício para 100% a multa qualificada originalmente aplicada em 150%.

A pessoa jurídica foi cientificada do acórdão de impugnação em 11/03/2024 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, fl. 3.241) e apresentou em 04/04/2024 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada, fl. 3.247) o recurso voluntário de fls. 3.248 a 3.342.

O devedor solidário Zaky Djmal tomou ciência da decisão recorrida em 15/03/2024 (aviso de recebimento, fl. 3.243) e apresentou em 15/04/2024 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada, fl. 3.352) o recurso voluntário de fls. 3.353 a 3.476.

O devedor solidário Teddy Djmal tomou ciência da decisão recorrida em 18/03/2024 (aviso de recebimento, fl. 3.245) e apresentou em 16/04/2024 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada, fl. 3.620) o recurso voluntário de fls. 3.621 a 3.744.

O devedor solidário Jacob Shalev tomou ciência da decisão recorrida em 19/03/2024 (aviso de recebimento, fl. 3.244) e apresentou em 16/04/2024 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada, fl. 3.486) o recurso voluntário de fls. 3.487 a 3.610.

Por meio dos apelos, tanto a recorrente pessoa jurídica como os devedores solidários reiteraram as razões apresentadas por ocasião das respectivas impugnações, acrescentando outros que, ao seu ver, impõem a reforma do acórdão recorrido.

Em seguida, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me sua relatoria.

É o relatório do essencial.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Maurício Novaes Ferreira**, Relator

1 – ADMISSIBILIDADE

Os recursos voluntários são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade, razões pelas quais devem ser conhecidos.

O recurso de ofício atende ao limite de alçada estabelecido na Portaria MN nº 02/2023, motivo pelo qual também deve ser conhecido.

2 PRELIMINARES

Tanto a autuada Recorrente como os devedores solidários suscitaram como preliminares a nulidade da autuação fiscal. As razões ora apresentadas serão, portanto, aplicáveis a todos os recursos voluntários.

2.1 – Da alteração do critério jurídico do lançamento

Os Recorrentes argumentam, em síntese, que teria havido alteração do critério jurídico do lançamento porque a autoridade fiscal teria adotado procedimentos diversos em decorrência das apurações do processo nº 10880.753473/2021-31, cuja autuação se deu em desfavor da ALTACOPPO INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS DESCARTAVEIS LTDA , e dos presentes autos.

No processo da ALTACOPPO, ainda segundo os Recorrentes, mesmo constatada prática similar a dos presentes autos (dedução de despesas inidôneas), não houve arbitramento do lucro, mas sim a glosa das respectivas despesas, ao passo que nos presentes autos a autoridade tributária houve por bem apurar o lucro por arbitramento.

Não há como acolher a pretensão dos Recorrentes.

Adoto, como razão de decidir, os fundamentos do acórdão recorrido, com autorização no previsto no art. 114, § 12, inciso I do RICARF, complementando-o em seguida:

Posteriormente se analisará cada argumento, entretanto, a princípio, há de se constatar que todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do auto de infração, a saber:

Art.10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

No tocante aos aspectos relativos à nulidade dos atos que compõem o processo fiscal, destaque-se o estabelecido pelo artigo 59, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Verifica-se, pelo exame do processo, que não ocorreram os pressupostos supracitados, uma vez que o Auto de Infração foi lavrado por Auditor Fiscal da Receita Federal, servidor competente para efetuar o lançamento, perfeitamente identificado pelo nome, matrícula e assinatura em todos os Atos emitidos pelo mesmo, no decorrer do procedimento fiscal, conforme designação pelo Mandado de Procedimento Fiscal.

O contribuinte, por outro lado, teve conhecimento da existência do citado procedimento fiscal, tendo sido concedido aos mesmos o mais amplo direito, pela oportunidade de apresentar, já na fase de instrução do processo, em resposta às intimações que receberam, argumentos, alegações e documentos no sentido de tentar elidir as infrações apuradas pela fiscalização.

A ciência do procedimento fiscal também é extensiva aos sócios-administradores da pessoa jurídica, que, como ônus de sua função administrativa, não podem alegar desconhecimento da ação fiscal, salvo prova inequívoca em contrário.

Por fim, o contribuinte e os responsáveis solidários tomaram ciência do lançamento, exercendo amplamente o seu direito de defesa, conforme impugnações recebidas e conhecidas.

Quanto à alteração de critério jurídico do lançamento, descabida a tese trazida pelo sujeito passivo.

Com efeito, o art. 146 do CTN destaca que:

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

Cuida-se de alteração dos critérios de apuração do fato gerador para o mesmo sujeito passivo, onde se exige não só a identidade do sujeito passivo, mas também a identidade da situação fática que enseja a subsunção. No presente caso, não se vê nem uma, nem outra identidade.

De acordo com o explicado pelas próprias impugnantes, a A.T.P. INDUSTRIA E COMERCIO DE PLASTICOS LTDA foi sujeito passivo no Processo Administrativo Fiscal – PAF nº 10880.753473/2021-31, na qualidade de responsável solidário, quando neste processo é sujeito passivo na qualidade de contribuinte. Trata-se de relações jurídicas diferentes para com a obrigação tributária, perfeitamente delineadas nos incisos I e II do parágrafo único do art. 121 do CTN¹.

E ainda que houvesse identidade de sujeito passivo, o que não é o caso, não há demonstração no sentido de que as razões que motivaram a glosa da despesa no processo 10880.753473/2021-31, são identicamente as que motivaram o arbitramento do lucro neste processo.

Observe-se que as impugnantes aduzem que a glosa da despesa no processo 10880.753473/2021-31 se deu com fundamento na indedutibilidade de despesas inexistentes com fornecedores fictícios. Todavia, não demonstram que a representatividade daquela a despesa em relação à receita é equivalente a deste processo. E mais, neste processo a glosa foi ainda motivada pela não escrituração da movimentação financeira, motivo por si só suficiente para o arbitramento do lucro.

