



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 15868.720063/2012-03  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3403-002.906 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de abril de 2014  
**Matéria** PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO  
**Recorrente** JBS S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

COFINS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. INSUMOS. PROVA.

Na apuração de PIS/Cofins não-cumulativo, a prova da existência do direito de crédito incumbe ao contribuinte, de maneira que, não havendo tal demonstração por parte do contribuinte, deve a Fiscalização promover o lançamento com os dados que se encontram ao seu alcance.

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. ÔNUS DA PROVA. PERÍCIA.

Depois de realizado o lançamento com base nos dados fornecidos pelo próprio contribuinte, torna-se dever do contribuinte apresentar as provas e fazer a demonstração pontual dos erros em que porventura teria incorrido a Fiscalização na apuração, demonstrando o valor que entenderia ser o correto para o direito de crédito. A realização de perícia submete-se ao critério de necessidade do julgador, de maneira que, não havendo nenhuma prova contundente em sentido contrário ao da apuração procedida, e entendendo o julgador pela existência de elementos de prova suficientes para formar sua convicção, pode e deve deixar de realizar a perícia, promovendo desde logo o julgamento.

RESPONSABILIDADE PESSOAL EXCLUSIVA DOS DIRIGENTES DA EMPRESA SUCEDIDA. NÃO CONFIGURAÇÃO.

A apuração equivocada do tributo, em si mesmo, não configura infração de lei ou do estatuto social, capaz de configurar a hipótese de responsabilidade pessoal exclusiva prevista no art. 135, III, do CTN..

MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. INCORPORAÇÃO.

A sucessão por incorporação implica na transferência da responsabilidade em relação ao crédito tributário como um todo, incluindo a multa de ofício e os juros de mora, independente do lançamento ter ocorrido antes ou depois da sucessão. Inteligência do art. 132 c/c art. 129 do CTN.

CREDITO PRESUMIDO AGROINDÚSTRIA. ALÍQUOTA APLICÁVEL. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO.

A alegação de erro no lançamento em relação à forma de cálculo do crédito presumido foi argüida de maneira inédita no recurso voluntário, razão pela qual não pode ser apreciada, por restar configurada a preclusão, visto que tal matéria não foi alegada na impugnação. Sua análise também implicaria em supressão de instância, pois a questão não foi submetida ao julgamento de Primeira Instância.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencida a Conselheira Adriana Ribeiro, que votou por dar provimento parcial para excluir a multa e os juros de mora em razão da sucessão. Sustentou pela recorrente a Dra. Carolina Yamaguchi, OAB/SP 195.705.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente

(assinado digitalmente)

Ivan Allegretti - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Rosaldo Trevisan, Ivan Allegretti, Luiz Rogério Sawaya Batista e Adriana Ribeiro.

## Relatório

Trata-se de Autos de Infração lavrados para a constituição de crédito tributário de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (fls. 6648/6655) e de Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (fls. 6640/6647), apurados no regime não-cumulativo, quanto a fatos geradores ocorridos entre 01/2008 e 03/2008.

A notificação aconteceu em 36/04/2012 (fls. 6649 e 6641).

A motivação do lançamento reside em que, “*após o desconto de créditos da referida contribuição, conforme descrito no Termo de Verificação de Infração Fiscal, de 24/04/2012, que faz parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração, restou contribuição (...) a pagar*” (fl. 6642).

Consta do referido Termo de Verificação (fls. 6612/6638) o seguinte:

1. que a fiscalização teve como ponto de partida os diversos pedidos de ressarcimento e declarações de compensação amparadas em créditos de PIS/Cofins não-

cumulativos, os quais foram apresentados pela Bertin S/A, que foi incorporada pela JBS S/A;

2. que se trata da fiscalização de mesmo período que já fora objeto de fiscalização anterior, a qual foi encerrada sem exame, tendo sido, agora, expressamente autorizada a realização de novo exame;
3. o presente processo está correlacionado com os Processos Administrativos nºs 12585.00030/2010-51 e 12585.00035/2010-84, que consubstanciam os pedidos de ressarcimento relativos, sucessivamente, à Cofins e ao PIS do 1º trimestre de 2008;
4. houve intimações reiteradas ao contribuinte para que demonstrasse a apuração dos valores informados nos Dacons, bem como apresentasse os documentos requeridos pela fiscalização, o que não foi atendido pelo contribuinte, o que levou a Fiscalização a promover a apuração a partir dos dados fornecidos pelo contribuinte até então, conforme o seguinte procedimento:

*Em relação aos valores informados na linha 02 (Bens Utilizados como Insumos) das fichas 06A e 16A dos Dacons de janeiro a março de 2008, diante de todo o acima já exposto, ficou claro para esta fiscalização que a apuração dos créditos foi realizada de forma totalmente incorreta pelo sujeito passivo. Diante disso, com base nos arquivos digitais dos registros fiscais apresentados pelo sujeito passivo, partindo da análise detalhada dos dados constantes das planilhas 1. 2 a 3 (substituídas pelas de número 6, 7 e 8); planilhas estas que foram elaboradas com base nos arquivos digitais dos registros fiscais apresentados pelo próprio sujeito passivo e a ele encaminhadas previamente para conferência e manifestação; fizemos a apuração da base de cálculo dos créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, linhas 01 (Bens para Revenda). 02 (Bens Utilizados como Insumos), 03 (Serviços Utilizados como Insumos) 04 (Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica, Inclusive sob a Forma de Vapor) e 12 (Devolução de Vendas Sujeitas à Alíquota do 1.65% / 7.6%) das fichas 06A e 16A dos Dacons. bem como da linha 25 (Créditos Presumidos - Atividades Agroindustriais - Calculados sobre Insumos de Origem Animal) das mesmas fichas, conforme demonstrado nas planilhas em excel assim denominadas:*

*a) Planilha 6 (Discriminação total das aquisições de bens e serviços utilizados como insumos, de bens para revenda, de energia elétrica, bem como das devoluções de vendas, antes da análise da fiscalização - Janeiro de 2008);*

*b) Planilha 7 (Discriminação total das aquisições de bens e serviços utilizados como insumos, de bens para revenda, de energia elétrica, bem como das devoluções de vendas, antes da análise da fiscalização - Fevereiro de 2008);*

*c) Planilha 8 (Discriminação total das aquisições de bens e serviços utilizados como insumos, de bens para revenda, de energia elétrica, bem como das devoluções de vendas, antes da análise da fiscalização - Março de 2008);*

d) Planilha 9 (Discriminação das aquisições não consideradas pela fiscalização para apuração de créditos - bens e serviços utilizados como insumos adquiridos de pessoas físicas - Janeiro a Março de 2008);

e) Planilha 10 (Discriminação dos registros que constam em duplicidade nas planilhas 6.7 e 8 - Janeiro a Março de 2008);

f) Planilha 11 (Gado bovino adquirido de pessoas físicas - Janeiro a Março de 2008)

g) Planilha 12 (Discriminação das aquisições não consideradas pela fiscalização - bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas e bens para revenda - Janeiro a Março de 2008);

h) Planilha 13 (Devoluções de vendas - Janeiro a Março de 2008);

i) Planilha 14 (Serviços utilizados como insumos - Janeiro a Março de 2008);

j) Planilha 15 (Aquisições para revenda - Janeiro a Março de 2008);

k) Planilha 16 (Insumos que dão direito ao crédito presumido - agroindústria, aquisições de pessoas jurídicas e físicas em Janeiro de 2008);

l) Planilha 17 (Insumos que dão direito ao crédito presumido - agroindústria, aquisições de pessoas jurídicas e físicas em fevereiro de 2008);

m) Planilha 18 (Insumos que dão direito ao crédito presumido - agroindústria, aquisições de pessoas jurídicas e físicas em março de 2008);

n) Planilha 19 (Despesas do energia elétrica - Janeiro a Março de 2008);

o) Planilha 20 (Resumo dos valores das aquisições de bens e serviços, bens para revenda, valores não considerados, devoluções de vendas e base de cálculo do crédito presumido da agroindústria apurados pela fiscalização - Janeiro de 2008);

p) Planilha 21 (Resumo dos valores das aquisições de bens e serviços, bens para revenda, valores não considerados, devoluções de vendas e base de cálculo do crédito presumido da agroindústria apurados pela fiscalização - Fevereiro de 2008); e

q) Planilha 22 (Resumo dos valores das aquisições de bens e serviços, bens para revenda, valores não considerados, devoluções de vendas e base de cálculo do crédito presumido da agroindústria apurados pela fiscalização - Março de 2008).