Logo, no presente caso, não há qualquer motivação que justifique a tese de mudança do critério jurídico do lançamento.

Pois bem. Evidente, como destacou o acórdão recorrido, que a sujeição passiva solidária (condição da presente autuada no outro processo) é flagrantemente diversa da condição de contribuinte.

A alegação das partes relacionada à inexistência de ordem de cobrança do crédito tributário não possui qualquer relação com a apuração dos tributos devidos, que é o objeto do arbitramento do lucro.

Ademais, como afirmado na decisão recorrida, não se demonstrou qual a representatividade das despesas nos dois processos. Imagine-se, apenas por hipótese, que as

¹ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

despesas inidôneas no presente processo representassem 80%, 90% do total das despesas incorridas pela empresa. Seria aceitável que fossem glosadas despesas de tal representatividade com base apenas no procedimento adotado em relação à outra empresa?

Além disso, no caso dos autos foi constatado pela autoridade fiscal que a pessoa jurídica deixou de escriturar uma conta bancária, hipótese prevista expressamente como indutora do arbitramento do lucro. Tal fato não foi constatado no outro procedimento fiscal.

Por essas razões, afasto a preliminar de inovação no critério jurídico do lançamento.

2.2 – Decadência parcial do PIS e da COFINS do ano-calendário 2017

Sustentam os Recorrentes que o PIS e a COFINS dos meses de janeiro a novembro de 2017 foram alcançados pela decadência.

Para eles, a contagem do prazo decadencial deveria se dar na forma prevista no art. 150, § 4º do CTN e deveriam se iniciar no mês seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

Nessa linha de raciocínio, como a autuação fiscal se consumou em 21.12.2022, as contribuições de janeiro a novembro de 2017 não poderiam mais ser exigidas, posto que alcançadas pela decadência.

Sem razão os Recorrentes.

Para embasar seu racional, os Recorrentes partem da premissa que no caso dos autos não houve dolo nos atos praticados, o que afastaria a contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, I do CTN.

A qualificação da multa será analisada em tópico específico deste voto, mas há como se antecipar que a conduta dolosa da pessoa jurídica está sobejamente demonstrada nos autos, fato que justifica sobremaneira a utilização do art. 173, inciso I do CTN para fins de contagem do prazo decadencial.

No caso dos autos, as contribuições para o PIS e a COFINS dos meses de janeiro a novembro de 2017, o prazo do art. 173, inciso I do CTN começa a ser contado em 01/01/2018, encerrando-se em 31/12/2022.

A autuação fiscal formalizada em 21/12/2022 ocorreu dentro do lustrro legal, não havendo que se falar em decadência.

2.3 – Nulidades por equívocos nas bases de cálculo do PIS e da COFINS

Alegam os Recorrentes que a autoridade fiscal teria cometido equívocos na autuação por não excluir das bases de cálculo do PIS e da COFINS os valores relativos ao ICMS incidente sobre as vendas, bem como os valores decorrentes da venda de aparas, sujeitas à suspensão da incidência das contribuições.

Não há como acolher as alegações.

Conforme acima demonstrado, os casos que ensejam a nulidade das autuações fiscais estão previstos nos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/1972.

Por outro lado, o art. 60 do mesmo Decreto descreve as situações que não ensejam a nulidade da autuação fiscal:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Logo, eventuais equívocos existentes na determinação das bases de cálculos dos tributos e contribuições apurados pela autoridade fiscal podem e devem ser corrigidos no curso do processo administrativo, que se presta exatamente para esta finalidade, não havendo que se falar em nulidade do ato administrativo nessas hipóteses.

Ocorre, contudo, que a Contribuinte não comprovou que faria jus a qualquer dedução relativa ao ICMS ou aquisição de aparas, conforme bem demonstrou o acórdão recorrido:

De efeito, além dos efeitos modulatórios, ficou definido que o ICMS que não compõe a base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS é o destacado nas notas fiscais.

Nesse passo, para se valer do gozo da não incidência do PIS e da COFINS sobre o valor do ICMS incidente no faturamento, torna-se necessário que fique cabalmente demonstrado o valor do ICMS destacado nas notas fiscais que compuseram a base de cálculo das contribuições.

Assim, seria necessário o contribuinte ter trazido aos autos, juntamente com sua impugnação, os documentos comprobatórios dos valores de ICMS destacados nas notas fiscais para que fosse possível a esta autoridade julgadora proceder à sua exclusão do lançamento relativo à Contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins.

Ao alegar fato modificativo ou extintivo do lançamento, o ônus da prova é do contribuinte. A este respeito, assim dispõem o artigo 333, inciso II, do antigo Código de Processo Civil (Lei n.º 5.869, de 11/01/1973), e o artigo 373, inciso II, do novo Código de Processo Civil (Lei n.º 13.105, de 16/03/2015), a seguir transcritos:

Lei n.º 5.869/1973 Art. 333. O ônus da prova incumbe:

(...)

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Lei n.º 13.105/2015 Art. 373. O ônus da prova incumbe:

(...)

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. [grifou-se]

Estatuiu-se por meio destas normas que o ônus da prova no processo civil incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo do seu direito e ao réu quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Considerando-se a lide tributária, pode-se afirmar que à autoridade lançadora incumbe o ônus da prova da ocorrência do fato jurídico tributário ou da infração que deseja imputar ao contribuinte, enquanto ao contribuinte incumbe provar fatos impeditivos do nascimento da obrigação tributária ou de sua extinção.

De outra banda, o art. 16 do Decreto no 70.235/72 estabelece que a impugnação deverá mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

Tal entendimento é assente no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Carf, conforme decisões a seguir:

[...]