*Algumas considerações sobre as planilhas acima mencionadas serão feitas a seguir.*

*NAS planilhas 6, 7 e 8, substituídas das de número 1, 2 e 3 (que foram anteriormente encaminhadas ao sujeito passivo para conferência e manifestação) estão discriminadas todas as aquisições de bens para revenda, de bens e serviços utilizados*

*como insumos, de energia elétrica e devoluções de vendas, antes da análise detalhada da fiscalização. Para a elaboração de tais planilhas extraímos dos arquivos digitais apresentados pelo sujeito passivo todos os registros com códigos (iscais de operação "CFOP" passíveis de serem considerados como base de cálculo de créditos nas linhas 01 {Bens para Revenda). 02 (Bens Utilizados como Insumos). 03 (Serviços Utilizados como Insumos), 04 (Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica. Inclusive sob a forma de Vapor). 12 (Devolução de Vendas Sujeitas à Alíquota de 1,65% I 7,6%) e 25 (Créditos Presumidos - Atividades Agroindustriais - Calculados sobre Insumos de Origem Aníma) das fichas 06A e 16A do Dacons, A partir destas planilhas iniciamos as análises e elaboramos diversas outras para demonstrar tanto os valores não considerados como os valores considerados para apuração das bases de cálculo dos créditos a descontar.*

*Nas planilhas 9 e 12 estão discriminadas as aquisições de bens e serviços utilizados como insumos. bem como de bens para revenda que não podem ser consideradas na apuração da base do cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. As razões pelas quais esta fiscalização não as considerou estão descritas de forma sintética ao final de cada uma das referidas planilhas.*

*Na 'planilha 10' estão discriminados os registros que constaram em duplicidade nas planilhas 6 a 8. Portanto, esta fiscalização considerou apenas um registro para a apuração de créditos.*

*Na 'planilha 11' estão discriminadas as aquisições de gado bovino de pessoas físicas. Tal planilha foi elaborada para demonstrar as aquisições de gado bovino de pessoas físicas em janeiro, fevereiro e março de 2008, tendo em vista que nos registros fiscais dos arquivos digitais apresentados pelo sujeito passivo constam INDEVIDAMENTE como sendo aquisições de pessoas jurídicas. Foi feita para a apuração do valor do FUNRURAL, que foi calculado após a totalização de cada mês do 1º trimestre de 2008, considerando-se a alíquota de 2.3%. Isso se fez necessário porque no corpo das notas fiscais consta o desconto correspondente ao FUNRURAL. No. entanto, apesar do desconto constar nas notas fiscais, os arquivos digitais dos registros fiscais apresentados pelo sujeito passivo não consideraram tal desconto.*

*Na "planilha 13" estão discriminadas as devoluções de vendas, que consideramos para o preenchimento da Unha 12 (Devoluções de Vendas Sujeitas à Alíquota de 1,65 / 7,6%) das fichas 06A e 16A dos Dacons. Tal planilha contempla os meses janeiro a março de 2003. Do valor total de cada mês deduzimos os valores que não foram cons' -w do^ por esta fiscalização, demonstrados na "planilha 12".*

*Na "planilha 14" estão discriminadas as aquisições de serviços de pessoas jurídicas que consideramos para o preenchimento da linha 03 (Serviços Utilizados como Insumos) das fichas 06A e*

16A dos Dacons. Tal planilha contempla os meses de Janeiro a março de 2008. Do valor total de cada mês deduzimos os valores que não foram considerados por esta fiscalização, demonstrados na "planilha 12".

Na 'planilha 15\*' estão discriminadas as aquisições de bens para revenda que consideramos para o preenchimento da Unha 01 (Bens para Revenda) das fichas 06A e 16A dos Dacons. Tal planilha contempla os meses de janeiro a março de 2008. Do valor total de cada mês deduzimos os valores que não foram considerados por esta fiscalização, demonstrados na "planilha 12\*".