No caso vertente, as recorrentes suscitaram a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, mas não cuidaram de demonstrar, menos ainda comprovar, o valor do ICMS destacado nas notas fiscais, que estaria incluso na base de cálculo daquelas contribuições. Razão pela qual, indefere-se o pleito das recorrentes.

[...]

No que toca às vendas de “aparas”, o benefício que está previsto nos art. 48 c/c art. 47 da Lei nº 11.196, de 2005, infratranscrito, limita-se às vendas efetuadas para pessoa jurídica que apure o imposto de renda com base no lucro real.

Art. 47. Fica vedada a utilização do crédito de que tratam o inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, nas aquisições de desperdícios, resíduos ou aparas de plástico, de papel ou cartão, de vidro, de ferro ou aço, de cobre, de níquel, de alumínio, de chumbo, de zinco e de estanho, classificados respectivamente nas posições 39.15, 47.07, 70.01, 72.04, 74.04, 75.03, 76.02, 78.02, 79.02 e 80.02 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, e demais desperdícios e resíduos metálicos do Capítulo 81 da Tipi. (Vigência) Art. 48. A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda de desperdícios, resíduos ou aparas de que trata o art. 47 desta Lei, para pessoa jurídica que apure o imposto de renda com base no lucro real.

Parágrafo único. A suspensão de que trata o caput deste artigo não se aplica às vendas efetuadas por pessoa jurídica optante pelo Simples. [negritou-se]

Para comprovar o alegado, as recorrentes trouxeram cópias de NFe, cujos produtos vendidos são “aparas”. Todavia, os recorrentes não comprovam que o

destinatário da mercadoria apurou o imposto de renda com base no lucro real. **Essa condição também não foi comprovada por meio de consultas aos sistemas internos da RFB.** Logo, não se aplica ao caso a suspensão tributária.

Por estes motivos, rejeito a preliminar suscitada.

2.4 Diligências

Os Recorrentes pleiteiam a realização de diligência a fim de que se comprovem os argumentos por elas apresentados desacompanhados de provas.

Não há razão para deferir o pedido.

Ressalte-se que os Recorrentes não apresentaram documentos aptos a comprovar suas alegações, pretendendo que sua omissão seja suprida pela diligência demandada.

Com base no previsto no art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, rejeito o pedido de diligência formulado, posto considerá-lo dispensável, já que não há documento nos autos que exija providências pelas autoridades administrativas e que não cabe ao órgão de julgamento suprir a falta de produção probatória pelas partes.

Por estes fundamentos, rejeito o pedido de diligência.

3 – MÉRITO

Trata-se de autos de infração para exigir IRPJ, CSLL, PIS e COFINS dos anos-calendário 2017, 2018 e 2019 em função da constatação, pela autoridade fiscal, que a pessoa jurídica autuada deduziu supostos custos inidôneos por aquisições efetuadas junto a pessoas jurídicas inexistentes.

Em função das apurações, arbitrou-se o lucro dos períodos e aplicou-se multa qualificada às infrações, além de imputar-se aos sócios da pessoa jurídica a responsabilidade tributária solidária.

A Contribuinte, visando afastar as conclusões a que chegou a autoridade fiscal, apresentou, dentre outros, os seguintes argumentos:

De início, os Recorrentes pretendem afastar a conclusão quanto à inidoneidade das empresas que seriam suas fornecedoras aduzindo para tanto que havia realizado as pesquisas necessárias sobre as empresas com as quais estava negociando (fl. 3.290)145. A respeito, confira-se, por amostragem, que a Recorrente realizou as necessárias pesquisas (Cadastro de Contribuintes, RFB e SINTEGRA) sobre as empresas com as quais estava negociando, à época dos fatos (Doc. 3 da Impugnação).

146. Isso demonstra de forma irrefutável que a Recorrente adotou todas as cautelas que lhe competia, uma vez que, se as empresas estavam regulares perante todos os órgãos de registro, não havia motivos para a Recorrente desconfiar se tratar de empresas fictícias. Veja-se:

[...]

Na sequência, apresentam uma série de “prints” com o que consideram documentos aptos a comprovar a idoneidade dos referidos fornecedores.

De início, há de se afastar as alegações, haja vista o disposto no art. 82 da Lei nº 9.430/1996:

Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstas na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ tenha sido considerada ou declarada inapta. (Redação dada pela Lei nº 14.195, de 2021)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços.

Para elidir a conclusão a que chegou a autoridade fiscal, bastaria à Recorrente adotar a conduta prevista no parágrafo único acima transcrito, ou seja, comprovar a efetivação do pagamento do preço e o recebimento dos bens ou mercadorias, o que não foi feito, mesmo a empresa tendo sido intimada e reintimada diversas vezes ao longo do procedimento fiscal a realizar a comprovação prevista em Lei.

Além disso, há de se destacar que entre a criação de uma pessoa jurídica “noteira” e sua declaração de inaptidão decorre um lapso temporal. Se a mera consulta aos sistemas públicos fosse suficiente para afastar a inidoneidade, e seus efeitos, o caminho para a fraude estaria livre para os que se “prevenissem”.

Como se não bastasse, a pessoa jurídica atuada é contumaz em condutas desta natureza, conforme enfatizado no item I do Termo de Verificação Fiscal (fls. 122 a 197):

8. Cumpre notar que a empresa fiscalizada possui longo histórico de cometimento de infrações fiscais, como evidenciam os Autos de Infração lavrados no curso de outros procedimentos fiscais instaurados pela Receita Federal.

9. Em 12/02/2015 foi lavrado em desfavor da ATP, pela Receita Federal do Brasil, Auto de Infração para lançamento de tributos e multas devidos pelo contribuinte após a constatação, no curso daquela Ação Fiscal, de que o contribuinte havia escriturado e se beneficiado de compras fictícias, dentre outras irregularidades (processo administrativo fiscal 10314.720944/2015-10):

[...]