Nas planilhas 16, 17 e 18 estão discriminadas as aquisições de gado bovino de pessoas físicas e jurídicas, bem como de demais insumos que dão direito à apuração de crédito presumido da agroindústria. Dos valores totais destas planilhas diminuímos o valor do FUNRURAL, cujo cálculo está demonstrado na "planilha 11". Como já dissemos anteriormente, as notas fiscais apresentadas pelo sujeito passivo integram o processo administrativo digital nº 15868.720063/2012-03. São inúmeras notas fiscais referentes às aquisições de gado bovino de pessoas físicas e jurídicas. Para apurarmos o valor dos créditos da contribuição para o PIS/Pasep multiplicamos o custo de aquisição (valor total constante na última Unha de cada uma das planilhas) por 0.5775% (1,65% x 35%). Para apurarmos os créditos da Cofins, multiplicamos por 2.66% (7,6% x 35%). Os valores assim apurados (tendo por base as planilhas 6, 7, 8 e 11) foram considerados para preenchimento da linha 25 das fichas 06A e 16A dos Dacons, respectivamente.

Aqui importante destacarmos que a "mercadoria adquirida é o animal vivo". Isto é o que consta nas inúmeras notas fiscais apresentadas pelo sujeito passivo, que foram digitalizadas e juntadas no processo administrativo digital nº 15868.720063/2012-03. Em todas elas constam "bois para abate", "novilhos precoces para abate" ou "vacas para abate" como sendo produto adquirido.

O percentual de apuração da alíquota aplicável sobre os créditos, prevista no art. 8º, §3º, da Lei nº 10.925, de 2004, é determinado em função do produto adquirido e não do fabricado. De acordo com a legislação vigente para os períodos de apuração ora verificados o percentual corresponde a 35%.

Na 'planilha 19' estão discriminadas as despesas de energia elétrica, que consideramos para o preenchimento da linha 4 (Despesas de Energia Elétrica e Energia térmica, inclusive sob a Forma de Vapor) das fichas 06A e 16A dos Dacons. Tal planilha contempla os meses janeiro a março de 2008.

Nas planilhas 20, 21 e 22 estão resumidos todos os valores apurados pela fiscalização. Nelas estão discriminados tanto os valores não considerados como os passíveis de serem considerados como base do cálculo de créditos nas linhas 01, 02, 03, 04, 12 e 25 das fichas 06A e 16A dos Dacons. Na última linha de cada uma das planilhas (20, 21 e 22) consta o valor que



*fichas 07A e 17A dos Dacons por ele apresentados e os valores constantes da escrituração contábil do sujeito passivo que estão registrados nas contas do "grupamento 91101000001 - Receita Bruta" e do 'grupamento 91201 - Receitas e Despesas Não Operacionais".*

Fev/2008	60,63064	39,36936
Mar/2008	61,25849	38,74151

*Importante deixar registrado que para fazermos a apuração demonstrada no quadro acima consideramos como valor da "receita sem incidência da contribuição -- exportação" os valores constantes da escrituração contábil do sujeito passivo que está registrado na conta 911010000010301 - Vendas a Prazo.*

*Para o preenchimento das fichas 07A (Cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep - Regime Não-Cumulativo) e 17A (Cálculo da Cofins - Regime Não-Cumulativo) dos Dacons de janeiro a marco de 2008 elaborados por esta fiscalização consideramos os valores informados pelo próprio sujeito passivo na linha 05 das fichas 07A e 17A dos Dacons por ele apresentados e os valores constantes da escrituração contábil do sujeito passivo que estão registrados nas contas do "grupamento 91101000001 - Receita Bruta" e do 'grupamento 91201 - Receitas e Despesas Não Operacionais\*.*

De tal procedimento, pois, resultou a glosa da diferença existente entre o valor de crédito informado em Dacon pelo contribuinte e o valor de crédito que foi apurado pela fiscalização.

Esta glosa implicou em que o valor de crédito fosse inferior ao valor de contribuição devida, razão pela qual foram lavrados os autos de infração deste processo, para a cobrança da diferença de valor.

A contribuinte apresentou Impugnação (fls. 6657/6676), argumentando, em síntese, que:

- a. a autoridade fiscal de Araçatuba não teria competência para promover o lançamento, visto que a JBS S/A tem sua sede em São Paulo/SP;
- b. o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF seria nulo, porque expedido sem a autorização do Superintendente a Receita Federal do Brasil para procedimento de fiscalização em outra unidade da RFB;
- c. houve cerceamento de defesa diante do fato de que a autoridade que promoveu a lavratura do lançamento encontrava-se a aproximadamente 600 km da sede da contribuinte;
- d. a responsabilidade pelo crédito tributários seria exclusiva dos dirigentes da empresa incorporada, Bertin S/A, por aplicação do art. 135, III, do CTN, em razão de que teria havido clara infração ao estatuto social, o qual previa a necessidade de orientação, controle e fiscalização dos negócios da companhia pelo conselho de administração e da diretoria;

e. no mérito, alega de maneira genérica que teria direito de crédito em relação aos insumos adquiridos e que a fiscalização não teria conseguido afastar a presunção de liquidez e certeza dos créditos apurados pela Bertin S/A;

f. deve ser deferida a realização de perícia, para a análise dos documentos fiscais da Impugnante;

g. em respeito ao art. 132 do CTN, o incorporador apenas poderia responder pelos tributos, mas não pela multa, enquanto sanção de ato ilícito.

A Delegacia da Receita Federal de Ribeirão Preto/SP (DRJ), por meio do Acórdão nº 14-38.984, de 18 de outubro de 2012 (fls. 6826/6845), julgou improcedente a impugnação, mantendo integralmente o lançamento, conforme o seguinte entendimento, resumido na sua ementa:

***Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins***

*Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008*

***CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.***

*Para efeitos de apuração dos créditos da Cofins não-cumulativa, entende-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda apenas as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.*

***Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep***

*Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008*

***CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.***

*Para efeitos de apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa, entende-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda apenas as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.*

***Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário***

*Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008*

*MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. INCORPORAÇÃO.*

*A multa de ofício e os juros de mora integram a obrigação tributária principal e, por conseguinte, o crédito tributário.*

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

*Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008*

*NULIDADE.*

*Tratando-se de auto de infração lavrado por pessoa competente, não tendo havido preterição do direito de defesa da contribuinte e não tendo sido feridos os artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, não cabe o acatamento da preliminar de nulidade.*

*CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.*

*Não há cerceamento de defesa quando os Auto de Infração (AI) e seus anexos integrantes são regularmente cientificados ao sujeito passivo, sendo-lhe concedido prazo para sua manifestação, e quando estejam discriminados, neste, a situação fática constatada e os dispositivos legais que amparam a autuação, tendo sido observados todos os princípios que regem o processo administrativo fiscal.*

*DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.*

*Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.*

*PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.*

*A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do Impugnante, a realização de diligências, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.*

*SUSTENTAÇÃO ORAL. INDEFERIMENTO.*

*Deve ser indeferido o pedido de sustentação oral em sessão de julgamento na primeira instância administrativa pela falta de previsão na legislação que trata do processo administrativo fiscal, em especial o Decreto nº 70.235/72.*

*INTIMAÇÃO. REPRESENTANTE LEGAL. ENDEREÇAMENTO.*

*Dada a existência de determinação legal expressa, as notificações e intimações devem ser endereçadas ao sujeito passivo no domicílio fiscal eleito por ele.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 6855/6899), no qual reitera os mesmos fundamentos de sua Impugnação, destacando apenas o fato de que a DRJ não teria enfrentado adequadamente a sua alegação de que haveria responsabilidade pessoal

exclusiva dos dirigentes da suscedida Bertin S/A, por aplicação do art. 135, III, do CTN, tendo a DRJ confundido com o tema da impossibilidade de sucessão em relação às multas, por aplicação do art. 132 do CTN.

Acrescenta os argumentos de que a necessidade de diligência seria reforçada pelo equívoco da Fiscalização em apurar o crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 tomando como critério o produto adquirido, quando o correto seria tomar como critério as mercadorias que são produzidas; e que não haveria qualquer justificativa para as demais glosas procedidas pela Fiscalização em relação às demais alterações na base de cálculo do crédito requerido.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ivan Allegretti, Relator

O recurso voluntário foi protocolado em 07/02/2013 (fl. 6855), dentro do prazo de 30 dias contados da notificação do acórdão da DRJ, que aconteceu em 09/01/2013, por meio da abertura de arquivo no domicílio eletrônico do contribuinte (fl. 6852).

Por ser tempestivo e por conter fundamentos de reforma contra o acórdão da DRJ, conheço do recurso.