10. Posteriormente, em 05/06/2018 foi lavrado, em desfavor da ATP, pela Receita Federal do Brasil, Auto de Infração para lançamento de tributos e multas devidos pelo contribuinte após a constatação, no curso daquela Ação Fiscal, de que o contribuinte havia escriturado e se beneficiado de créditos fictícios de IPI, oriundo da escrituração de operações fictícias, dentre outras irregularidades (processo administrativo fiscal 10314.720319/2018-11):

[...]

11. Mais uma vez, em 16/08/2019 foi lavrado, em desfavor da ATP, pela Receita Federal do Brasil, Auto de Infração para lançamento de tributos e multas devidos pelo contribuinte após a constatação, no curso daquela Ação Fiscal, de que o contribuinte havia escriturado e se beneficiado, NOVAMENTE, de créditos fictícios de IPI, oriundo da escrituração de operações fictícias, dentre outras irregularidades (processo administrativo fiscal 10314.720480/2019-67):

[...]

12. Citamos acima os autos de infração mais relevantes (no contexto do presente caso), mas o contribuinte sofreu diversas outras autuações além daquelas acima detalhadas, muitas delas também relacionadas à tentativa de uso (por meio de pedidos de compensação, etc) de créditos indevidos de tributos apurados no regime não cumulativo ou de prejuízo acumulado e base de cálculo negativa de CSLL indevidos.

Resta demonstrado, portanto, que a pessoa jurídica autuada possui notório conhecimento quanto ao uso de documentos inidôneos. Admitir que a mera consulta à situação cadastral das pessoas jurídicas emitentes das notas fraudulentas fosse suficiente para admitir o uso dos documentos inidôneos seria equivalente a autorizar a perpetuação da sua conduta, já contumaz, conforme demonstrado.

Nem se diga que o julgamento do REsp nº 1.148.444/MG socorre a Recorrente. Naquele julgado, que tratou especificamente da tributação do ICMS destacado em nota fiscal, restou consignado que a boa-fé do adquirente depende da comprovação da regular aquisição das mercadorias. O julgamento culminou com a edição da Súmula STJ nº 509:

É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda.

Veja-se que o enunciado é expressamente dirigido ao crédito do ICMS, hipótese distinta dos autos, o que afasta a obrigatoriedade da sua aplicação ao caso em julgamento. Como se não bastasse, restou definido que o comerciante de boa-fé pode se valer de notas fiscais inidôneas se lograr êxito em demonstrar a veracidade da compra e venda efetuada.

No caso dos autos, a pessoa jurídica autuada não logrou êxito em comprovar a veracidade das operações de compra e venda, daí porque não se aplica aos autos a decisão sumulada pelo STJ.

Por estes motivos, não há como acolher a “boa-fé” da Recorrente em relação às aquisições realizadas das empresas noteiras e declaradas inaptas.

4 – Do arbitramento do lucro

Os Recorrentes contestam o arbitramento do lucro afirmando que não haveria base legal que autorizasse sua adoção no caso dos autos.

Consideram que as irregularidades apuradas pela autoridade fiscal estão quantificadas e identificadas e que a conta bancária não escriturada não provocou resultados na autuação fiscal, já que os lançamentos não decorreram de omissão de receitas.

Neste sentido, o fisco deveria apenas glosar as despesas que considerou não comprovadas, inclusive os créditos de PIS e COFINS.

Afirma ainda que a contabilidade desconsiderada pela autoridade fiscal foi utilizada para fins de determinação da receita sobre a qual foi calculado o lucro arbitrado.

Sem razão os Recorrentes.

As hipóteses que autorizam o arbitramento do lucro estão previstas no art. 47 da Lei nº 8.981/1995 (com destaques acrescidos):

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a **escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:**

- a) **identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou**
- b) **determinar o lucro real.**

Resta devidamente comprovado nos autos que a escrituração apresentada contém lançamentos de custos comprovadamente fraudados decorrentes de aquisições efetuadas a pessoas jurídicas inidôneas.

Ademais, como ressaltado no TVF, a pessoa jurídica deixou de escriturar conta bancária que recebeu expressivas somas em créditos nos 3 anos auditados (com destaques acrescidos):

89. Abaixo relacionamos todas as contas correntes da fiscalizada com movimentação no período indicado na última coluna, seguida das listas das contas correntes contabilizadas pelo contribuinte em ECD em cada ano calendário. **Como pode-se notar, a conta do Banco Bradesco de número 1607022, recebedora de R\$ 578.709.393,50 em créditos, incluindo grande volume de depósitos de cheque que buscavam simular pagamento a fornecedores, além de cheques para outros fins, não foi contabilizada em nenhum dos três anos calendários.**

Demonstrado, portanto, que o arbitramento do lucro se justifica, seja pelos lançamentos contábeis fraudulentos, seja pela omissão do registro de conta bancária que recebeu créditos no período fiscalizado que superaram meio bilhão de reais.

Ademais, a Lei não vincula o arbitramento pela ausência de escrituração de conta bancária a seu uso para apuração dos valores a serem exigidos pelo fisco. É suficiente que a omissão no registro implique em imprestabilidade da escrituração para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, no período auditado.

Por estas razões, não há como acolher a pretensão dos Recorrentes.

5 – Da multa qualificada

Os Recorrentes sustentam que não restou comprovada a prática de ato que caracterize a prática de sonegação, fraude ou conluio, posto que para sua configuração haveria de se demonstrar o intuito doloso, o que não se alcançou no curso do procedimento fiscal.

Além disso, sustentam os Recorrentes que a multa aplicada tem caráter confiscatório, o que violaria a Constituição Federal.