### 1. As alegações de nulidade do lançamento.

Alega o Recorrente que a autuação seria nula (a) em razão da incompetência do Auditor Fiscal que emitiu o Mandado de Procedimento Fiscal por não haver Portaria de delegação de competência que assim o permitisse, (b) em razão da incompetência do Auditor Fiscal que emitiu o MPF para determinar procedimentos de fiscalização em outra unidade da RFB e (c) porque haveria evidente cerceamento de defesa no fato de a fiscalização ter sido realizada a aproximadamente 600 km da sede da Impugnante.

Em primeiro lugar, cumpre deixar claro que o Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento de controle da própria Administração Tributária em relação a seus agentes e não limita de nenhuma forma o exercício do lançamento fiscal, cuja realização é dever de ofício do Auditor Fiscal.

Nenhum tipo de falha ou inconsistência no MPF, ou relativa à competência territorial ou hierárquica da autoridade fiscal que o tenha emitido, é capaz de infligir ao lançamento fiscal qualquer tipo de vício, visto que o lançamento goza de autonomia, tratando-se de atividade plenamente vinculada, na forma do art. 142 do CTN.

Manifestei este mesmo entendimento no seguinte julgado:

*Ementa: MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). FUNÇÃO E EFEITOS. AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.*

*O MPF é instrumento de controle da própria Receita Federal do Brasil em relação à atividade de fiscalização, proporcionando transparência e segurança ao contribuinte.*

*A relevância do objeto e do momento do início da fiscalização, constantes no MPF, são importantes para determinar a espontaneidade do contribuinte, mas não apresentam qualquer implicação em relação à validade do auto de infração.*

*É indiferente para a validade do lançamento o fato de o procedimento de fiscalização tratar-se de um desdobramento de outra fiscalização, ou mesmo do primeiro MPF ter sido intitulado de Complementar ou da data em que houve sua ciência.*

*(Acórdão 3403-00.380, PA 10830.009571/2002-61, j. 25/05/2010)*

Neste mesmo sentido se consolidou o entendimento desta Turma, conforme ilustra o seguinte precedente:

*(...) MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL, INEXISTENCIA. PRESCINDIBILIDADE PARA VALIDADE DO LANÇAMENTO.*

*O Mandado de Procedimento fiscal - MPF não é requisito de validade do auto de infração, funcionando como simples instrumento de controle administrativo, de modo que sua ausência não importa em qualquer vício do ato administrativo de lançamento. (...)*

*(Acórdão 3403-00.530, PA 13312.000587/2004-17, Relator Cons. Robson José Bayerl, j. 26/08/2010)*

Portanto, nem mesmo no caso de ausência do MPF se poderia cogitar da nulidade do lançamento, que é ato administrativo autônomo, no sentido de que sua validade não depende de nada que se refira ao MPF.

De outro lado, quanto à alegação do cerceamento de defesa em razão da distância entre a sede da empresa sucessora e o local da lavratura do auto de infração, no local onde estava situada a sede da empresa sucedida, antes da sucessão, a leitura dos autos leva a acreditar que isto em nenhum momento significou uma dificuldade para que a contribuinte desse resposta às intimações da Fiscalização.

Alterado o domicílio tributário da pessoa jurídica no andamento da fiscalização, é possível e legítimo que pleiteie o deslocamento do procedimento para o novo domicílio de sua sede, mas nada impede que os atos continuem tomando lugar no mesmo local onde já vinham sendo praticados, desde que, é claro, isto não turbe ou restrinja o direito de defesa do contribuinte.

Mas esta restrição ao direito de defesa não pode ser presumido, no sentido de que não decorre do simples fato de ter alterado o endereço, devendo ser demonstrado objetivamente pelo contribuinte, que deve alegá-lo a tempo e a modo.

Verifica-se que no presente caso a contribuinte permaneceu recebendo regularmente as intimações no mesmo endereço no qual se iniciou a fiscalização, as quais sempre foram regularmente respondidas pela contribuinte, antes e depois da sucessão, sem nenhuma insurgência ou ressalva no sentido de que tais atos ou a referida distância causaria qualquer tipo de limitação ao exercício do seu direito de defesa.

A Recorrente também sustenta a necessidade de realização de perícia, argüindo a nulidade do julgamento de Primeira Instância, que a indeferiu.

Entendo que a realização de perícia submete-se ao critério de necessidade do julgador, quando esbarra na existência de provas contraditórias a respeito de um mesmo fato, ou da existência de provas que dependam da análise de um *expert* para a sua devida qualificação ou interpretação.

Não tendo o contribuinte apresentado nenhuma prova contundente em sentido contrário ao da apuração procedida pela Fiscalização, bem como entendendo o julgador pela existência de elementos de prova suficientes para formar sua convicção, pode e deve deixar de realizar perícia, promovendo desde logo o julgamento.

Por tais razões, entendo que não procedem as alegações de nulidade.

## **2. Responsabilidade pessoal exclusiva dos dirigentes da empresa sucedida.**

A apuração equivocada do tributo, em si mesmo, não configura infração de lei ou do estatuto social, não configurando a hipótese de responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN.

A atribuição de responsabilidade exclusiva do dirigente em relação ao crédito tributário, com fundamento no art. 135, III, do CTN, reclama a individualização da conduta do responsável e da sua tipificação como violadora da lei e do contrato social.

Se o simples fato de deixar de recolher tributo não configura a violação de lei prevista no referido dispositivo do CTN, conforme jurisprudência reiterada do Superior Tribunal de Justiça, então muito menos se configurará no caso de apuração e recolhimento realizados de forma equivocada, sem a demonstração de qualquer conduta dolosa dos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica.

A propósito do tema, esta Turma já manifestou o seguinte entendimento:

*(...) CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SÓCIOS E MANDATÁRIOS DA PESSOA JURÍDICA. RESPONSABILIDADE PESSOAL. EXISTÊNCIA DE DOLO. NECESSIDADE.*

*A responsabilidade pessoal inserta no art. 135, III do Código Tributário Nacional, para sua aplicação, exige a comprovação do caráter doloso da conduta daqueles agentes quando pratiquem atos com excesso de poder ou que infrinjam a lei, contrato social ou estatutos da pessoa jurídica lançada, não se qualificando como doloso o simples inadimplemento de obrigação tributária, como remansoso na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. (...)*

*(Acórdão 3403-00.530, PA 13312.000587/2004-17, Relator Cons. Robson José Bayerl, j. 26/08/2010)*

Entendo, por isso, que não se pode cogitar da aplicação do art. 135, III, do CTN.

### 3. Mérito: a apuração e o direito de crédito.

O Recorrente, em duas páginas, explica que adquiriu diversos estabelecimentos em 2007 e que as providências necessárias para formalizar as diversas exigências burocráticas demandam razoável tempo, sendo que a maior parte dos créditos glosados seria proveniente destes novos estabelecimentos.

Isto implicaria em que a maior parte dos valores escriturados no período da autuação podem referir-se a aquisições cujos documentos fiscais foram emitidos em nome da antiga proprietária dos estabelecimentos.

Mas que, por força do princípio da verdade material, independente do nome em favor de quem as notas fiscais tenham sido emitidas, dever-se-ia reconhecer a integralidade do direito de crédito.

Ocorre que a contribuinte apenas faz esta alegação geral, tal como se o único problema fosse em nome de quem estariam determinadas notas fiscais, quando na verdade não há demonstração detalhada e precisa de cada uma das hipóteses de crédito.

A Fiscalização promoveu o levantamento detalhado da apuração da contribuição, segregando as hipóteses de creditamento. Cumpria ao contribuinte apresentar as alegações de direito e a demonstração pontual em relação a cada uma destas hipóteses, o que não aconteceu.

### 4. A responsabilidade por sucessão em relação à multa de ofício e aos juros.

Embora o comando do art. 132 do CTN se refira apenas à responsabilidade pelos tributos, não citando nominalmente a multa e os juros, o art. 129 do CTN, que inaugura a mesma Seção II do Capítulo V – a qual trata da Responsabilidade dos Sucessores – deixa claro que “*O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data*”.

Diante disso, a sucessão por incorporação implica na transferência da responsabilidade em relação ao crédito tributário como um todo, incluindo a multa de ofício e os juros de mora, independente do lançamento ter ocorrido antes ou depois da sucessão.