Considerando que os argumentos foram analisados pela DRJ e por concordar com a decisão proferida por aquele Colegiado, adoto, como razão para decidir, os fundamentos do voto condutor do recorrido em relação à matéria:

6.1 DO CONFISCO

A aplicação de multa de ofício está prevista na legislação tributária (art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996), pelo que a alegação de ofensa ao princípio da vedação ao confisco não pode ser oponível às autoridades administrativas, dado que estas se encontram plenamente vinculadas aos ditames legais (art. 116, inciso III, da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990), mormente quando do exercício do controle da legalidade do lançamento tributário (art. 142 do CTN).

Na verdade, de acordo com o parágrafo único do art. 142 do CTN, a autoridade fiscal encontra-se limitada ao estrito cumprimento da legislação tributária, estando impedida de ultrapassar tal restrição para examinar questões outras como a suscitada na contestação ora sob exame. No caso, o art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, apontado nos Autos de Infração, é claro ao fixar o percentual da multa de ofício de 75%, cujo caráter punitivo decorre da prática das infrações tributárias ali descritas, bem como majorá-las nas hipóteses de que tratam os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Em síntese, considerações sobre a graduação da penalidade não se encontram sob a discricionariedade da autoridade administrativa, uma vez definida objetivamente em lei, não dando margem a conjecturas atinentes à ocorrência de efeito confiscatório. Nesse sentido, qualquer pedido ou alegação que ultrapasse a análise de conformidade do ato de lançamento com as normas legais vigentes, em franca ofensa à vinculação a que se encontra submetida a instância administrativa, como a contraposição a princípios constitucionais, somente podem ser reconhecidos pelo Poder Judiciário, porque está além da competência de julgamento das Delegacias de Julgamento.

6.2 DO DOLO

As recorrentes alegam a falta de comprovação da conduta dolosa, necessária para a qualificação da multa, vez que todos os pagamentos e operações foram devidamente declaradas, bem como houve a escrituração de todas as receitas que compunham a base de cálculo do lançamento.

De acordo com a fiscalização, a infração fiscal decorreu da verificação da ocorrência de compras fictícias e da simulação de pagamentos a fornecedores, que resultou na qualificação da multa com fundamento no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, c/c arts. 71, inciso I, e 72 da Lei nº 4.502/1964.

Nos termos do art. 44 e §1º da Lei nº 9430/964, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, a figura da qualificação da multa de ofício se fundamenta na ocorrência da sonegação, fraude ou conluio, tipificados nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, *ipsis litteris*:

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

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

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

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.[grifou-se]

Pela leitura dos dispositivos, a Sonegação e a Fraude têm por objeto o fato gerador do tributo ou as condições pessoais do contribuinte, sobre os quais, o contribuinte, com o fim último de evitar ou diferir o pagamento do tributo, mediante conduta dolosa, visa (i) omitir, impedir ou retardar a ocorrência ou mudar as características do primeiro, ou (ii) modificar as condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

O conluio, estabelecido pelo art. 73 da Lei nº 4.502/64, por sua vez, nada mais é que a ocorrência das condutas de sonegação e fraude, por meio de ajuste entre duas ou mais pessoas.

Necessária então a comprovação do dolo nessas operações para a qualificação da multa.

De antemão, pode-se afirmar que a compra fictícia, por si, só é uma operação dolosa. Eis que o sujeito passivo tem plena consciência da imaterialidade da operação e a resolve registrar com se real fosse.

No caso concreto, o dolo é mais robusto. Cerca de 42% das operações de compra de matéria-prima, no montante de R\$ 231.940.960,96, custo mais representativo do sujeito passivo, foram consideradas fictícias. Ver Tabelas II.o e II.p do TVF (fls. 136-138).

No caso das empresas regulares junto aos órgãos de registro, importa destacar que as operações de compra e venda junto a elas somente seriam imunes à configuração do dolo, se restassem devidamente comprovadas as respectivas operações. Nesse sentido a própria jurisprudência trazida pelos recorrentes (REsp. nº 1.148.444/MG 2009/0014382-6). No caso concreto, não há comprovação da operação comercial para com as empresas consideradas inidôneas, cuja regularidade era atestada pelos órgãos de registro.

E a ação dolosa do sujeito passivo não parou por aqui. O sujeito passivo emitiu cheques para pagamento dessas compras fictícias, todavia depositou esses cheques nas suas próprias contas correntes, simulando assim o pagamento das despesas.

Dessa forma, das operações perpetradas pelo contribuinte, é possível visualizar a ação consciente e intencional de seus administradores no sentido de, por meio das compras fictícias e dos pagamentos simulados, reduzir o lucro tributável da pessoa jurídica, base de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como gerar créditos de PIS e COFINS para reduzir a base de cálculo dessas contribuições.

De efeito, restando cristalino o dolo do sujeito passivo no sentido de mascarar a ocorrência do fato gerador do tributo, através da inserção de elementos fictícios e simulações em sua contabilidade, correta a qualificação da multa com fundamento nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964.

Acrescento que ao CARF não compete se pronunciar sobre a constitucionalidade da Lei tributária, conforme disposição da Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Quanto à qualificação da multa, não há margem para dúvida que os atos praticados pela pessoa jurídica atuada se enquadram nas hipóteses legais que autorizam a sanção qualificada.

A empresa reduziu a base de cálculo do IRPJ e da CSLL pelo registro de custos inidôneos, apurou créditos para apuração do PIS e da COFINS também em função de aquisições inidôneas e não escriturou conta bancária que era utilizada, fundamentalmente, para receber

depósitos de cheques por ela mesma emitidos e destinados aos pagamentos das aquisições inidôneas.

No caso dos autos, o dolo das condutas é inafastável, de modo que impõe-se a manutenção da multa qualificada.