É neste mesmo sentido da jurisprudência deste Conselho, conforme se confere dos seguintes julgados:

*(...) RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. Responde o sucessor pela multa de natureza fiscal. O direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de instrumento à liberação de quaisquer ônus fiscais (inclusive penalidades), ainda mais quando a incorporadora conhecia perfeitamente o passivo da incorporada. (...)*

*(Acórdão 204-00.861, PA 11080.005813/2001-59, Rel. Cons. Adriene Maria de Miranda, j. 06/12/2005)*

*(...) MULTA DE OFÍCIO. SUCESSÃO. APLICAÇÃO.*

*O art. 132 do CTN deve ser interpretado em harmonia com o art. 129 do mesmo diploma legal, sendo a sucessora responsável, perante o Fisco, pela regularização da situação fiscal da sucedida. Entendimento diverso significaria privilégio superior ao instituto da denúncia espontânea, incompatível com o sistema coercitivo de cumprimento da norma.*

*Ademais, a mera alteração do quadro societário e eventual alteração da razão social não constituem sucessão, pois o sujeito passivo permaneceu o mesmo, posto que pessoa jurídica é distinta dos sócios que a compõem. (...)*

*(Acórdão 201-79.603, PA 19740.000057/2004-13, Rel. Cons. Maurício Taveira e Silva, j. 20/07/2006)*

Entendo, pois, que devem ser mantidas no lançamento a multa de ofício e os juros de mora.

### **5. Preclusão.**

A alegação de erro no lançamento em relação à forma de cálculo do crédito presumido foi argüida de maneira inédita no Recurso Voluntário, ou seja, não foi alegada na Impugnação, e por isso mesmo não foi alvo de julgamento pela DRJ.

Tal fundamento de defesa não pode ser apreciada, por restar configurada a preclusão a seu respeito, em âmbito administrativo.

Sua análise diretamente pela Segunda Instância administrativa também implicaria em supressão de instância, visto que a matéria não foi submetida ao julgamento de Primeira Instância.

Este vem é o mesmo entendimento que apliquei nos seguintes julgados de minha relatoria:

*CRITÉRIOS E VALORES PRESENTES NA DECISÃO DA DRF E QUE NÃO FORAM ATACADOS PELA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. ART. 17 DO PAF. VIOLAÇÃO À AMPLA DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.*

*Os critérios e valores que são apresentados na decisão da DRF que homologa apenas em parte a compensação, reduzindo o direito de crédito, tem de ser atacados pela manifestação de inconformidade, sob pena de se considerar não impugnado, na forma do art. 17 do Decreto nº 70.235/72 (Processo Administrativo Fiscal).*

*Ainda que o contribuinte apenas se dê conta de determinados critérios ou valores no momento em que toma conhecimento do acórdão da DRJ, se tais dados já estavam na decisão da DRF, não há como pretender reformá-los por meio de recurso voluntário ao CARF.*

*Não há como pretender a discussão, em segunda instância administrativa, de matéria de direito que deixou de ser argüida*

*na defesa dirigida à primeira instância, e que não configura erro material nem questão de ordem pública. Precedentes.*

*Recurso não conhecido.*

*(Acórdão 3403-001.807, PA 13866.000148/2002-86, Rel. Cons. Ivan Allegretti, j. 24/10/2012)*

*(...) PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. IMPUGNAÇÃO E RECURSO VOLUNTÁRIO. PRECLUSÃO. ART. 17 DO DECRETO 70.235/72. O recurso voluntário é cabível contra a decisão de primeira instância, de modo que o âmbito válido de sua fundamentação naturalmente se circunscreve aos temas tratados no julgamento que pretende reformar. O recurso voluntário não pode inovar, veiculando novos argumentos de defesa que não foram apresentados na impugnação nem debatidos em primeira instância. Exceção feita apenas quanto a temas reconhecidamente de ordem pública, como é o caso da decadência e da prescrição. (...)*

*(Acórdão 3403-00.385, PA 10680.008629/2003-09, Rel. Cons. Ivan Allegretti, j. 25/05/2010)*

Por tais razões, deixo de apreciar o fundamento inédito, veiculado no Recurso Voluntário, em razão da preclusão do momento processual adequado para fazê-lo.

## **6. Conclusão.**

Voto por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)  
Ivan Allegretti