6 – RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Os responsáveis solidários pretendem que seja reconhecida a nulidade das suas responsabilidades ou se, superada a nulidade, que sejam delas exonerados por ausência do dolo, ou por indevida desconsideração da personalidade jurídica da autuada ou pelo princípio da pessoalidade das penas.

Por bem enfrentar os argumentos apresentados nas impugnações e por concordar com os fundamentos apresentados no voto condutor do recorrido, adoto-o como razão de decidir, nos termos autorizados pelo art. 114, § 12, inciso I do RICARF:

8.1 DO PEDIDO DE NULIDADE DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Os responsáveis solidários alegam a nulidade da atribuição da responsabilidade, vez que o ato estaria desprovido da devida motivação, o que impossibilitaria o exercício do seu direito de defesa.

O argumento não merece guarida!

O Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do Auto de Infração, em seus itens 85 a 91, parcialmente reproduzidos no relatório deste voto, apresenta a devida fundamenta legal da atribuição da responsabilidade solidária - o art. 135, inciso III, do CTN - e os motivos do ato.

Não se trata de meros indícios, como faz querer crer a recorrente, mas ações concretas, como a escrituração de compras fictícias e a simulação de pagamento a fornecedores, amplamente abordadas no TVF, que, no entender da autoridade lançadora, estavam sob o alcance da gestão dos responsabilizados.

Quanto ao argumento de falta de intimação prévia dos responsabilizados, também não se vislumbra o cerceamento do direito de defesa.

A uma, porque a parte contraditória do processo administrativo fiscal se instaura com o lançamento, momento a partir do qual é efetuada a atribuição da responsabilidade solidária. A duas, em se tratando de administradores, ressalvada prova em sentido contrário, não se pode alegar desconhecimento das ações fiscais impostas à sociedade empresarial.

8.2 DO DOLO

Na sequência, os responsáveis aduzem que a Fiscalização não demonstrou os atos dolosos realizados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, o que impediria a atribuição da responsabilidade na forma do art. 135, III, do CTN.

A responsabilidade solidária tipificada no art. 135, III, do CTN², destina-se aos administradores, de fato ou de direito, de pessoas jurídicas de direito privado, sócios ou não, que pratiquem atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Sendo, portanto, irrelevante a condição de sócio da pessoa jurídica para que reste configurada a responsabilidade solidária pela execução de atos com infração de lei, bastando para tanto que o ato ilegal resulte de ato comissivo ou omissivo de pessoa que gozava poder de gestão junto à pessoa jurídica.

Todavia, diferentemente do que sugerem os recorrentes, não só atos comissos, como também os omissivos, podem dar ensejo à responsabilização do administrador. Isto porque, a negligência do administrador, assim entendida como a inércia do gestor em evitar a prática de atos ilegais sob sua área de gestão, também o leva à responsabilidade tributária determinada pelo art. 135, III, do CTN. O que leva a conclusão no sentido que tanto o ato doloso como o culposo (dolo gênero) ensejam a responsabilidade do administrador da sociedade.

Em mesmo sentido encaminha o Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009 e a Nota Sobre Responsabilidade Tributária Nº 1, elaborada pelo Grupo de Trabalho da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 8/2010, cujos excertos de interesse se reproduzem abaixo:

[Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009]

[...]

59. A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige tão só a presença de “infração de lei” (= ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa). Logo, se a lei e a jurisprudência não separaram as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfaz a hipótese do art. 135 do CTN. Em verdade, o Direito Tributário preocupa-se com a externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a persecução do dolo; basta a culpa.

60. Podemos enumerar aqui as conclusões gerais decorrentes da doutrina da responsabilidade subjetiva dos administradores, na forma da jurisprudência hoje pacificada do Superior Tribunal de Justiça:

a) O sócio que não possui poderes de gerência não responde pelas obrigações tributárias da sociedade;

² Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: [...] III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado

- b) O administrador não responde pelas obrigações tributárias surgidas em período em que não detinha os poderes de gerência;
- c) A mera ausência de recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica não pode ser atribuída ao administrador, não respondendo este em razão desse mero inadimplemento da sociedade;
- d) O administrador só é responsável por atos seus que denotem infração à lei ou excesso de poderes, como, por exemplo, a sonegação fiscal (que é ilícito punível inclusive penalmente) ou a dissolução irregular da sociedade;
- e) O ato ilícito ensejador de responsabilidade tributária pode ser tanto culposo quanto doloso;
- f) A prova da prática de ato ilícito por parte do administrador compete à Fazenda Pública (salvo normas especiais probatórias, como a relativa à CDA).

[...]

[Nota GT Responsabilidade Tributária nº 1/2010]

[...]

51. A Fiscalização deve incluir no lançamento de ofício todos os responsáveis, nos termos do art. 135 do CTN, de que tiver condições de comprovar o vínculo, pois o Parecer PGFN CRJ/CAT nº 55/2009 não refuta esse entendimento, tendo em vista que corresponde a uma orientação adotada pela PGFN no sentido da tese utilizada nos Tribunais.

53. No que diz respeito ao elemento subjetivo, o item 59 do Parecer afirma que a jurisprudência maciça do STJ caminha no sentido de que é o dolo gênero, e não dolo espécie. Logo, envolve dolo ou culpa. Os precedentes que ensejaram a Súmula 435 do STJ afirmam que compete ao sócio-gerente demonstrar que não agiu com dolo, culpa, fraude ou excesso de poderes. Em razão desses argumentos, a Fiscalização pode enquadrar os sujeitos passivos nas hipóteses tratadas pelo artigo ainda que não consiga demonstrar o dolo.

[grifou-se]

Assim, os administradores que possuíam poderes de gestão sobre os fatos que levaram a constituição dos créditos tributários, podem e devem ser responsabilizados solidariamente se estes fatos estão maculados com excesso de poderes ou infração de lei.

Repise-se que o contribuinte escriturou compras fictícias e simulações de pagamento a fornecedores, para reduzir deliberadamente o fato gerador de suas obrigações tributárias.

Tais ações se coadunam às condutas de sonegação e fraude, tipificadas nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964, demonstrando que os atos, que resultaram no

lançamento, foram executados com infração de lei. Logo, os administradores da sociedade, que possuíam poderes de gestão sobre esses atos, devem ser responsabilizados na forma do art. 135, III, do CTN.

Nos termos da Cláusula Oitava do Estatuto Social³, a administração da sociedade empresária A.T.P. INDUSTRIA E COMERCIO DE PLASTICOS LTDA, era exercida conjunta ou isoladamente pelas pessoas físicas JACOB SHALEV, CPF 075.040.288-19, ZAKY DJMAL, CPF 289.292.618-17, e TEDDY DJMAL, CPF 220.152.868-37. Por conseguinte, correta atribuição da responsabilidade solidária a estes administradores, pelos atos praticados com infração de lei, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN.

Por oportuno, a Súmula nº 430 do STJ⁴ não se aplica ao caso, posto que não se trata de mero inadimplemento da obrigação tributária, mas, sim, de créditos tributários constituídos com infração de lei.

No que diz respeito à suposta desconsideração da personalidade jurídica, o tema não foi motivo para a atribuição da responsabilidade solidária. Logo, dele não tomo conhecimento.

Também não se aplica ao caso o art. 5º, XLV, CF 88, segundo o qual “nenhuma pena passará da pessoa do condenado”, pois os responsáveis solidários são, na forma da lei, sujeitos passivos da obrigação tributária.

Por estes fundamentos, não há como acolher a pretensão dos Recorrentes, impondo-se sua manutenção como devedores solidários do crédito tributário constituído.

7 – DO RECURSO DE OFÍCIO

A DRJ recorreu de ofício ao CARF para que sejam reapreciadas as matérias que foram tidas como procedentes pela decisão proferida.

³ CLAUSULA OITAVA - A administração e gerência da sociedade serão exercidas pelos administradores não sócios Srs. JACOB SHALEV, brasileiro, maior, casado sob o regime de comunhão parcial de bens, empresário, nascido em 24 de novembro de 1963, portador da cédula de identidade RG nº 16.391.036-4 SSP/SP e inscrito no CPF/MF nº 075.040.288-19, residente e domiciliado na Rua Alagoas, nº 952, apto 121, Higienópolis, São Paulo/SP - Cep 01242-000; ZAKY DJMAL, brasileiro, maior, casado sob o regime de comunhão parcial de bens. empresário, nascido em 09 de fevereiro de 1975, portador da cédula de identidade RG nº 25.551.752-X SSP/SP e inscrito no CPF/MF nº 289.292.618-17, residente e domiciliado na Rua Tupi, nº 579, apto 81, Santa Cecília, São Paulo/SP - Cep 01233-001; e TEDDY DJMAL, brasileiro, maior, solteiro, empresário, nascido em 11 de fevereiro de 1974, portador da cédula de identidade RG nº 25.551.753-1 SSP/SP e inscrito no CPF/MF nº 220.152.868-37, residente e domiciliado na Rua Maranhão, nº 397, apto 12, Higienópolis, São Paulo/SP - Cep 01240-001, isoladamente tão somente nos negócios que digam respeito aos interesses sociais, sendo proibido o seu nome para fins estranhos às suas atividades sociais, tais como endossos de qualquer natureza em favor de terceiros, cartas de fianças, avais e documentos análogos que acarretem responsabilidade para a sociedade, a não ser que autorizado expressamente por todos os sócios administradores já mencionados nesta cláusula. Todos os documentos que envolvam responsabilidade social, inclusive qualquer movimentação bancária, poderão ser assinados isoladamente, sendo que qualquer dos sócios poderá assinar sozinho os documentos relativos à obtenção de certificação digital, bem como representar a empresa em todos os órgãos públicos, estaduais, federais e municipais, assinando de forma individual os documentos necessários.

⁴ SÚMULA N. 430 O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente

O colegiado de origem considerou que a pessoa jurídica atuada logrou comprovar que valores relativos a mercadorias remetidas à Zona Franca de Manaus não foram excluídas da base de cálculo para o PIS e a COFINS, motivo pelo qual decidiu por excluir os respectivos valores da apuração levada a cabo pelo fisco.

A própria decisão recorrida fundamenta com precisão os motivos de direito e de fato que levaram aquele Colegiado a decidir pela exclusão dos valores constantes no item 5.2 do acórdão das bases de cálculo do PIS e da COFINS, não havendo razão para reformar a decisão proferida pela DRJ.

Na mesma linha, impõe-se a manutenção da decisão recorrida quanto à redução para 100% da multa de ofício qualificada. O voto condutor do julgado assim se expressou quanto ao tema:

6.3 DA RETROATIVIDADE BENIGNA

A multa aplicada tem fundamento legal na redação então vigente do art. 44, inciso I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, *ipsis litteris*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Entretanto, com a vigência das disposições do art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, que introduziu nova redação ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96, a aplicação da multa qualifica, tratada no § 1º, concebeu novas hipóteses de incidências e percentuais de penalidades:

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

[...]

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-B. (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

III – (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023) § 1º-D. (VETADO); (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Da nova redação, ressalvados os casos de reincidência previstos no §1º-A, a multa qualificada foi reduzida para o percentual de 100% A respeito da redução da penalidade, o artigo 106 do CTN, reza que:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação da penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

[grifou-se]

Com efeito, se não restar comprovada a reincidência nos autos, é necessária a adequação da multa, pois o princípio da legalidade enseja a aplicação da

retroatividade benigna ao caso concreto, nos termos do art. 106, II, alínea “b”, do CTN, reduzindo a penalidade imposta.

No caso concreto, a autoridade fiscal suscita a reincidência do sujeito passivo:

78. Ademais, como relatado no capítulo I deste TV1, o contribuinte foi autuado diversas vezes no passado por haver incorrido exatamente na mesma conduta da qual tratamos agora, de forma que fica evidenciada a recorrência e habitualidade das ações ilegais perpetradas pela fiscalizada, seu absoluto desprezo pela lei e pelo erário público, sua certeza de impunidade e, por todo o anterior, o dolo presente em suas ações.

Ao dar os contornos da reincidência, o legislador definiu que elas devem ser verificadas no prazo de dois anos e resultar das mesmas ações anteriormente tipificadas (art. 44, §1-A).

Todavia, para a espécie de infração em comento, a reincidência decorre de ato constatado em 12/02/2015:

9. Em 12/02/2015 foi lavrado em desfavor da ATP, pela Receita Federal do Brasil, Auto de Infração para lançamento de tributos e multas devidos pelo contribuinte após a constatação, no curso daquela Ação Fiscal, de que o contribuinte havia escriturado e se beneficiado de compras fictícias, dentre outras irregularidades (processo administrativo fiscal 10314.720944/2015-10):

[...]

10. Posteriormente, em 05/06/2018 foi lavrado, em desfavor da ATP, pela Receita Federal do Brasil, Auto de Infração para lançamento de tributos e multas devidos pelo contribuinte após a constatação, no curso daquela Ação Fiscal, de que o contribuinte havia escriturado e se beneficiado de créditos fictícios de IPI, oriundo da escrituração de operações fictícias, dentre outras irregularidades (processo administrativo fiscal 10314.720319/2018-11):

[...]

11. Mais uma vez, em 16/08/2019 foi lavrado, em desfavor da ATP, pela Receita Federal do Brasil, Auto de Infração para lançamento de tributos e multas devidos pelo contribuinte após a constatação, no curso daquela Ação Fiscal, de que o contribuinte havia escriturado e se beneficiado, NOVAMENTE, de créditos fictícios de IPI, oriundo da escrituração de operações fictícias, dentre outras irregularidades (processo administrativo fiscal 10314.720480/2019-67):

Do exposto, necessária a redução de ofício da multa qualificada para o percentual de 100%.

Por estes fundamentos, não há como prover o recurso de ofício.

8 – CONCLUSÕES

Por todo o exposto e pelo mais que dos autos consta, voto por conhecer dos recursos voluntários, rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, NEGAR-LHES PROVIMENTO. Voto também por conhecer do recurso de ofício e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo-se hígida a decisão recorrida.

Assinado Digitalmente

Maurício Novaes Ferreira

VOTO VENCEDOR

Conselheiro André Luis Ulrich Pinto, redator designado

Em que pese o bem fundamentado voto do Ilustre Relator, dele divergi para dar provimento aos recursos voluntários interpostos pelos coobrigados para excluí-los do polo passivo da relação jurídica tributária.

Analisando o Termo de Verificação Fiscal, nota-se que a Autoridade Fiscal, diante das infrações identificadas, limitou-se a identificar os poderes de gestão de acordo com os períodos fiscalizados, sem avançar na necessária individualização das condutas.

Em primeiro lugar, entendo que os elementos que autorizam a qualificação da multa não implicam, necessariamente, na atribuição de responsabilidade tributária. A demonstração de conduta dolosa de sonegação por parte da pessoa jurídica não é suficiente para atribuição de responsabilidade tributária aos sócios administradores, sendo necessário que a Autoridade Fiscal avance na demonstração e individualização dos atos praticados pelos sócios administradores, com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto, que teriam dado ensejo ao descumprimento da obrigação tributária.

Da mesma forma, a responsabilidade tributária aos referidos administradores não se justifica apenas pela verificação da infração e dos poderes de gestão que lhes eram conferidos.

Nesse sentido, veja-se o que afirma Carlos Augusto Daniel Neto:

Como se vê, todas as cinco turmas ordinárias de julgamento da 1ª Seção do CARF, e também a 1ª CSRF, possuem entendimento uníssono no sentido de reconhecer que a aplicação do art. 135 do CTN deverá atender às seguintes exigências: a) identificação da função exercida pelo pretense responsável (se diretor, gerente ou representante), bem como os poderes que lhe são atribuídos; e o alcance de seu poder de decisão; b) identificação individualizada da conduta que foi realizada com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto; c) estabelecimento do nexo de causalidade entre o ato do responsável e o

nascimento da obrigação tributária; e d) apresentação das provas e indícios que dão suporte às conclusões do Fisco.

Existem bem poucos precedentes recentes que sufraguem a “teoria dos atos de gestão” para fins de aplicação do art. 135 do CTN, qual seja, a dispensa da comprovação do ato específico com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, assim como pressuposto da existência de dolo do sujeito passivo a partir da função que ostenta na empresa.

De modo geral, podemos reconhecer a existência de uma jurisprudência administrativa sobre o tema, alinhada, inclusive, com a tese fixada no Recurso Especial nº 1.101.728/SP, julgado sob a sistemática de recurso repetitivo, no sentido de ser “indispensável, para tanto [para a responsabilização de gerentes diretores e representantes], que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa” A norma do art. 135, do Código Tributário Nacional depende da comprovação dos seguintes elementos: (i) função e poderes atribuídos ao responsável; (ii) condutas individualizadas do responsável com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto.

No caso em tela e conforme ao que se verifica do trecho do TVF transcrito acima, a Autoridade Fiscal não indicou a conduta de forma individualizada a conduta pretensamente realizado com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social, de modo que não é possível manter a responsabilidade tributária atribuída aos sócios administradores.

Diante do exposto, voto por dar provimento aos recursos dos coobrigados para afastar a responsabilidade tributária que lhes foi atribuída.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto