



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16151.720084/2020-60
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3401-011.709 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de maio de 2023
Recorrentes C.B.S. MEDICO CIENTIFICA LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013, 2014

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

O cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do ato administrativo auto de infração e/ou despacho decisório, impedindo o sujeito passivo de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no artigo 142 do CTN, a presença dos requisitos do artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do auto de infração.

IRREGULARIDADES NO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O MPF e o TDPF são meros instrumentos internos de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais, não implicando nulidade de tais procedimentos eventuais falhas na sua emissão ou trâmite. Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. Súmula CARF nº 171.

DECADÊNCIA. CARACTERIZAÇÃO DE DOLO E FRAUDE. CONTAGEM DO PRAZO.

Na hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, inicia-se a contagem do prazo de decadência do direito de a Fazenda Nacional formalizar a exigência tributária no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art.173, inciso I, do CTN (Súmula CARF nº 72).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2013, 2014

COFINS. LUCRO REAL. REGIME NÃO-CUMULATIVO.

Nos casos em que o lucro é arbitrado, a apuração do PIS e da COFINS é feita pelo regime cumulativo. Não há óbice para a apuração pelo regime não-cumulativo vez que a apuração do lucro foi feita pela sistemática do lucro real.

ALÍQUOTA ZERO. BENS A SEREM USADOS NA ÁREA DA SAÚDE. DECRETO N.º 6.426, DE 7 DE ABRIL DE 2008.

As reduções a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, previstas no inciso III do art. 1.º do Decreto n.º 6.426, de 7 de abril de 2008, são aplicáveis também nas vendas no mercado interno a pessoas jurídicas que exercem atividade comercial, que constituem a cadeia intermediária de distribuição dos produtos contemplados, sem prejuízo das exigências legais relativas à destinação dos produtos.

NÃO CUMULATIVIDADE. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. DESCONTOS INCONDICIONAIS. NÃO INCIDÊNCIA.

As bonificações concedidas em mercadorias configuram descontos incondicionais, podendo ser excluídas da receita bruta, para efeito de apuração da base de cálculo da Cofins, apenas quando constarem da própria nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento. As bonificações em mercadorias que configurem desconto incondicional estão excluídas da base de cálculo da Cofins não cumulativa tanto do fornecedor quanto do adquirente da mercadoria. Quando as bonificações forem concedidas em nota fiscal própria de bonificação caracterizam doação, não configuram auferimento de receita para a empresa doadora e, portanto, não compõem a base de cálculo das Cofins (no caso da donatária, a doação recebida deve compor a base de cálculo da referida contribuição).

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. ANULAÇÃO DE VENDAS. DEVOLUÇÃO DE VENDAS. NÃO COMPROVADAS.

Conforme previsão legal, a venda cancelada ou anulação de vendas não geram direito ao creditamento como pretende o sujeito passivo, pois são hipóteses de exclusão da base de cálculo das contribuições e não possuem o mesmo tratamento dado à devolução de venda de mercadorias. Da mesma forma, não têm direito ao creditamento do PIS as devoluções não comprovadas com documentos hábeis e idôneos.

BASE DE CÁLCULO. ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. TRATAMENTO.

Os créditos previstos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins para o regime de apuração não-cumulativa não poderão se constituir ao mesmo tempo em direito de crédito e em custo de insumos, mercadorias e serviços. A parcela relativa ao PIS e à Cofins deve ser reduzida do montante do custo e classificada na escrituração contábil como “crédito a recuperar” de PIS/COFINS.

BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS. IMPOSSIBILIDADE.

O STF fixou a tese: “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS”, no RE n.º 574.706 (DJ 02/10/2017), em repercussão geral. A existência de precedente firmado sob o regime de repercussão geral pelo Plenário do STF autoriza o imediato julgamento dos processos com o mesmo objeto, independentemente do trânsito em julgado do paradigma.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. AFASTAMENTO.

Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado 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.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA. APLICAÇÃO LEGITIMADA.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses definidas nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei n.º 4.502, de 1964.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2013, 2014

MULTA. EFD-CONTRIBUIÇÕES. INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS.

A apresentação da EFD-Contribuições com incorreções está sujeita ao lançamento de multa por apresentação da obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas, conforme inciso III do artigo 57 da MP n.º 2.158-35/2001.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013, 2014

CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA. SÚMULA CARF N.º 02.

O ato de lançamento tributário é atividade administrativa plenamente vinculada à lei, não havendo espaço para discricionariedade nem dosimetria da pena ao aplicar a multa tributária. Estando a multa em conformidade com a lei, questionamentos relacionados à desproporcionalidade da multa só podem ser analisados pelo prisma de princípios constitucionais tributários, o que não é possível na esfera administrativa. O CARF é incompetente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária (Súmula CARF n.º 2).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (I) por unanimidade de votos, (i) em não conhecer dos documentos complementares, inclusive do Relatório Técnico, apresentados em

08.02.2023, (ii) em não conhecer do Recurso de Ofício, em razão de não ter sido atingido o limite de alçada, e (iii) em rejeitar a preliminar de nulidade do procedimento fiscal trazida no Recurso Voluntário da CBS, e, (II) por maioria de votos, (i) em rejeitar a preliminar de decadência trazida no Recurso Voluntário da CBS, vencido, neste ponto, o Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que reconhecia a decadência em razão de não ter sido comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. No mérito, acordam os membros do colegiado, (III) por unanimidade de votos, (i) em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da CBS para excluir o ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, nos termos do decidido no RE n.º 574.706/PR, e (ii) em dar provimento ao Recurso Voluntário apresentado, conjuntamente, por Odair dos Santos, Clére Bizaroli dos Santos e Dário dos Santos, e ao Recurso Voluntário apresentado por Liberato Ernesto dos Santos, no sentido de excluir a responsabilidade solidária das pessoas elencadas pela Fiscalização, sendo que o Conselheiro Gustavo Garcia Dias dos Santos, neste último ponto, acompanhou o relator pelas conclusões, e (IV) por maioria de votos, (i) em negar provimento ao Recurso Voluntário para manter a incidência das Contribuições nas receitas de vendas destinadas a indústrias de cosméticos, indústrias de medicamentos, indústrias de materiais para medicina, indústrias de instrumentos para uso médico e restaurantes, vencido, neste ponto, os Conselheiros Fernanda Vieira Kotzias e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que afastavam a incidência das Contribuições em relação às empresas Baxter Hospitalar Ltda (CNPJ n.º 49351786000261), Biomedical Equip.E Prods.Med.Cirurg.Ltda (CNPJ n.º 51943645000107), Embramed Ind.Com.Prod.Hospitalares Ltda (CNPJ n.º 60383338000100), Medi House Ind E Com De Prod Cirurgicos (CNPJ n.º 48939276000166), Novartis Biociencias S/A (CNPJ n.º 56994502000130) e Polarfix Ind E Com De Prods Hosp Ltda (CNPJ n.º 02881877000164), e (ii) em negar provimento ao Recurso Voluntário para manter a multa qualificada, vencido, neste ponto, o Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que afastava a multa em sua forma qualificada em virtude de carência probatória.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renan Gomes Rego – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Renan Gomes Rego, Fernanda Vieira Kotzias, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocado(a)), Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

Relatório

Trata-se de **Recursos de Ofício e Voluntário** interpostos contra o Acórdão de Manifestação de Inconformidade n.º 15-46.352, de 08 de abril 2019, proferido pela 7ª Turma da DRJ/SDR, que julgou procedente parcialmente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente.

O processo, inicialmente, continha autos de infração contemplando lançamentos de **IRPJ**, de **CSLL**, de Contribuição para o **PIS/Pasep** e da **COFINS**, estas últimas tratavam-se de lançamentos de contribuições autônomas sem vínculo com IRPJ, além de Multa Regulamentar - **outras multas administradas pela RFB - EFD-Contribuições**, penalidade por apresentação de EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas, também sem qualquer vinculação com matéria tributável apurada no lançamento de IRPJ.

Na sessão de julgamento realizada em 21 de janeiro de 2020, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio de **Resolução n.º 1401-000.694**, determinou que o crédito tributário referente aos autos de infração das contribuições para o **PIS/PASEP**, **COFINS** e o lançamento da **Multa EFD-Contribuições**, exatamente por não possuírem vinculação com a infração do lançamento do IRPJ, fossem transferidos para outro processo e assim foi feito, conforme Termo de Transferência de Crédito Tributário, então objeto do processo de n.º 16151.720084/2020-60.

De forma que **não** permaneceram no presente processo, para fins de julgamento, os autos de infração de IRPJ e o lançamento decorrente de CSLL.

Daqui por diante então, o presente relatório limitar-se-á aos fatos e peças processuais que envolvem apenas os lançamentos de Contribuição para o PIS/Pasep, da COFINS e da Multa Regulamentar – EFD – Contribuições.

Da autuação fiscal

Da base da cálculo das contribuições. Das receitas com bonificações em mercadorias

Em relação às bonificações em mercadorias recebidas e não tributadas pelo PIS/Pasep e pela COFINS, a contribuinte deixou de vincular as bonificações às respectivas operações de compra que determinaram a sua origem, como também, deixou de informar a que título foram recebidas essas bonificações em mercadorias e o que motivou o seu recebimento.

Relata que a contribuinte não comprovou diversas notas fiscais em bonificação, deixando de apresentar os referidos documentos; que a contribuinte não apresentou os contratos com os fornecedores que concederam as bonificações, impossibilitando a análise quanto à motivação do recebimento destas; que as bonificações não constam nas mesmas notas fiscais de venda das mercadorias; e que a empresa não vinculou as bonificações às respectivas operações de compra que determinaram a sua origem. Concluiu que o recebimento das bonificações em mercadoria constitui receita tributável para as contribuições do PIS e da COFINS.

Das exclusões da receita. Dos produtos monofásicos e sujeitos à alíquota zero

Do valor da receita apurada, a Fiscalização excluiu os valores da receita decorrente da venda dos produtos monofásicos e sujeitos à alíquota zero de PIS/Pasep e COFINS, obtidos através das notas fiscais eletrônicas, informadas pela contribuinte através do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED – NF-e.

Produtos monofásicos e sujeitos à alíquota zero não destinados a uso em hospitais, clínicas etc

A Fiscalização considerou que a Recorrente efetuou vendas, no mercado interno, dos produtos classificados nas posições de NCM 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18 diretamente para destinatários diversos dos especificados na legislação, em desacordo com o inciso III, do art. 1º, do Decreto nº 6.426/2008, entendendo que a referida desoneração não seria aplicável às vendas dos citados produtos efetuadas para empresas comerciais (revendedoras), para fabricantes de produtos médicos e para pessoas físicas.

Dos créditos apurados de PIS/Pasep e da COFINS. Da devolução de vendas

Considerando que a empresa poderá descontar créditos das devoluções de vendas, nos termos da legislação, a Fiscalização glosou créditos oriundos de devoluções de vendas pelos seguintes motivos:

a) Verificou-se que notas fiscais de devolução foram canceladas e

b) Na apuração da base de cálculo, do total de devolução de vendas deveriam ter sido excluídas as devoluções relacionadas à venda de produtos monofásicos e sujeitos à alíquota zero. A relação das notas fiscais de devolução de vendas de produtos monofásicos e sujeitos à alíquota zero apuradas consta dos anexos 8 e 10 do Termo de Verificação Fiscal.

Dos créditos apurados de PIS/Pasep e da COFINS. Dos bens adquiridos para revenda e energia Elétrica

O valor dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, apurados no regime não cumulativo, decorrentes de bens adquiridos para revenda e energia elétrica, não poderão constituir-se simultaneamente em direito de crédito e em custo de aquisição de insumos e de mercadorias, conforme o disposto no Parágrafo Único do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 3, de 29 de março de 2007.

Após análise da escrituração contábil da empresa, verificou-se que os valores dos bens adquiridos para revenda foram lançados na Conta Contábil 4.1.1.03.0003 – “COMPRAS DE MERCADORIAS A PRAZO”, sendo que o total do saldo foi utilizado como custo de aquisição e transferido para a apuração do resultado. A contribuinte apenas segregou os valores de ICMS sobre compras de mercadorias, utilizando a Conta Contábil 4.1.1.03.0004 – “ICMS S/ COMPRAS DE MERCADORIAS”. Constatou-se que nas demais contas contábeis do Grupo de Custos – 4.0.0.00.0000, não houve a segregação de créditos de PIS/Pasep e COFINS em relação aos valores lançados de bens adquiridos para revenda.

Em relação à energia elétrica, a contribuinte registrou os lançamentos na Conta Contábil 5.1.1.01.0024 –ENERGIA ELÉTRICA, cujo saldo total foi transferido para a apuração do resultado. Verificou-se que na mencionada conta não houve deduções de valores referentes a créditos de PIS/Pasep e COFINS.

Da qualificação da multa

Foi aplicada a multa qualificada de 150% que está definida na legislação tributária, com base no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, em razão da caracterização dos elementos descritos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Da Multa Regulamentar – multa por apresentação de EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas.

Narra-se que a contribuinte escriturou indevidamente, nas EFD-Contribuições, documentos fiscais de entrada não comprovados e que sabia falsos, e devoluções de vendas não comprovadas ou canceladas, gerando informações inexatas – créditos indevidos, que consequentemente, alteraram o valor da apuração das contribuições de PIS/Pasep e de COFINS. A contribuinte também não considerou na base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS, as receitas decorrentes de bonificações em mercadorias, omitindo essas informações e deixando de escriturar os respectivos valores nas EFD-Contribuições, no período de 01/2013 a 12/2014.

As EFD-Contribuições com informações inexatas ou omissas referentes aos meses de 01/2013 a 08/2013, estão sujeitas a aplicação da multa prevista no art. 57, inciso III da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, incluído pela Lei nº 12.766, de 2012, ou seja, 0,2% sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da escrituração equivocada, assim entendido como a receita decorrente das vendas de mercadorias e serviços.

Enquanto, as EFD-Contribuições com informações inexatas ou omissas referentes aos meses de 09/2013 a 11/2014, estão sujeitas a aplicação da multa prevista no art. 57, inciso III, alínea “a” da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, com redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013, ou seja, 3% do valor das transações comerciais, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta.

Da responsabilidade tributária

Segundo a Fiscalização, os representantes legais da Recorrente, à época das infrações aqui relatadas, exerciam a administração e a gerência da sociedade, motivo pelo qual tinham conhecimento dos fatos; consentiram na escrituração, em documentos ou livros exigidos pela lei fiscal, de notas fiscais inexistentes, que sabiam falsas, de aquisições de mercadorias e de entradas em bonificações; autorizaram o lançamento das receitas de bonificações em contas de custos para omitir fatos geradores de contribuição social; utilizaram notas fiscais de devolução de vendas não comprovadas ou canceladas na apuração do lucro real, reduzindo tributos; e registraram indevidamente ou omitiram os valores descritos anteriormente na Escrituração Fiscal Digital das contribuições para o PIS e COFINS – EFD-Contribuições; participando, dessa forma, dos fatos que permitiram a obtenção de vantagens ilícitas em prejuízo ao Erário, sendo responsáveis pelos créditos decorrentes das obrigações tributárias apuradas.

A tentativa de ludibriar o Fisco na apropriação de créditos indevidos de custos e tributos, caracterizam atos praticados com infração de lei, com fundamento no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional. Portanto, os administradores acima identificados, estão sendo responsabilizados solidariamente com a empresa CBS Médico Científica S/A pelos créditos tributários apurados neste procedimento fiscal.

Das impugnações

A seguir se reproduzem as impugnações da Contribuinte e dos Responsáveis Solidários, conforme constam no relatório da decisão de piso, por meio do Acórdão 15-46.352, proferido pela 7ª Turma da DRJ/SDR, em sessão de 08 de abril de 2019, lembrando que serão transcritos, na medida do possível, somente os textos relativos aos lançamentos de Contribuição para o PIS/Pasep, da COFINS e da Multa Regulamentar – EFD – Contribuições:

DAS IMPUGNAÇÕES.

O sujeito passivo e os responsáveis solidários foram regularmente intimados da autuação e apresentaram impugnações alegando em síntese o que se relata a seguir:

I. DEFESA DA C.B.S. MÉDICO CIENTÍFICA S/A.

1. Dos Fatos.

Insurge-se contra o lançamento fiscal, inferindo que este foi fundado em premissas baseadas em presunção.

Argumenta que ao Fisco faltou constituir a prova de várias de suas alegações, preterindo neste lançamento o princípio da Verdade Material.

Alega que pretende provar a efetividade das transações comerciais, a inexistência de qualquer fraude praticada pela Impugnante ou seus dirigentes, exibindo todos os meios dos quais lançou mão para demonstrar relacionamento comercial.

Afirma que o Auto de Infração se mostra equivocado, com erro na sistemática de tributação, incidindo sobre a totalidade de custos glosados, sem respeitar a sistemática de cálculo - Lucro Real na apuração do IRPJ/CSLL e sem cotejar os créditos não utilizados na apuração do PIS/COFINS não cumulativo, a partir da tributação de operações com alíquota zero ou venda de produtos monofásicos.

Traz um breve relato dos fatos em que se deu a autuação, citando entre outros fundamentos: i) a existência de escrituração de crédito indevido de imposto por esquema fraudulento e não reconhecimento de todas as receitas tributáveis; ii) a responsabilização dos sócios; e iii) os motivos de dolo; iv) a exigência do tributo, seus reflexos, multas de mora e multa regulamentar e dos juros.

Das Preliminares.

2. Do Cerceamento do Direito de Defesa.

Infere que não há como se defender em face da acusação fiscal de que a autuada utilizou notas fiscais para creditamento de insumos de PIS e COFINS e de custos de mercadorias vendidas, a partir de inserção na escrituração contábil de notas fiscais que não foram confirmadas no exame da escrituração de fornecedores, sobre os quais houve diligência fiscal vinculada ao procedimento fiscal da Impugnante. Isto porque, entende, não poderá agir em nome dos terceiros e nem dispor de documentos, papéis ou informações das outras empresas citadas no Termo de Verificação Fiscal. Não podendo agir em nome dos terceiros, sente-se cerceada em suas defesas, atingida de forma violenta e brutal em direitos constitucionais, feridos porque somente pode se conhecer o que consta do Termo de Verificação Fiscal.

Acrescenta que é flagrante o prejuízo à defesa da Impugnante o modo como foi procedida à fiscalização e, ainda, o desrespeito ao regular processo administrativo, conduzindo este à sua nulidade, posto que foram desconsiderados custos de mercadorias devidamente escrituradas, em grande monta, pela não apresentação dos documentos no prazo determinado pela fiscalização, sendo que se trata de notas fiscais eletrônicas, que poderiam ser localizadas pelo agente fiscalizador através do SPED contábil dos fornecedores.

Cita doutrina e descreve a importância do autuado tomar conhecimento dos fatos e da acusação sob pena de violação ao princípio do contraditório e da ampla defesa.

3. Utilização de informações de outros MPF-F.

Aduz que o agente fiscalizador colheu provas, mais tarde utilizadas no Termo de Verificação Fiscal contra a Impugnante, anteriormente à instauração de MPF contra esta, tolhendo assim o contraditório e a ampla defesa.

Cita o artigo 44 da Lei 9.784/99, que estabelece o prazo de 10 dias para o interessado se manifestar após o encerramento da instrução, no entendimento de que a impugnante deveria ter sido intimada para se manifestar sobre a diligência efetuada nos seus fornecedores.

Enfatiza o desprezo às normas por parte do Fisco e cita o art. 8º do Decreto 3.969/01 que exige a apresentação de Mandado de Procedimento Fiscal Extensivo (MPF-Ex) no caso de diligência para coletar informações e documentos destinados a subsidiar procedimento de fiscalização relativo a outro sujeito passivo.

Ainda no campo das nulidades, cita ofensas ao art. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, o art. 906 do RIR/99, e Lei 9784/99 art. 30 e 38.

4. Da decadência.

Aborda a questão da decadência afirmando que em 30/05/2018 quando ocorreu a inclusão de novos tributos na ação fiscal (IRPJ e CSLL) o primeiro trimestre de 2013 já estava decadente.

Aduz que o presente Auto de Infração trata de tributos (Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Reflexos CSLL, COFINS, PIS/PASEP), cuja constituição decorre da declaração pelo contribuinte e de sua homologação pelo Fisco. Na verdade, é que o chamamos de tributos, cujo lançamento é o homologado, tudo na forma do art. 150, parágrafo 4º do CTN.

Nesse passo, frisa que o Fisco neste tipo de lançamento tem o prazo de cinco anos, a contar do fator gerador, para contestar as declarações do contribuinte, sob pena de decadência, conforme preceitua o parágrafo 4º do mesmo artigo 150 do CTN. Explica:

Sendo assim, o Auto de Infração, ora impugnado, engloba tributos, contribuições sociais e reflexos de multas e juros que já foram alcançados pela decadência.

Vejamos, o Auto de Infração aponta pseudas diferenças de tributos decorrentes das competências compreendidas entre 01/2013 e 12/2014, tendo este sido lavrado no dia 06 de dezembro de 2018. A Impugnante foi devidamente intimada do Auto de lançamento no dia 20 do mês de dezembro de 2018, conforme termo anexado ao processo administrativo fiscal. Então, todas as diferenças de contribuições sociais e seus reflexos relativos às competências de 01/2013 a 10/2013 estão decadentes, tiveram seus auto-lançamentos homologados

tacitamente, extinguindo-se eventuais diferenças de créditos tributários, conforme o art. 150, parágrafo 4º, do CTN. Igualmente o IRPJ nos primeiro, segundo e terceiro trimestre de 2013.

...

Desta feita, deve ser considerado como marco de interrupção da decadência o mês de novembro de 2013 (competência, onde houve a intimação da impugnante) e não a data da lavratura do Auto de Infração.

Portanto, impõe-se, desde logo, independentemente das demais considerações, a declaração de decadência e o imediato afastamento do auto de infração, ora impugnado, de todos os lançamentos e seus reflexos de multas e juros relativamente às competências de 01/2013 a 11/2013, o que, agora, também se requer.

5. Dos juros e multas.

Requer a anulação do auto de infração atinente ao Processo Administrativo Fiscal impugnado, ou subsidiariamente deve ser totalmente excluído do Auto de Infração todos os valores, juros, multas relativas à Contribuição Social sobre Lucro Líquido e ao Imposto de Renda, o que, desde já, se requer nesta ordem de apreciação.

Do Mérito.

6. Da colaboração com a fiscalização.

Frisa que a Impugnante sempre colaborou com a Fiscalização, apresentando toda a documentação que lhe foi solicitada, bem como esclarecendo todos os fatos e os requerimentos realizados pelos agentes de fiscalização, fosse acerca de sua atividade principal, apenas comércio, ou mesmo fosse de sobre sua relação comercial com terceiros, fornecedores de mercadorias, prestadores de serviços ou clientes. Enfim, tudo que foi solicitado foi prontamente respondido e esclarecido ou solicitado prazo para cumprimento da obrigação, tendo em vista pedido de apresentação de documentos que a Impugnante já tinha como em período decadente, sendo que o prazo exíguo oferecido trouxe o transtorno de não localização de faturas, que foram consideradas como não existentes, mesmo com o histórico de número, data, fornecedor, prova do pagamento via bancária.

(...)

9. Dos lançamentos relativos ao PIS e COFINS. Das mercadorias comercializadas com alíquota zero.

No tocante às mercadorias comercializadas com alíquota zero destinadas a hospitais, clínicas, consultórios, campanhas de saúde do poder público, laboratórios e afins, conforme inciso III, artigo 1º do Decreto nº 6.426/2008, as quais foram desconsideradas pelo Fisco, aduz que a Impugnante é empresa distribuidora de produtos, portanto é secundária na cadeia de distribuição, já recebendo da indústria/importador tais produtos com alíquota zero, conforme demonstram as notas fiscais enviadas ao fisco no decorrer da ação fiscal, por amostragem. Assim, não poderia a Impugnante tributar a venda se já recebe o produto da indústria/importador com alíquota zero ou regime monofásico. O inciso III do artigo 1º do Decreto nº 6.426/2008 dispõe sobre “destinação” e não venda direta.

Acrescenta que a auditoria fiscal não aceitou como justificativa duas declarações firmadas pelas empresas Cirúrgica Brasil e BlueMed confirmando que os produtos

adquiridos tiveram destinação final a hospitais, consultórios, campanhas de saúde do poder público, laboratório e afins.

Entende que estas mercadorias, se não fossem consideradas como alíquota zero ou monofásicas, teriam direito a uso dos créditos na aquisição, que não foram utilizados, como se demonstra na Escrituração Contábil Fiscal que foi disponibilizada à Fiscalização. A utilização desses créditos inclui aqueles decorrentes de fretes, serviços de representação comercial, serviços de terceiros, e que são essenciais para a obtenção dos resultados e sabidamente esterilizados como tal por decisão do STJ no julgamento de Recurso Repetitivo 1.221.170, normatizado pela PGFN através da NOTA SEI 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF. Traz tabelas com totalização mensal da base de cálculo e dos créditos não utilizados.

10. Dos lançamentos relativos ao PIS e COFINS. Da exclusão do ICMS da base de cálculo da PIS/COFINS.

É de se ressaltar ainda que a Impugnante é titular do Mandado de Segurança cadastrado sob o número 5024546-18.2018.4.03.61.00 que tramita junto à Douta 11ª Vara Cível Federal de São Paulo, sendo que em 03/10/2018, antes, portanto do presente lançamento objeto da presente Impugnação, foi concedida liminar suspendendo a cobrança das Contribuições a título de PIS e COFINS com a inclusão do valor destacado na Nota Fiscal como valor relativo a ICMS. Assim, o lançamento relativo a PIS/COFINS deveria ter deduzido dos fatos geradores os valores destacados nas notas fiscais em relação ao ICMS.

11. Dos lançamentos relativos ao PIS e COFINS. Da tributação PIS/COFINS sobre bonificações.

Amparado no CTN, art. 109 e 110, na Lei 6.404/76, art. 177, na Deliberações CVM nº 575 e 597, e nos pronunciamentos contábeis CFC 16 e 30, de 2009, define que as bonificações e descontos comerciais não possuem natureza jurídica de receita, devendo ser tratados como redutores de custos, e como tal devem ser reconhecidos à conta de resultado ao final do período, se o desconto corresponder a produtos já efetivamente comercializados, ou à conta redutora de estoques, se o desconto referir-se a mercadorias ainda não comercializadas pela entidade. Transcreve doutrina e normas internacionais de contabilidade no entendimento que os descontos comerciais e bonificações são redutores do preço de aquisição da mercadoria, não podendo ser classificados como receita.

Reputa indevida a inclusão da receita com bonificações na base de cálculo, pois entende que só devem sofrer a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS as receitas decorrentes de atividades principais da contribuinte, como decorrentes da venda de mercadorias e da prestação de serviços. As demais receitas não podem fazer parte da base de cálculo das referidas contribuições, pois estão fora do conceito de faturamento.

Reproduz jurisprudência do Carf no sentido de que o recebimento de mercadorias em bonificação implica mera redução do respectivo custo unitário de aquisição, e a redução de custo não equivale a receita e, portanto, não pode ser fato gerador da COFINS.

13. Da multa regulamentar (MULDI).

No que tange à multa por obrigação acessória na Escrituração Contábil Fiscal do PIS/COFINS, considerando inexistente a obrigação principal, entende que não há de se falar em obrigação acessória por omissão de contribuições a Título de PIS e COFINS no período lançado.

(...)

15. Da escrita contábil imprestável. Do arbitramento da base de cálculo do PIS/COFINS e da CSLL. Do equívoco na apuração base de cálculo do PIS/COFINS e da CSLL.

Quanto à CSLL, argumenta ser inadmissível considerar o valor global das notas fiscais como base de cálculo para apuração do CSLL, uma vez que assim procedendo não estariam de modo algum sendo considerada a existência de custos na comercialização dos produtos pela Impugnante. O correto, entende, a partir da desconsideração de notas fiscais e conseqüentemente da própria escrituração contábil da empresa, seria proceder ao arbitramento do lucro da empresa. E então, sobre o lucro arbitrado (nova base de cálculo), fazer a apuração do imposto devido. Além disso, há, pois, nítido erro no lançamento tributário, pois efetuado sobre base de cálculo que não corresponde àquela fixada pela legislação, para o caso em que o Fisco está autorizado à desclassificação da escrita contábil/fiscal da contribuinte.

No tocante ao PIS e COFINS, que por se tratarem também de impostos não cumulativos, as contribuições PIS e COFINS não poderiam seguir a metodologia de apuração de tributos utilizada no auto de infração impugnado, visto que padeceram dos mesmos vícios da CSLL, para a glosa dos creditamentos feitos pela Receita Federal, deveriam ter sido apuradas as contribuições a título de PIS/COFINS na forma cumulativa, com créditos dos valores já recolhidos.

Refuta a glosa de créditos, pois entende que deveria ter sido adotada a apuração do arbitramento em face da desconsideração de sua escrita fiscal.

16. Da ilegalidade do lançamento. Da violação a princípios constitucionais

Suscita em linhas gerais que o lançamento tributário combatido implicou em violação a princípios constitucionais, sobretudo o da Legalidade (tipicidade cerrada) e da Segurança Jurídica.

17. Da multa qualificada. Da natureza confiscatória. Do pedido de redução.

Reputa indevida a qualificação da multa, no entendimento de que a qualificação para 150% não só da intervenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do seu evidente intuito, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Em sequência sustenta que na situação versada neste auto não houve dolo por parte da contribuinte, logo incabível a aplicação da multa qualificada. Não se pode confundir finalidade de um ato e dolo na prática do mesmo ato.

Adita que, ainda que se reste comprovada a ocorrência de fraude, alguns tribunais pátrios têm aceitado a tese de que um valor tão elevado possui caráter confiscatório e afronta de forma integral o princípio da razoabilidade. Colaciona jurisprudência do Judiciário.

Ante aos argumentos declinados, pede a redução da Multa Punitiva para o patamar máximo de 100% do valor principal do tributo.

18. Das diligências e perícias

Requer-se a realização de diligências e de perícia, nos termos dos inclusos e específicos pedidos aqui anexados, inclusive em relação a fornecedores, para que, mesmo por amostragem, sejam validadas as faturas de aquisição de mercadorias da Impugnante e validadas as vendas canceladas.

(...)

II. DEFESA DOS SUJEITOS PASSIVOS POR RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA: ODAIR DOS SANTOS; CLÉRE BIZAROLI DOS SANTOS; DARIO DOS SANTOS; E LIBERATO ERNESTO DOS SANTOS.

20. Da incorreta identificação dos responsáveis pelo pagamento do eventual crédito tributário – inexistência de responsabilidade tributária.

Insurge-se ante a imputação de solidariedade aos sócios da empresa, pois entende que não existem razões que levem a Fiscalização à imputação de responsabilidade solidária pelo pagamento do tributo aos sócios ou administradores da Impugnante e a sua inclusão como co-responsáveis pela obrigação tributária em comento, sendo este ato totalmente ilegal e arbitrário. Cita jurisprudência do Judiciário no sentido de que a solidariedade dos sócios somente se configura quando estes agem com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, conforme é definido no CTN.

Cita hipóteses de solidariedade figuradas nos artigos 134 e 124, II, do CTN. Prossegue afirmando que o art. 134 do CTN não estabeleceu a responsabilidade solidária plena. Além de subsidiária essa responsabilidade, o sócio só responde pelo crédito tributário devido pela pessoa jurídica presentes os seguintes requisitos: a) no caso de liquidação de sociedade de pessoas; b) no caso de impossibilidade de exigência do tributo do contribuinte; e c) nos atos que intervierem ou pelas omissões de que foram responsáveis.

Sustenta que é imperativo que o responsável solidário tenha uma vinculação com a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária, quer por ato comissivo, quer por omissão culposa, e que a responsabilidade solidária não pode ser deduzida de um ato de terceiro.

Enfatiza que falta de pagamento de tributo apurado a partir de registros contábeis, como no caso presente, frequentemente confundida com a hipótese de infração legal de que cuida o dispositivo sob comento, não enseja a responsabilidade solidária do sócio ou administrador, porque não configura infração legal da qual resultou o tributo, conforme se coaduna com a Súmula 430 do STJ.

Aduz que não houve por parte da auditoria fiscal a prova da existência de abuso, fraude de caráter penal, sonegação, uso de testas-de-ferro, condutas dolosas, etc. O fisco não conseguiu provar a ocorrência de qualquer elemento do artigo 135 do CTN, aplicando tese de responsabilidade subjetiva, culpa presumida. A auditoria fiscal não detalha onde, como e quando ocorreu a hipótese de excesso de poderes ou infração de lei. A fiscalização não demonstrou em relação aos lançamentos das contribuições sociais, CSLL, PIS e COFINS, a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no artigo 124 e artigo 135 da Lei nº 5.172/66.

Argumenta que apenas à Empresa deve ser imputada a responsabilidade pelo pagamento dos tributos em questão, pois ela, e somente ela neste momento processual, seria a possível responsável pelo pagamento das exações, caso estas fossem devidas – o que se admite somente a título de argumentação – razão pela qual se requer desde já a exclusão da responsabilidade solidária imputada aos sócios e procuradores pelo pagamento da presente notificação.

Acrescenta que a autoridade fiscal descumpriu os termos da Portaria PGFN 180 de 25 de fevereiro de 2010, publicada no DOU de 26/02/2010, que trata de responsabilidade de co-devedor. Referida Portaria dispõe no seu artigo 2º que a inclusão de responsável solidário na Certidão da Dívida Ativa da União somente ocorrerá após a declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil acerca da ocorrência de ao menos uma das quatro situações previstas, a saber: I-

excesso de poderes; II- infração à lei; III- infração ao contrato social ou estatuto; IV- dissolução irregular da pessoa jurídica.

Conclui que o Fisco não logrou comprovar em nenhum momento a ocorrência da hipótese do artigo 135 do CTN, qual seja, a prática de atos com excesso de poder ou infração à lei, tendo havido apenas a alusão ao não cumprimento de obrigação acessória e ocorrência de inadimplemento no recolhimento dos tributos e contribuições.

21. Da decisão do Supremo Tribunal Federal – aplicação do artigo 543-b do Código de Processo Civil.

Transcreve Julgamento do Recurso Extraordinário 562.276-PARANÁ, Relatora Ministra Ellen Gracie, em que a União foi recorrente, no sentido de que o artigo 135, III do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

Do Acórdão recorrido

Foi exarado o Acórdão recorrido, julgando procedente em parte a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente, em função de retificações de matéria tributável atribuída às contribuições para o PIS/Pasep, COFINS e da Multa Regulamentar – EFD – Contribuições, não tendo havido, entretanto, qualquer alteração quanto aos lançamentos originais de IRPJ e de CSLL.

Do Recurso Voluntário

Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, recuperando parte substancial de sua argumentação contida na sua Manifestação, no caso, as questões concernentes aos lançamentos de Contribuição para o PIS/Pasep, da COFINS e da Multa Regulamentar – EFD – Contribuições. Questões outras pertinentes aos demais lançamentos não serão aqui abordadas, em face de que serão objeto de apreciação em outro processo administrativo fiscal, conforme relatoriado.

Em 08.02.2023, apresentou documentos complementares, inclusive Relatório Técnico, como prova técnica.

Os responsáveis solidários Odair dos Santos, Clére Bizaroli dos Santos e Dário dos Santos, apresentaram, em conjunto, um único Recurso Voluntário. Enquanto, Liberato Ernesto dos Santos interpôs Recurso Voluntário em separado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Renan Gomes Rego, Relator.

Da admissibilidade

Dos Recursos Voluntários

Os Recursos Voluntários são tempestivos e reúnem os demais requisitos de admissibilidade, de modo que admito seu conhecimento.

Especialmente sobre os documentos juntados pela Recorrente em 08.02.2023, considero ilegítimo a juntada de provas após a apresentação do Recurso Voluntário, quando o processo já se encontrava em pauta de julgamento.

Explico.

O Recurso Voluntário foi interposto em 15.05.2019, e a apresentação de documentos complementares, inclusive Relatório Técnico, como prova técnica, se deu em **08.02.2023**, após a indicação de pauta publicada no Diário Oficial da União em 01.02.2023 para a sessão de julgamento do dia **14.02.2023**.

É razoável inferir que este julgador estaria impossibilitado de analisar essas provas em um prazo de três dias úteis antes do julgamento, assim como, nada justifica a tardia apresentação das provas, que somente foram disponibilizadas após quase 3 anos depois do seu Recurso Voluntário.

Defendo ser possível relativizar o princípio da preclusão e as exigências da legislação processual, tendo em vista que, por força do princípio da verdade material, podem ser analisados documentos e provas trazidos aos autos posteriormente a juntada do Recurso Voluntário, ainda mais quando alteram substancialmente a prova do fato constitutivo ou em razão da complexidade da prova apresentada e da proximidade das datas da interposição do recurso e da juntada dos documentos complementares. O direito da parte à produção de provas comporta graduação a critério da autoridade julgadora, com fulcro em seu juízo de valor acerca de sua utilidade e necessidade, de modo a assegurar o equilíbrio entre a celeridade processual, a verdade material e a estabilidade das relações jurídicas.

Todavia, o presente caso está situado no extremo oposto quando tomadas tais referências, além do que a Recorrente não informou no Recurso Voluntário que existia relatório técnico pendente de conclusão.

Portanto, não conheço dos documentos complementares, inclusive Relatório Técnico, apresentados em 08.02.2023.

Do Recurso de Ofício

Nos termos do Decreto nº 70.235/1972, art. 34, inc. I, e da Portaria MF nº 02/2023, cabe recurso de ofício (remessa necessária) ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sempre e quando *a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais)*.

Assim, em atenção à previsão dos dispositivos retro mencionados e em convergência com a Súmula CARF nº 103, que prevê que *para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância*, verifica-se que o Acórdão sob escrutínio promoveu a exoneração de R\$ 3.843.197,72, referente

ao principal, R\$ 5.764,796,45, a título de multa, e R\$ 1.131.157,33, a título de multa regulamentar. O somatório da exoneração é inferior ao atual limite de alçada.

Por essa razão, não conheço do recurso de ofício

Das preliminares

Do cerceamento de defesa. Do prejuízo à defesa.

A Recorrente alega nulidade do auto de infração, afirmando que houve cerceamento do seu direito de defesa em razão de: **i.** no caso de notas fiscais falsas, não poderá agir em nome dos terceiros e nem dispor de documentos, papéis ou informações das outras empresas citadas no Termo de Verificação Fiscal e **ii.** ausência de regular processo administrativo pela não apresentação dos documentos no prazo determinado pela fiscalização, sendo que se trata de notas fiscais eletrônicas, que poderiam ser localizadas pelo agente fiscalizador através do SPED contábil dos fornecedores.

Nesse ponto, com a devida licença, adoto como minhas razões de decidir a decisão recorrida, por concordar com os argumentos do voto condutor do Acórdão recorrido, razão pela qual cito trechos:

*A autoridade autuante trouxe aos autos o relato e as provas coletadas nas verificações realizadas no SPED contábil dos fornecedores, consubstanciando no próprio processo uma suposta inidoneidade dos documentos utilizados. **Não se trata de diligência fiscal como aduz a defesa, e sim de verificações internas empreendidas no sistema de escrituração digital.***

*O exame dos autos revela que **a Fiscalização intimou a contribuinte inúmeras vezes para comprovar, mediante documentação hábil e idônea** (notas fiscais de compra e comprovantes dos pagamentos efetuados), as aquisições de mercadorias, tendo a empresa, no entanto, se limitado a alegar que não localizou os documentos fiscais requisitados.*

É fundamental no Processo Administrativo Fiscal a observância, pelo sujeito passivo, do seu dever de colaboração para com a Fiscalização no sentido de lhe proporcionar condições de apurar a verdade dos fatos.

Leandro Paulsen (1), com suporte na doutrina e na jurisprudência, é ainda mais incisivo afirmando que:

“... o contribuinte jamais pode se furtar à fiscalização. Poderá, sim, opor-se aos efeitos de eventual lançamento que entenda ilegal. Ocorre, com freqüência, uma confusão entre a atividade de fiscalização tributária e os seus efeitos. Contra aquela, o contribuinte não pode se opor, tendo inclusive o dever legal de facilitá-la; contra esses, tem abertas inúmeras vias, nas esferas administrativa e judicial, para deduzir seu eventual inconformismo.”

À vista desses ensinamentos fica claro que, como no caso presente, se não há condições de se buscar a fundo a verdade material por descumprimento do dever de colaboração pelo contribuinte, a Fiscalização não pode ser impedida de glosar com base em

informações colhidas no Sped os custos de aquisição não comprovados e constituir o crédito tributário devido.

A impugnante reclama ainda de prejuízo à sua defesa em face de não dispor de documentos das empresas fornecedoras, entendendo que ela não pode agir em nome de terceiros.

*O livre convencimento do julgador deve estar limitado à aferição das provas carreadas aos autos, que fazem parte do litígio. **Não é cabível apreciar se houve ou não cerceamento do direito de defesa por conta da não comprovação da emissão das Notas Fiscais pelos fornecedores, transferindo a estes o ônus da prova. O ônus da prova incumbe a quem alega.***

Pela busca da verdade material, a Fiscalização empreendeu pesquisas no SPED, que confirmaram a não emissão dos documentos fiscais. A verificação de serem hábeis e suficientes os elementos apresentados pela Fiscalização para comprovar a infração tributária é questão a ser tratada no mérito, se suscitada. Em termos processuais, não é obrigação da fiscalização produzir prova em favor do contribuinte.

É garantida a vista aos autos e a cópia dos documentos constantes nos processos administrativos no âmbito da administração pública federal, tal qual previsto pela Lei nº 9.784/99:

(...)

A contribuinte foi cientificada do Auto de Infração, Termo de Verificação Fiscal, e anexos, os quais contém elementos suficientes à descrição dos fatos e fundamentos da autuação, constando todos enquadramentos legais e penalidades aplicadas possíveis para os tributos envolvidos.

As hipóteses de nulidade do auto de infração estão definidas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal - PAF, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, verbis:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

No caso concreto, vê-se que não ocorreram as hipóteses previstas no dispositivo acima, já que os autos de infração foram lavrados por servidor competente, Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, e possuem completa descrição dos fatos e enquadramento legal, atendendo integralmente ao que estabelece o art. 10 do PAF, combinado com o art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, não havendo nenhum vício formal ou cerceamento do direito de defesa da impugnante.

*Quanto aos procedimentos fiscais anteriores ao lançamento, são de natureza inquisitorial. **Não há exigência legal que obrigue que o sujeito passivo seja cientificado de verificações preliminares empreendidas pelo Fisco, ou mesmo, que se manifeste sobre tais procedimentos.***

A fase litigiosa do processo administrativo-fiscal somente tem início com a apresentação da impugnação (art. 14 do PAF). O contraditório e a ampla defesa são garantias constitucionais conferidas aos litigantes em processo judicial ou

administrativo (art. 5º, LV, da Constituição Federal). Assim, não há falar em cerceamento do direito de defesa por atos realizados pelo autuante.

Demais disso, revela salientar que o cerceamento do direito de defesa se dá pela ocorrência de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do ato administrativo, impedindo o contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo, hipótese que não se verifica no caso. O contraditório é exercido durante o curso do processo administrativo, nas instâncias de julgamento, não tendo sido identificado qualquer hipótese de embaraço ao direito de defesa da Recorrente.

O presente feito não demanda maiores elucubrações e está pronto para ser julgado, foi pautado na análise de notas fiscais colacionadas nos sistemas eletrônicos da RFB, de pleno conhecimento da Recorrente, bem como pela dinâmica do ônus da prova, em uma condução investigativa por parte da autoridade fiscal competente, que atua com poderes amplos e legalmente estabelecidos de investigação na busca da verdade dos fatos.

Acrescentando, constato todas as indicações obrigatórias do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 na formalização do auto de infração:

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 trinta dias;

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

Além disso, a Recorrente revela conhecer plenamente a acusação que lhe foi imputada, rebatendo-a mediante substancial defesa, abrangendo não somente preliminares, mas também razões de mérito, o que descaracteriza cerceamento do direito de defesa ou qualquer outro prejuízo ao contribuinte.

Tendo a autoridade fiscal demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o procedimento fiscal em questão, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato

administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente dos artigos 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Ante o exposto, destaco, uma vez mais, que não vislumbro qualquer nulidade na hipótese dos autos, seja do lançamento tributário, ou mesmo no Acórdão recorrido, não tendo sido constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa.

Da utilização de informações de outros MPFs. Da falta de intimação para se manifestar sobre o fim da instrução (art. 44 da Lei 9.784/1999)

A Recorrente aduz que a Fiscalização consultou notas fiscais dos fornecedores para considerar inidôneas inúmeras notas fiscais de aquisição de produtos e serviços, assim como, colheu provas, mais tarde utilizadas no Termo de Verificação Fiscal contra a Recorrente, anteriormente à instauração de MPF, tolhendo assim o contraditório e a ampla defesa.

Também cita o artigo 44 da Lei 9.784/99, que estabelece o prazo de 10 dias para o interessado se manifestar após o encerramento da instrução, no entendimento de que a Recorrente deveria ter sido intimada para se manifestar sobre a diligência efetuada nos seus fornecedores, enfatizando o desprezo às normas por parte do Fisco e cita o art. 8º do Decreto 3.969/01 que exige a apresentação de Mandado de Procedimento Fiscal Extensivo (MPF-Ex) no caso de diligência para coletar informações e documentos destinados a subsidiar procedimento de fiscalização relativo a outro sujeito passivo.

De pronto, de se ver que não assiste qualquer razão à Recorrente.

Quanto à alegação que a Fiscalização colheu provas em diligências empreendidas nas empresas fornecedoras da Recorrente, anteriormente à instauração de MPF em face da autuada, manifesto aqui defender a razão de decidir do Acórdão recorrido que esclarece:

(...)

não constam dos autos que foram realizadas diligências fiscais nos estabelecimentos dos fornecedores da pessoa jurídica autuada, mas sim pesquisas executadas em procedimento interno no SPED que deram acesso às notas fiscais emitidas pelos fornecedores, tendo como destinatária, à época, a empresa CBS Médico Científica Com. e Repres. Ltda., sendo que, para essa atividade, não há exigência de emissão de MPF ou TDPF.

(...)

Diante disso, não prosperam os argumentos de nulidade do procedimento do auto de infração pelo fato de terem sido colhidas provas no SPED dos fornecedores anteriormente à instauração do TDPF na impugnante, pelo simples fato de não haver previsão legal para tanto; como também em razão da coleta de notas fiscais no SPED não possuir a natureza de diligência fiscal (mas sim uma pesquisa interna); e por estes fatos não trazerem qualquer prejuízo ou cerceamento de direito de defesa para o contribuinte.

Como se vê, esses fatos não trazem qualquer prejuízo ou cerceamento de direito de defesa para a Recorrente.

Ademais, o MPF é instrumento de controle interno de procedimentos fiscais e em nenhum momento limita ou condiciona o lançamento efetuado pela autoridade fiscal, desde que atendidos os pressupostos de validade do art. 142 do CTN.

É pacífico nas Turmas deste Conselho que eventuais irregularidades formais ou materiais no MPF não são passíveis de nulidade do procedimento fiscal ou auto de infração, mormente em virtude de ausência de prejuízo à parte.

Aliás, temos neste Tribunal Administrativo a Súmula CARF n.º 171, a qual expõe:

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

Em relação ao prazo de 10 dias para o contribuinte se manifestar após o encerramento da instrução (artigo 44 da Lei 9.784/99), o artigo 69 do citado texto legal estabelece que *os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei.*

É o caso do processo administrativo fiscal que se rege por norma específica: o Decreto n.º 70.235/1972, não se lhe aplicando o estatuído no artigo 44 da lei n.º 9.784/1999, tendo em vista que a aplicação subsidiária de uma norma a outra, pressupõe a presença de lacuna naquela norma a ser suprimida por dispositivo desta. Não é o caso presente, posto que o rito do processo administrativo fiscal está plenamente previsto no Decreto n.º 70.235/1072, não havendo lacuna a ser suprimida.

Da decadência

A Recorrente suscita que o presente auto de infração trata de tributos, cuja constituição decorre da declaração pelo contribuinte e de sua homologação pelo Fisco, tudo na forma do art. 150, §4º, do CTN, operando a decadência relativo às competências 01 a 11 do ano-calendário de 2013.

Por outro lado, a decisão de 1ª instância defende que a regra contida no mencionado §4º do art. 150 é excepcionada nos casos em que se comprovar a ocorrência de *dolo*, *fraude* ou *simulação*, passando a prevalecer o prazo previsto no inciso I do art. 173 do CTN. Também esclarece que a Fiscalização **comprovou** nos autos (isto é, no Termo de Verificação e de Responsabilidade Tributária Solidária) que a autuada agiu com **dolo e fraude**.

Resumo dos fatos constatados pela Fiscalização e analisados pelo Acórdão recorrido, que caracterizam conduta fraudulenta:

- i. Compras de mercadorias inseridas indevidamente pela contribuinte nos Livros de Registro de Entradas e na escrituração contábil não constam das referidas notas fiscais emitidas pelos fornecedores;
- ii. Inexistência das notas fiscais no SPED, as referidas notas fiscais não foram emitidas pelas empresas fornecedoras, concluindo-se pela falsidade dos documentos;
- iii. Intimada a contribuinte a comprovar, mediante documentação hábil e idônea, as devoluções de vendas, a empresa apresentou parcialmente as notas fiscais e informou que algumas das notas foram canceladas. Novamente intimada, alegou não ter apresentado tais documentos na fase do procedimento de fiscalização, também deixou de fazê-lo quando da impugnação, limitando-se, tão-somente, a alegar que a não apresentação de todas as milhares de notas fiscais solicitadas deu-se por questão logística e pelo descumprimento de obrigações por parte de empresa terceirizada encarregada do arquivamento dos documentos;
- iv. Registro indevido ou omissão valores descritos anteriormente na Escrituração Fiscal Digital das Contribuições para o PIS e COFINS – EFD-Contribuições;
- v. Não comprovaram com documentação hábil e idônea as receitas de bonificações, omitindo fatos geradores de contribuição social.

Segundo o professor Doutor Hugo de Brito Machado Segundo, na sua obra *Processo Tributário* (de 2017), *a única hipótese na qual um tributo, embora submetido ao lançamento por homologação, pode ser objeto de lançamento nos termos do art. 173 do CTN é aquela na qual há dolo, fraude ou simulação.*

Nessa mesma linha de raciocínio, o professor Paulo de Barros Carvalho (em *Direito Tributário Linguagem e Método*, de 2015), defende a aplicação do art. 173, I, do CTN, em casos como o aqui comprovados pelo Fisco:

Diante da lacuna causada pela omissão do legislador ordinário em disciplinar esse prazo, entendemos que a regra que mais condiz com o espírito do sistema é a do art. 173, I, do Código Tributário Nacional, isto é, havendo dolo, fraude ou simulação, adequadamente comprovados pelo Fisco, o tempo de que dispõe para efetuar o lançamento de ofício é de cinco anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter praticado o ato.

Tal posição já está consolidada no CARF que aprovou a Súmula CARF nº 72, cujo teor transcrevo:

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Em assim sendo, aplicável seria a regra do inciso I do art. 173 do CTN, ou seja, o termo inicial da contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, e, no caso em comento, com o início da contagem do prazo decadencial a partir de **01.01.2014** e, contados cinco anos daí, teríamos o prazo fatal em **31.12.2018**.

Tendo em vista que a ciência do lançamento deu-se em **20.12.2018**, não há que se cogitar de eventual decadência de constituição de crédito tributário.

Da escrita contábil imprestável. Do arbitramento da base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS.

Em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente argumentou que a glosa de custos levaria à constatação de suposta ocorrência de fraude, devendo a auditoria fiscal proceder à desconsideração da escrituração contábil e adotar o regime de arbitramento para determinação do lucro tributável em detrimento à apuração do Lucro Real, e que assim não tendo procedido a Auditoria-Fiscal, acarretou a nulidade do lançamento.

Narra a Recorrente que, no tocante à base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS apurados na forma da não-cumulatividade, por se tratarem de tributos *não-cumulativos*, tais contribuições não poderiam seguir a metodologia de apuração de tributos utilizada no auto de infração impugnado (Lucro Real), visto que padeceram dos mesmos vícios, devendo, portanto, serem apuradas na *forma cumulativa*.

Defende que o regime de apuração *não cumulativo* do PIS/Pasep e da COFINS somente é aplicável às pessoas jurídicas submetidas ao lucro real. As pessoas jurídicas submetidas à apuração do lucro presumido ou *arbitrado* são contribuintes do PIS/Pasep e da COFINS pelo regime de apuração cumulativo. Assim, se o lançamento que sustentou a exigência do IRPJ com base no lucro real foi cancelado em face da necessidade de arbitramento do lucro, o regime de apuração das referidas contribuições deve ser o da cumulatividade, não havendo como subsistir a exigência.

Primeiramente, advirto que a exigência do IRPJ e da CSLL com base no lucro real **não foi cancelada**. Muito pelo contrário, a decisão de piso e o Acórdão em Recurso Voluntário n.º 1401-006.234, de 18 de outubro de 2022, que versou sobre o auto de infração contemplando lançamentos de IRPJ e da CSLL em desfavor da Recorrente, conservaram a tributação pelo Lucro Real.

Senão, vejamos o decidido na DRJ:

(...)

No contexto, saliente-se, como o asseverou a própria auditoria no TVF, a contribuinte disponibilizou para a Fiscalização, entre outros documentos, a escrita contábil e fiscal, como Livro Razão, Livros de Entradas e Saídas de Mercadorias, e Demonstrativos mensais de apuração das Contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, relativos às operações da empresa nos anos-calendário de 2013 e 2014.

Conforme será evidenciado no bojo do presente julgamento, as condutas perpetradas pela autuada consistem na: i) escrituração, em documentos ou livros exigidos pela lei fiscal, de notas fiscais inexistentes, que sabiam falsas, de aquisições de mercadorias e de entradas (no caso de bonificações); ii) na utilização de notas fiscais de devolução de vendas não comprovadas ou canceladas na apuração do lucro real, reduzindo tributos; e iii) no registro indevido ou omissão valores descritos anteriormente na Escrituração Fiscal Digital das Contribuições para o PIS e COFINS – EFD-Contribuições.

Não obstante a série de condutas infracionais relatadas acima, **não há elementos nos autos que permitam afirmar com convicção que a contabilidade é deficiente a ponto de torná-la imprestável. Só é justificável abandonar a escrita de um contribuinte se esta contiver um conjunto de vícios que impeçam identificar a movimentação financeira da empresa ou determinar o lucro real.**

Deve-se ressaltar ser jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF (e de seu antecessor, o Conselho de Contribuintes) que **o arbitramento do lucro é medida excepcionalíssima, extrema, que apenas pode ser adotada como última ratio, quando efetivamente não houver outra maneira de se apurar o lucro real**, ainda que apenas por aproximação, sem que se chegue ao seu valor exato, como se exemplifica pelos seguintes excertos de decisão do CARF, litteris:

ARBITRAMENTO É MEDIDA EXTREMA (ex. 89) – A aplicação do arbitramento é medida extrema e só deve ser utilizado como último recurso, por ausência absoluta de outro elemento que tenha mais condições de aproximar-se do lucro real. É imprescindível por parte do Fisco a abertura formal de prazo para apresentar-se a documentação que a elidiria (Ac. 1º CC 105-5.127/90 – DO 17/06/91). [grifei]

FALHAS SANÁVEIS (ex. 86) – A desclassificação da escrita contábil, com o consequente arbitramento do lucro tributável, é medida aplicável quando forem apuradas falhas insanáveis, que não permitam apurar o lucro real (Ac. 1º CC 105-4.020/90 – DO 14/09/90).

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, exarada no Acórdão 1401- 00.248 – 1ª. Seção – 4ª. Câmara, 1ª Turma Ordinária:

LUCRO ARBITRADO. O arbitramento é medida extrema que só se justifica no caso de absoluta falta de condição de apurar o imposto devido no período base.

Quando não há deficiências na escrituração, sendo a escrituração suficiente para determinar o lucro real, incabível o arbitramento do lucro.

Assim, o fato de a escrituração contábil não demonstrar com acerto o resultado do exercício, com a consequente impossibilidade de chegar-se ao lucro real por meio das exclusões e adições permitidas e obrigatórias, segundo a legislação fiscal, não é suficiente para que haja o arbitramento do lucro.

Diante de fraudes, vícios, erros ou deficiências que alterem o resultado tributável, deve a autoridade fiscal, via de regra, apurar as infrações cometidas e autuá-las

***conforme o regime do lucro real**, cobrando o principal, os juros de mora e a multa cabível, que poderá eventualmente ser qualificada, se for o caso.*

Apenas nas hipóteses em que se torne completamente impossível apurar-se o resultado conforme as regras do lucro real é possível proceder-se ao arbitramento, ou seja, por ausência absoluta de outro elemento que tenha mais condições de aproximar-se do lucro real. Nesse sentido, caso seja possível aproveitar a contabilidade para se apurar o resultado conforme as regras do lucro real, o arbitramento não será cabível.

O arbitramento não é penalidade, constitui, tão somente, uma forma alternativa, utilizada em situações excepcionais, que só deve ser adotada diante da absoluta falta de possibilidade de determinação da base tributável com base nas outras formas (Lucro Real ou Presumido).

Nesse contexto, custos fictícios contabilizados indevidamente como custos de aquisição de mercadorias, de per si, não justificam o abandono da escrituração contábil, pois não impedem que o Lucro Real seja recalculado simplesmente adicionando ao lucro líquido tais valores.

*Por essas razões, **não deve ser acatada a arguição de nulidade por erro no critério de apuração do lucro.***

O regime não-cumulativo somente é admissível na sistemática do lucro real. Nos casos em que o lucro é arbitrado, a apuração do PIS e da COFINS é feita pelo regime cumulativo.

*Pelas razões expostas anteriormente, **como não foi verificada a imprestabilidade da contabilidade e, por conseguinte, não ocorreu o arbitramento do lucro, reputo correta a manutenção da tributação pelo Lucro Real e a incidência das contribuições PIS e COFINS na forma do regime não-cumulativo**, nos exatos termos em que foi lavrada a autuação fiscal, **não havendo qualquer razão para a mudança para o regime cumulativo.***

Pelas razões expostas pelo julgador *a quo*, nada a reparar na decisão de piso. Reitero correta a manutenção da incidência das contribuições PIS/Pasep e COFINS na forma do regime não-cumulativo, nos exatos termos em que foi lavrada a autuação fiscal, não havendo qualquer razão para a mudança para o regime cumulativo.

Do mérito

Da base de cálculo. Da incidência sobre produtos sujeitos à alíquota zero não destinados a uso em hospitais, clínicas etc.

Conforme consta da decisão de piso, a questão a ser enfrentada diz respeito à interpretação do alcance das desonerações da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS promovidas pelo Decreto no 6.426, de 7 de abril de 2008, em relação às receitas decorrentes da venda no mercado interno dos produtos classificados nas posições de NCM 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18

Nesta toada, a Fiscalização considerou que a Recorrente efetuou vendas diretamente para destinatários diversos dos especificados na legislação e que a referida desoneração também não seria aplicável às vendas dos citados produtos efetuadas para pessoas físicas, visto que estas também não se encontravam como destinatárias diretas na norma em comento. Isto é, somente poderiam auferir tal benefício as vendas feitas diretamente a hospitais, clínicas e afins, e não a empresas comerciais (revendedoras), a fabricantes de produtos médicos e a pessoas físicas.

O julgador *a quo* traz à luz a conclusão adotada pela Coordenação Geral de Tributação da RFB (Cosit) que mostrou no sentido de que a redução a zero é aplicável tanto na hipótese de importação ou de aquisição no mercado interno dos referidos produtos pela pessoa jurídica responsável por sua utilização, como também no caso de aquisições por pessoa jurídica revendedora, desde que, ao final da cadeia comercial seja observada a destinação dos produtos que é exigida no citado dispositivo legal. Posição essa que foi defendida pela Recorrente no seu Recurso Voluntário.

Diante desse entendimento, **o julgador de primeiro piso decidiu por retirar da base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS a receita de vendas efetuadas para revendedoras e para pessoa físicas, conforme demonstrado a seguir:**

Ano-calendário 2014:

- a) **vendas efetuadas a revendedores**, empresas comerciais;
- b) **vendas destinadas à pessoa física**, uma vez que a autoridade lançadora não logrou comprovar não se referir a consultórios médicos ou odontológicos;
- c) vendas de Kit Accu Check (dosador/medidor de insulina); e
- d) operação de comodato de produtos (Kit Accu Chek) com Ana Paula Imthon de Melo – CPF 032.825.747-89.

Ano-calendário 2013:

- a) **vendas operadas a revendedores**, empresas comerciais;
- b) **vendas de produtos às empresas** Cirúrgica Brasil Comercial e Importadora Ltda. e Bluemed Comercial Ltda., **que declararam que os venderam a hospitais, clínicas médicas ou odontológicas, pessoas físicas ou jurídicas;**
- c) **vendas destinadas à pessoa física**, uma vez que a autoridade lançadora não logrou comprovar não se referir a consultórios médicos ou odontológicos.

Efetivada a retificação necessária, passo a examinar as vendas destinadas a indústrias de cosméticos, indústrias de medicamentos, indústrias de materiais para medicina, que utilizaram os produtos na linha de produção e, portanto, consideradas consumidoras finais e que não venderam os produtos adquiridos; bem como a venda a restaurantes e similares.

Como foi amplamente debatido nesse decisório, o fato de o adquirente comerciante não ser a pessoa jurídica responsável por sua utilização não impede que lhe seja dada a destinação exigida pela legislação, notadamente em razão de suas características

(produtos de uso restrito a atividades médicas e sujeitos a implacável fiscalização da agência reguladora competente), que dificultam sua utilização em destinação diversa da preconizada pela Lei”.

Todavia, sendo constatada a existência do desvio de finalidade, cabe ao Fisco demonstrar que a contribuinte desviou o produto daquela aplicação a que está vocacionada, hipótese em que a exação fiscal recairá sobre quem aplicou o produto em descompasso com o ato legal, ou seja, constatado o desvio de finalidade da norma jurídica, afasta-se a benesse de redução da alíquota por falta de subsunção à norma tributária.

Nessa toada, apenas se pode exigir o tributo se houver a demonstração pelo Fisco de que a contribuinte desviou o produto daquela aplicação a que está vocacionada, hipótese em que a exação fiscal recairá sobre quem vendeu o produto ao destinatário final cuja atividade empresarial diverge daquela direcionada pela norma, e não em quem o negociou com as pessoas jurídicas inseridas na cadeia de revenda dos produtos médicos exaustivamente relacionados na norma em apreço.

Nesse sentido, reputa-se correto o levantamento fiscal que fez incidir a alíquota de PIS/COFINS sobre as vendas destinadas a indústrias de cosméticos, indústrias de medicamentos, indústrias de materiais para medicina, indústrias de instrumentos para uso médico, que utilizaram os produtos na linha de produção e, portanto, foram consideradas consumidoras finais e que não revenderam os produtos adquiridos.

Também nessa linha, devem ser incluídas na base de cálculo tributada as vendas efetuadas a restaurantes e afins, em razão da venda destinar-se a usuário final (não revendedor).

O Anexo I do Acórdão detalha a relação remanescente das notas fiscais de venda dos produtos sujeitos a alíquota zero, destinados a pessoas jurídicas e pessoas físicas diversas das mencionadas no artigo 1º, inciso III do Decreto 6.426/08, consideradas no cálculo após o julgamento.

Sendo este o entendimento, encaminho o presente voto no sentido de se dar provimento parcial à impugnação do sujeito passivo, relativamente à parcela da autuação relacionada ao item D do TVF: PRODUTOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO NÃO DESTINADOS A USO EM HOSPITAIS, CLÍNICAS, ETC.

Como se vê, houve o devido diálogo da decisão recorrida com relação à defesa apresentada, sendo que o Recurso Voluntário limita-se a repetir a impugnação, mas sem nada acrescentar ou inovar algo que teria sido lá afirmado e que necessitasse de uma intervenção por parte deste Colegiado.

Escrevendo de outro modo, sem refutar *com razões e provas* as vendas destinadas a indústrias de cosméticos, indústrias de medicamentos, indústrias de materiais para medicina, indústrias de instrumentos para uso médico e restaurantes (arroladas no Anexo I do Acórdão da DRJ), a Recorrente não apresentou nenhuma comprovação da natureza das operações comerciais hábeis a suportar seu direito.

Isso porque não impugnada é a matéria que não tenha sido contraditada pontual e especificamente, sobre a qual a Recorrente se restrinja a fazer afirmações genéricas, sem atacar diretamente a questão de fato ou de direito que a afeta, como ocorre na hipótese. Nesse contexto, a Recorrente pretende estender para esses valores de vendas o entendimento a que chegou a

julgador *a quo* a respeito das vendas destinadas a pessoas jurídicas e pessoas físicas mencionadas no artigo 1º, inciso III do Decreto 6.426/08, sem que para isso apresente suas alegações sobre o ponto, o que é vedado pelo art. 16, III, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Dessarte, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário, para manter a incidência das contribuições nas receitas de vendas destinadas a indústrias de cosméticos, indústrias de medicamentos, indústrias de materiais para medicina, indústrias de instrumentos para uso médico e restaurantes.

Da base de cálculo. Da incidência de PIS/COFINS sobre receita de bonificação de mercadorias

A autoridade fiscal entendeu que as bonificações de mercadorias concedidas não representam a efetiva negociação comercial, mas sim um artifício criado pela Recorrente, para não tributar tais saídas e defender a tese de não incidência de PIS/Pasep e COFINS sobre bonificações.

Para isso, a Fiscalização constatou que deixou de vincular as bonificações às respectivas operações de compra que determinaram a sua origem, como também, deixou de informar a que título foram recebidas essas bonificações em mercadorias e o que motivou o seu recebimento.

Relata ainda que a Recorrente não comprovou diversas notas fiscais em bonificação, deixando de apresentar os referidos documentos; que não apresentou os contratos com os fornecedores que concederam as bonificações, impossibilitando a análise quanto à motivação do recebimento destas; que as bonificações não constam nas mesmas notas fiscais de venda das mercadorias; e que não vinculou as bonificações às respectivas operações de compra que determinaram a sua origem. Concluiu que o recebimento das bonificações em mercadoria constitui receita tributável para as contribuições do PIS e da COFINS.

Perceba que em nenhum momento o agente fiscal discutiu se bonificação é ou não excluída da base de cálculo das contribuições por ter a mesma natureza de descontos incondicionais. A acusação fiscal é de fraude, considerando que as bonificações são falsas, apenas para burlar a tributação.

A Recorrente, em sua defesa, alega que a exigência de contrato comercial com regras de concessão de bonificação de mercadoria não é exigência legal para o comprador. Esclarece que atos normativos diversos e pronunciamentos contábeis do CFC estipulam que as bonificações e descontos comerciais não possuem natureza jurídica de receita tributável, devendo ser tratados como redutores de custos, e como tal devem ser reconhecidos à conta de resultado ao final do período.

Para reforçar tal argumento, defende que as bonificações recebidas são receitas financeiras, não decorrentes da sua atividade principal, e, desse modo, sujeitas à alíquota zero do PIS e da COFINS no regime não cumulativo, estabelecida pelo Decreto nº 5.442/2005.

A despeito da alegação, a Recorrente não apresentou nenhuma comprovação da natureza das operações comerciais hábeis a suportar seu direito. A Recorrente teve a oportunidade para comprovar a origem, contudo, não apresentou registro contábil nem

documento fiscal, apenas pautou-se em teoria nada acrescentando para comprovação, como por exemplo, com os contratos firmados junto aos vendedores.

Trago argumentos da decisão recorrida, que considero relevantes:

Portanto, para que seja afastada a incidência da contribuição PIS/COFINS cabe à autuada comprovar com documentos hábeis e idôneos que os valores consignados na conta de receita “4.1.1.03.0018 – BONIFICAÇÃO” poderão ser considerados como descontos incondicionais obtidos, constando da Nota Fiscal de venda dos bens, e provando que não dependeram de evento posterior à emissão desse documento, conforme definido pela Instrução Normativa SRF n.º 51/78:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF N.º 51, DE 03 DE NOVEMBRO DE 1978

4. A receita líquida de vendas e serviços é a receita bruta da vendas e serviços, diminuídas (a) das vendas canceladas, (b) dos descontos e abatimentos concedidos incondicionalmente e (c) dos impostos incidentes sobre as vendas.

...

4.2 - Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

A escrituração de seus fatos contábeis, por meio de qualquer processo, é necessária à pessoa jurídica como principal fonte de informações gerenciais, além de se caracterizar como relevante instrumento de prova judicial. Nesse compasso, considera-se crucial para o deslinde da questão a exibição dos documentos que deram suporte aos lançamentos contábeis das receitas com bonificações.

Pois bem.

O § 3º do art. 1º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 prevê as hipóteses de redução da base de cálculo nos seguintes termos:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

(...)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

Verifica-se do dispositivo supra que os descontos incondicionais são designados como redutores da base de cálculo, restando aqui perquirir acerca do enquadramento ou não da referida bonificação nessa rubrica.

A Recorrente não trouxe aos autos comprovação de que tais ingressos haviam sido concedidos na nota fiscal, o que possibilitaria sua caracterização como descontos incondicionais.

Tal exigência constou do acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) nº 9303-005.977, de 28/11/2017, cuja ementa assim dispôs:

Período de apuração: 28/02/1999 a 31/12/2002

BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. COFINS

As bonificações concedidas em mercadorias configuram descontos incondicionais, podendo ser excluídas da receita bruta, para efeito de apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, apenas quando constarem da própria nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento.

Por outro lado, a Administração Tributária federal entende que bonificações em mercadorias entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem vinculação a operação de venda, configuram descontos condicionais, e, portanto, são consideradas receitas de doação para a pessoa jurídica recebedora dos produtos (donatária), nos termos do art. 538 da Lei nº 10.406, de 2002 – Código Civil –, e configuram receitas auferidas pela pessoa jurídica adquirente incidindo a Cofins e o PIS apurados pela sistemática não cumulativa sobre o valor de mercado desses bens (conforme Solução de Consulta COSIT nº 291/2017 e Solução de Consulta COSIT nº 202/2021).

Tratando-se de desconto condicional obtido, a determinação da natureza da receita auferida (comercial ou financeira) depende da caracterização do negócio jurídico firmado entre o vendedor e o comprador, nos termos das condições contratuais pactuadas, já que os descontos obtidos podem decorrer de acordo comercial que pretenda compensar o adimplemento antecipado do valor por ela devido ou oferecer compensação por metas alcançadas, reembolso de despesas com propagandas e promoções ou bonificações para custeio, dentre outros.

Dessa forma, não significa dizer que os descontos condicionais obtidos pela pessoa jurídica possam configurar, sempre, receitas financeiras.

Assim, quando descontos condicionais, a natureza das receitas auferidas na forma de bonificações, se financeiras ou comerciais, determinará as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a respectiva aquisição; ou seja, as alíquotas previstas no Decreto nº 8.426, de 2015, se *financeiras*; ou as alíquotas aplicáveis no âmbito do regime não cumulativo, se *comerciais*.

De toda sorte, em qualquer caso, o correto enquadramento das bonificações necessita da efetiva comprovação da natureza das operações, mediante os documentos solicitados pelo Fisco (notas fiscais, contratos etc), o que não foi possível observar no caso em exame.

A Recorrente, como dito anteriormente, tanto no recurso inaugural como no voluntário, apresenta uma defesa genérica, sendo impossível compreender o modo em que eram negociadas, quais as condições pactuadas, o conteúdo econômico dos referidos pactos, por conseguinte, as razões que a levaram ao recebimento das bonificações em mercadorias para que se verifique se correspondem a receitas comerciais ou financeiras.

Diante do acima exposto, não dou provimento ao recurso nessa parte, ante a ausência de documentos comprobatórios aptos a validar a alegação da Recorrente de que as bonificações recebidas em mercadorias não possuem natureza jurídica de receita e, por isso, não devem ser tributadas pelo PIS/Pasep e pela COFINS.

Da glosa de créditos de PIS/Pasep e da COFINS oriundos de devoluções de vendas

O voto do julgador de primeira instância averiguou especificamente esse ponto, o que passo aqui a transcrever:

No regime de apuração não cumulativo, a devolução de vendas de bens dará direito ao crédito descontando da obrigação devida, em razão do retorno de produtos ao estabelecimento emissor da nota fiscal, nos termos da Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, VIII; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, VIII e art. 66, IV, da IN SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002.

Frise-se que o cancelamento da venda não segue o mesmo entendimento da devolução de vendas por não conceder direito ao correspondente crédito, vejamos.

Para efeito de contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins, as vendas canceladas correspondem à anulação de valores consignados como receita bruta de venda de bens e serviços.

De acordo com os dispositivos legais, Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, art. 1º, § 3º, inciso V, alínea "a", a venda cancelada resulta em hipótese de exclusão, ou seja, não integra a base cálculo no regime de incidência não-cumulativa.

Este é também o entendimento esposado na Solução de Consulta SRRF/8ª RF/DISIT nº 83, de 19 de abril de 2005, cuja ementa transcreve-se a seguir:

Ementa: BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO

O conceito de “vendas canceladas”, para fins de exclusão da base de cálculo da Cofins, corresponde à anulação de valores registrados como receita bruta de vendas e serviços, implicando devolução de mercadorias anteriormente vendidas.

...

O mesmo tratamento é conferido no Guia Prático EFD- Contribuições - Guia Prático da EFD Contribuições – Versão 1.27: Atualização em 04/07/2018

Se a empresa está escriturando por documento, em C100, as vendas canceladas deve assim ser tratada:

1. Se o cancelamento se deu no próprio mês da emissão do documento, a empresa tem a opção de não relacionar na escrituração este documento ou, vindo a relacioná-lo, o fazer com as informações solicitadas para C100, mas sem gerar os registros filhos (C170);

2. Se o cancelamento se deu em período posterior ao de sua emissão, devendo assim ser considerado na redução da base de cálculo do período em que ocorreu o cancelamento, a empresa pode proceder à escrituração destes valores redutores da base de cálculo do mês do cancelamento, mediante a geração de registros de ajustes de débitos, em M220 (PIS) e M620 (Cofins), fazendo constar nestes registros de ajustes o montante da contribuição a ser reduzida, em decorrência do(s) cancelamentos em questão.

Portanto, conforme previsão legal, a venda cancelada ou anulação de vendas são hipóteses de exclusão da base de cálculo das contribuições e não possuem o mesmo tratamento da devolução de venda de bens, logo não gera direito ao creditamento como pretende o sujeito passivo.

In casu, a contribuinte utilizou créditos oriundos de devoluções de vendas que na verdade referem-se a vendas que foram canceladas, sendo apurado um total de devoluções de vendas nos anos calendário de 2013 e 2014 no valor de R\$ 10.997.417,89 e R\$ 9.163.412,64, respectivamente. Os valores das devoluções de vendas foram lançados na escrituração contábil na Conta 3.2.1.01.0001 – “VENDAS CANCELADAS E DEVOLUÇÕES”. A relação das notas fiscais de devolução de vendas apuradas consta nos anexos 7 e 9 do Termo de Verificação Fiscal.

Acréscima ainda a autoridade lançadora que, na apuração da base de cálculo, do total de devolução de vendas foram excluídas as devoluções relacionadas à venda de produtos monofásicos e sujeitos à alíquota zero cujos créditos foram equivocadamente inseridos pela autuada.

Quanto à base de cálculo levantada, extrai-se do TVF que, do valor da receita apurada, a Fiscalização excluiu os valores da receita decorrente da venda dos produtos monofásicos e sujeitos à alíquota zero de PIS e COFINS, obtidos através das notas fiscais eletrônicas, informadas pelo contribuinte através do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED – NF-e. A relação das notas fiscais de venda dos produtos monofásicos e sujeitos a alíquota zero, abatidas da receita apurada, constam do ANEXO 3 (ano calendário 2013) e do ANEXO 4 (ano calendário 2014) do Termo de Verificação Fiscal.

No que concerne à alegação de que não houve creditamento oriundo da devolução de vendas de produtos não destinados a hospitais, clínicas, que foram incluídos na base de cálculo na apuração fiscal, cabe a autuada identificar quais devoluções não foram consideradas, indicando, inclusive, a nota fiscal e o fornecedor.

A relação das notas fiscais de devolução de vendas de produtos monofásicos e sujeitos à alíquota zero, que não dão direito a crédito, consta do anexos 8 e 10 do Termo de Verificação Fiscal.

Nesse compasso, o Fisco trouxe prova aos autos que atesta o crédito de PIS/COFINS sobre as devoluções de vendas cuja receita havia sido tributada, contudo, o sujeito

passivo apesar de alegar a ausência de creditamento oriundo dessas devoluções, não colaciona nenhuma prova que embase as suas alegações lançadas na defesa.

O art. 36 da Lei 9.784/99 determina que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução.

O art. 333 do CPC estatuiu que o ônus da prova 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 auto.

No que toca à não comprovação da efetiva ocorrência dos cancelamentos e devoluções de vendas indicados pelo recorrente, a Fiscalização apontou: *a autuada utilizou créditos oriundos de devoluções de vendas que na verdade referem-se a vendas que foram canceladas.*

Por outro lado, a Recorrente, tanto no recurso inaugural quanto no voluntário, não contrapôs a conclusão do Fisco (*utilizou créditos oriundos de devoluções de vendas que na verdade referem-se a vendas que foram canceladas*), mas apenas alegou que a Fiscalização *em relação ao valor dos produtos monofásicos/alíquota zero, relativo a notas fiscais de devolução de vendas, houve adição à base de cálculo dos valores não destinados a hospitais, clínicas, etc.*

Segundo o princípio da eventualidade, também presente no processo administrativo fiscal, toda a matéria de defesa, *as razões de fato e de direito* que embasam a contrariedade, bem assim, as provas de seu direito devem ser apresentadas na impugnação ou manifestação de inconformidade, sob pena de preclusão, no caso, consumativa.

Este é o reflexo da disposição do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, que reproduzo:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

A Fiscalização franqueou oportunidade à Recorrente para que, mediante documentação hábil e idônea, comprovasse as devoluções de vendas:

DOS CRÉDITOS APURADOS DE PIS/COFINS

A) DEVOLUÇÃO DE VENDAS

(...)

92. *O contribuinte foi intimado a comprovar, mediante documentação hábil e idônea, as devoluções de vendas (CFOP 1202, 1411 e 2202), do ano calendário 2013, relacionadas no Anexo 1 do Termo de Intimação Fiscal.*

93. *Após análise da documentação apresentada, verificamos que algumas notas fiscais de devolução foram canceladas, sendo apurado um total de devoluções de vendas no ano calendário de 2013 no valor de R\$ 10.997.417,89. Os valores das devoluções de vendas foram lançados na escrituração contábil na Conta 3.2.1.01.0001 – “VENDAS CANCELADAS E DEVOLUÇÕES”. A relação das notas fiscais de devolução de vendas apuradas consta no ANEXO 7 do presente Termo. As notas fiscais canceladas ou não comprovadas foram as seguintes: NF 324.077 e NF 340.045.*

94. *Para apuração da base de cálculo dos créditos, do total de devoluções de vendas, foram excluídas as devoluções relacionadas à venda de produtos monofásicos e sujeitos à alíquota zero no valor de R\$ 4.855.702,20, uma vez que estes valores já foram excluídos das receitas apuradas, conforme descrito anteriormente. A relação das notas fiscais de devolução de vendas de produtos monofásicos e sujeitos à alíquota zero apuradas consta no ANEXO 8 do presente Termo. Dessa forma, foram apuradas devoluções de vendas no ano calendário 2013, considerando as exclusões dos produtos monofásicos e sujeitos à alíquota zero no valor de R\$ 6.141.715,69.*

[...]

95. *O contribuinte foi também intimado através do Termo de Intimação Fiscal lavrado em 11/12/2017 a comprovar, mediante documentação hábil e idônea, as devoluções de vendas, do ano calendário 2014, relacionadas no Anexo 1 do referido Termo. O contribuinte atende a intimação e apresenta a documentação pertinente.*

96. *Após análise da documentação apresentada, verificamos que algumas notas fiscais de devolução foram canceladas, sendo apurado um total de devoluções de vendas no ano calendário de 2014 no valor de R\$ 9.163.412,64. Os valores das devoluções de vendas foram lançados na escrituração contábil na Conta 3.2.1.01.0001 – VENDAS CANCELADAS E DEVOLUÇÕES”. A relação das notas fiscais de devolução de vendas apuradas consta no ANEXO 9 do presente Termo. As notas fiscais canceladas foram as seguintes: NF 409.246, NF 409.382, NF 417.306, NF 417.310, NF 460.591, NF 467.818 e NF 471.295.*

97. *Para apuração da base de cálculo dos créditos, do total de devoluções de vendas, foram excluídas as devoluções relacionadas à venda de produtos monofásicos e sujeitos à alíquota zero no valor de R\$ 4.657.772,77, uma vez que estes valores já foram excluídos das receitas apuradas, conforme descrito anteriormente. A relação das notas fiscais de devolução de vendas de produtos monofásicos e sujeitos à alíquota zero apuradas consta no ANEXO 10 do presente Termo. Dessa forma, foram apuradas devoluções de vendas no ano calendário 2014, considerando as exclusões dos produtos monofásicos e sujeitos à alíquota zero no valor de R\$ 4.505.639,87.*

Destarte, a meu sentir, o ajuste feito pela Fiscalização foi correto e circunscreveu à glosa de créditos referentes a estas devoluções, seja porque algumas notas fiscais de devolução foram canceladas, seja porque algumas não foram comprovadas com documentação idônea.

Destaco que a autoridade fiscal foi extremamente criteriosa na busca da verdade dos fatos ocorridos, posto que, além de intimar o contribuinte, e na ausência dos esclarecimentos necessários, ela própria promoveu a reconstituição das operações, realizando as exclusões das devoluções relacionadas à venda de produtos monofásicos e sujeitos à alíquota zero.

De outra banda, não vejo em que ponto reformular a decisão recorrida, assim como também não merece acolhida a alegação da Recorrente, ao passo que, como dito, não trouxe qualquer elemento de prova convincente a respeito, em paralelo aos exames e observações da fiscalização, devidamente lastreados nos autos.

Diante do acima exposto, não dou provimento ao recurso nessa parte.

Da glosa dos créditos de PIS/Pasep e da COFINS relativos ao consumo de energia elétrica

A Fiscalização fundamentou que o valor dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, apurados no regime não cumulativo, decorrentes e energia elétrica, não poderão constituir-se simultaneamente em *direito de crédito* e em *custo de aquisição* de insumos e de mercadorias, conforme o disposto no Parágrafo Único do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 3, de 29 de março de 2007.

Apurou que, em relação à energia elétrica, a contribuinte registrou os lançamentos na Conta Contábil 5.1.1.01.0024 –ENERGIA ELÉTRICA, cujo saldo total foi transferido para a apuração do resultado. Verificou-se que na mencionada conta não houve deduções de valores referentes a créditos de PIS/Pasep e da COFINS.

Por seu turno, a Recorrente argumenta a defesa que os créditos de PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre o consumo energia elétrica, apesar de comporem o resultado, não foram contabilizados como “custos”, mas sim contabilizados como “despesas”, não tendo, portanto, utilização simultânea de créditos com o lançamento do custo.

Na sequência, o Acórdão da DRJ conservou a autuação, mantendo a glosa. Assim foi lavrada a decisão sob análise:

No que tange à glosa de crédito de PIS/COFINS sobre o consumo de energia elétrica, a Fiscalização consignou no TVF que o valor dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, apurados no regime não-cumulativo, decorrentes de bens adquiridos para revenda e de energia elétrica, não poderão constituir-se simultaneamente em direito de crédito e em custo de aquisição de insumos e de mercadorias, conforme o disposto no Parágrafo Único do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 3, de 29 de março de 2007:

Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 3, de 29 de março de 2007, in verbis:

Art. 1º O valor dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), apurados no regime não-cumulativo não constitui:

(...)

Parágrafo único. Os créditos de que trata o caput não poderão constituir-se simultaneamente em direito de crédito e em custo de aquisição de insumos, mercadorias e ativos permanentes.

Adita ainda que, em relação à energia elétrica, a contribuinte registrou os lançamentos na Conta Contábil 5.1.1.01.0024 –ENERGIA ELÉTRICA, cujo saldo total foi transferido para a apuração do resultado.

Por seu turno, argumenta a defesa que os créditos de PIS/COFINS incidentes sobre o consumo energia elétrica, apesar de comporem o resultado, não foram contabilizados como “custos”, mas sim contabilizados como “despesas”, não tendo, portanto, utilização simultânea de créditos com o lançamento do custo.

Nos termos do art. 3º, inciso VIII, das Leis n.º 10.637/2002 (PIS/Pasep) e n.º 10.833/2003 (Cofins), a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

A Solução de Consulta SRRF/3ª RF/Disit n.º 31, de 31 de agosto de 2007, esclarece:

22.1. Os créditos previstos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins no regime de apuração não-cumulativa não poderão se constituir ao mesmo tempo em direito de crédito e em custo de mercadorias, insumos e serviços;

...

22.4. Observado o disposto no item 22.1, é facultado ao contribuinte registrar o custo do insumo, mercadoria e ativo permanente sem excluir a parcela recuperável, desde que realize o controle extra contábil do direito de crédito e as despesas com a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins sejam apropriadas pelo valor líquido.

No caso em tela, o consumo com energia elétrica foi levado a resultado do exercício mediante a dedução, na apuração do lucro do período, de suas respectivas despesas operacionais (como infere a impugnação), contudo, desse total não foi reduzido o valor da parcela relativa ao “crédito a recuperar” de PIS/COFINS.

A Recorrente contrapôs a conclusão do Fisco, alegando *não foram contabilizados como “custos”, mas sim contabilizados como “despesas”, não tendo, portanto, utilização simultânea de créditos com o lançamento do custo*, contudo sem apresentar comprovação de natureza contábil.

Fica evidente que o pleito do contribuinte seria de deduzir mais uma vez os créditos, ou seja, resulta em duplicidade de dedução, o que não está previsto na legislação.

Da exclusão do ICMS da base de cálculo da PIS/COFINS.

Em relação a esse ponto, argumenta a Recorrente que era titular do Mandado de Segurança cadastrado sob o número 5024546-18.2018.4.03.61.00 que tramita junto à Douta 11ª Vara Cível Federal de São Paulo, sendo que em 03.10.2018, antes, portanto do presente lançamento objeto da presente Impugnação, foi concedida liminar suspendendo a cobrança das Contribuições a título de PIS e COFINS com a inclusão do valor destacado na Nota Fiscal como

valor relativo a ICMS. Afirma que r. processo inclusive consta no sistema E-CAC do contribuinte, sob o número 13811.723920/2018-34.

Assim, o lançamento relativo ao PIS/Pasep e à COFINS deveria ter deduzido dos fatos geradores os valores destacados nas notas fiscais em relação ao ICMS.

A decisão de 1ª instância não afastou o ICMS da base de cálculo, entendendo que ainda não existia decisão definitiva nesse sentido e que só seria possível depois da manifestação da PGFN, por meio de Nota Explicativa.

O STF reconheceu a repercussão geral da matéria em 16.05.2008. Concluído o julgamento, foi dado provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto da Relatora Ministra Cármen Lúcia, proferido na Sessão de 9 de março de 2017. O acórdão foi publicado no Diário de Justiça de 02/10/2017.

Assim, o STF fixou a tese: *O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS*. Restou a ementa assim redigida:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS.

2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.

3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.

4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Após a publicação do acórdão do RE n.º 574.706/PR em 02.10.2017, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional opôs embargos declaratórios da decisão em foco, nos quais requereu a modulação temporal de seus efeitos e a delimitação de outras questões

pendentes, dentre as quais a definição acerca de qual parcela do tributo estadual deve ser excluída da base de cálculo das contribuições: o ICMS destacado na nota ou o ICMS a recolher.

Em sessão de 13/05/2021, o Tribunal, por maioria, acolheu, em parte, os embargos de declaração, para modular os efeitos do julgado cuja produção haverá de se dar após 15.03.2017, data em que apreciado o RE nº 574.706, **ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a referida data**. Também por maioria, rejeitou os embargos quanto à alegação de omissão, obscuridade ou contradição e, no ponto relativo ao ICMS excluído da base de cálculo das contribuições prevaleceu o entendimento de que se trata do ICMS destacado.

Ademais, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) editou o Parecer SEI nº 7698/2021/ME, com a seguinte conclusão:

16. Ante o exposto, nos termos expostos na ata de julgamento já publicada, conclui-se que cabe à Administração Tributária, consoante autorizado pelo art. 19, VI c/c 19-A, III, e § 1º, da Lei nº 10.522/2002, observar, em relação a todos os seus procedimentos, que:

a) conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do Tema 69 da Repercussão Geral, “O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS”;

b) os efeitos da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS devem se dar após 15.03.2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até (inclusive) 15.03.2017 e

c) o ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS é o destacado nas notas fiscais.

Quanto à aplicação dessa decisão em sede de processo administrativo, dispõe o § 2º, do art. 62 do RICARF, o seguinte:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016).

Ante o exposto, dou provimento ao recurso voluntário nesse item específico para excluir o ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, nos termos do decidido no RE nº 574.706/PR.

Da multa regulamentar por apresentação de EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas

No que tange à multa por obrigação acessória na escrituração contábil fiscal do PIS/COFINS, considerando inexistente a obrigação principal, entende a Recorrente que não há de se falar em obrigação acessória por omissão de contribuições a título de PIS/Pasep e COFINS no período lançado.

Defende também que a cobrança da multa regulamentar nos moldes preconizados pela legislação e a cobrança dos tributos (com aplicação simultânea de multa qualificada de 150%) trata-se de autêntico *bis in idem*. Ou seja, as inexatidões e omissões na escrituração já estão sendo penalizadas com a cobrança dos tributos e majorada com a respectiva multa qualificada.

No presente caso, a multa aplicada foi por irregularidade na Escrituração Digital do Contribuinte, trata-se de obrigação acessória essencial para os procedimentos fiscalizatórios e, a ocorrência de irregularidades ou a aplicação da penalidade não guarda relação direta com a falta de recolhimento de tributos. O contribuinte pode descumprir a obrigação acessória e, mesmo assim, apurar e recolher corretamente os seus tributos. Assim é que, essa jamais pode ser considerada como uma etapa preparatória para a falta de recolhimento de tributos, tratando-se de ações completamente autônomas.

Além disso, as multas aplicadas (multa regulamentar e a multa qualificada de 150%) são penalidades cujos fatos geradores são diversos, bases legais distintas, aspectos temporais distintos, base de cálculo e alíquotas igualmente distintas. Portanto, acontecendo a situação prevista em lei, a Autoridade Fiscal tem a obrigação de ofício de realizar o lançamento, podendo incorrer em responsabilidade funcional caso não cumpra o seu dever. Da mesma forma, o julgador não pode se desviar do conteúdo da lei diante de situação fática que se configura claramente como hipótese de aplicação da penalidade.

Pelo exposto, voto em negar provimento.

Da multa qualificada. Do confisco.

No presente processo foi aplicada a multa qualificada de 150% que está definida na legislação tributária, com base no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, em razão da caracterização dos elementos descritos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

A Recorrente reputa indevida a qualificação da multa, no entendimento de que a qualificação para 150% depende não só da intervenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do seu evidente intuito, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Em sequência sustenta que na situação versada neste auto não houve dolo

por parte da contribuinte, logo incabível a aplicação da multa qualificada. Segue aduzindo que não se pode confundir finalidade de um ato e dolo na prática do mesmo ato.

A Recorrente também expõe que a multa de 150% tem caráter confiscatório.

No caso de qualificação da penalidade, a Lei n.º 9.430/96, em seu artigo 44, § 1.º estabelece que o percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo [75%] será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502/1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. Ou seja, importante observar que a menção aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/1964 é feita para limitar a qualificação da multa apenas aos casos em que ocorrer sonegação, fraude ou conluio.

Há, logo, que se distinguir a fraude do mero erro ou entendimento do contribuinte acerca de determinado fato. Isto porque, a multa de ofício qualificada é sempre aplicada para os casos em que se pretende a fraude ou a sonegação. Por esta razão, a autoridade administrativa deve observar, para a imputação desta espécie de multa, a existência do elemento subjetivo, o dolo. O dolo se verifica pela vontade do agente de alcançar o resultado (isto é, *fraude* ou *sonegação*) ou assumir o risco de produzi-lo.

Voltando ao presente caso, verifica-se que as condutas perpetradas pela Recorrente foram minuciosamente detalhadas e comprovadas nos autos, agindo com dolo e evidente intuito de fraude, para: **i.** escriturar, em documentos ou livros exigidos pela lei fiscal, notas fiscais inexistentes, que sabiam falsas, de aquisições de mercadorias e de entradas (no caso de bonificações); **ii.** utilizar de notas fiscais de devolução de vendas não comprovadas ou canceladas; e **iii.** registrar indevidamente valores na Escrituração Fiscal Digital das Contribuições para o PIS e COFINS – EFD-Contribuições.

Exata, portanto, a aplicação da multa qualificada de 150%.

Igualmente, não assiste razão ao Recorrente na sua pretensão de ver afastada a aplicação de lei tributária sob o fundamento de caráter confiscatório da multa, uma vez que a referida análise é vedada aos Órgãos Julgadores Administrativos, por força do art. 26-A, do Decreto n.º 70.235/1972.

Ademais disso, no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a vedação encontra fundamento, também, no art. 62 do RICARF. Veja-se:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Frise-se que o próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se pronunciou de forma terminativa sobre a sua incompetência para apreciar alegações quanto à inconstitucionalidade de leis tributárias, o que se infere da leitura da Súmula n.º 02, aprovada pela Portaria CARF n.º 106, de 21 de dezembro de 2009, abaixo reproduzida:

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

Firme nestes entendimentos, voto no sentido de negar provimento a este capítulo recursal por admitir que a decisão atacada está correta, eis que não só a DRJ mas também o CARF são incompetentes para apreciar a inconstitucionalidade das normas em vigor.

Da solicitação de diligência

A Recorrente solicitou a realização de diligência para que pudesse produzir mais provas e esclarecimentos a seu favor.

Tendo em conta que a Recorrente já teve oportunidade de juntar todas as provas e esclarecimentos que julgasse relevantes, portanto, precluso seu direito, e tendo em conta também que se propõe decidir a favor da Recorrente, proponho denegar o pedido de conversão do feito em diligência.

Da Responsabilização do Sócios

A matéria já foi enfrentada neste Egrégio Conselho no **Acórdão de Recurso Voluntário n.º 1401-006.234**, na sessão do dia 18 de outubro de 2022, de relatoria do Redator Designado Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruda, por concordar plenamente com as posições adotadas nesta decisão, peço vênias para incluir no meu voto e fazer dele minhas razões de decidir, em respeito à economia processual e à segurança jurídica:

A responsabilidade prevista no art. 135 do CTN, da qual decorre a obrigação pelos créditos decorrentes dos atos praticados ilicitamente é pessoal. Ou seja, necessariamente deve-se demonstrar qual a conduta do agente que se enquadra nos atos ali elencados: excesso de poder ou infração de lei, contrato ou estatuto social.

Não se pode simplesmente invocar tal artigo indicando de modo genérico as condutas praticadas pela organização em sua atividade empresarial e responsabilizar os administradores em exercício no momento da infração. Se assim fosse, o efeito prático seria equivalente ao do instituto da desconsideração da personalidade jurídica, mas com a aplicação feita pela Autoridade Fiscal. E isso não está de acordo com o ordenamento jurídico, não é a lógica do sistema.

Aqui não há desvio de finalidade nem confusão patrimonial, tampouco tem a Autoridade Fiscal competência para desconsiderar a pessoa jurídica legalmente constituída.

A responsabilização prevista no art. 135 do CTN é pelas obrigações decorrentes dos atos ali definidos: excesso de poder ou ato ilícito. Ou seja, a causa da

responsabilização é a prática do ato ilícito. O responsável deve ter praticado tal ato ou ao menos ter ingerência sobre tal prática. Condutas genéricas como “não emitir NF”, “ter conhecimento de, ”consentir em” não demonstram o liame entre o ato praticado pela “pessoa” do administrador e a obrigação tributária correspondente de modo a permitir a responsabilização delineada neste dispositivo.

O exercício irregular na condução dos negócios empresariais deve ser individualizado pela Autoridade Lançadora, de modo a esclarecer o envolvimento de cada administrador no ato ilícito. Ainda, condutas comissivas como “autorizar, registrar, etc.”, devem ser acompanhadas de provas (documentos assinados pelos responsáveis, depoimentos, etc.) para que possam ser consideradas como legítimas para a imputação de responsabilidade, que é um instituto cuja aplicação muitas vezes gera efeitos patrimoniais gravíssimos aos responsáveis.

No presente caso, tanto no Auto de Infração quanto no Termo de Verificação Fiscal há o mesmo enquadramento fático para todos os responsáveis:

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL E DE RESPONSABILIDADE
TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA

[...]

7. DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA [e-fls. 2071]

174. Os Representantes Legais da empresa CBS MÉDICO CIENTÍFICA S/A, à época das infrações aqui relatadas, ODAIR DOS SANTOS – CPF 026.330.198-20, CLÉRE BIZAROLI DOS SANTOS – CPF 012.187.548-26, LIBERATO ERNESTO DOS SANTOS – CPF 650.644.378-20 e DÁRIO DOS SANTOS – CPF 163.687.288-33, exerciam a administração e a gerência da sociedade, motivo pelo qual tinham conhecimento dos fatos; consentiram na escrituração, em documentos ou livros exigidos pela lei fiscal, de notas fiscais inexistentes, que sabiam falsas, de aquisições de mercadorias e de entradas em bonificações; autorizaram o lançamento das receitas de bonificações em contas de custos para omitir fatos geradores de contribuição social; utilizaram notas fiscais de devolução de vendas não comprovadas ou canceladas na apuração do lucro real, reduzindo tributos; e registraram indevidamente ou omitiram os valores descritos anteriormente na Escrituração Fiscal Digital das Contribuições para o PIS e COFINS – EFD-Contribuições; participando, dessa forma, dos fatos que permitiram a obtenção de vantagens ilícitas em prejuízo ao Erário, sendo responsáveis pelos créditos decorrentes das obrigações tributárias apuradas. A tentativa de ludibriar o fisco na apropriação de créditos indevidos de custos e tributos, caracterizam atos praticados com infração de lei, com fundamento no artigo 135, III do Código Tributário Nacional, transcrito abaixo. Portanto, os administradores acima identificados, estão sendo responsabilizados solidariamente com a empresa CBS Médico Científica S/A pelos créditos tributários apurados neste procedimento fiscal.

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

(grifo nosso)

===

DEMONSTRATIVO DE RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS

[...]

O Representante Legal da empresa CBS MÉDICO CIENTÍFICA S/A, à época das infrações aqui relatadas, [...], exercia a administração e a gerência da sociedade, motivo pelo qual tinha conhecimento dos fatos; consentiu na escrituração, em documentos ou livros exigidos pela lei fiscal, de notas fiscais inexistentes, que sabia falsas, de aquisições de mercadorias e entradas em bonificações; autorizou o lançamento das receitas de bonificações em contas de custos para omitir fatos geradores de contribuição social; utilizou notas fiscais de devolução de vendas não comprovadas ou canceladas na apuração do lucro real, reduzindo tributos; e registrou indevidamente os valores descritos anteriormente na Escrituração Fiscal Digital das Contribuições para o PIS e COFINS – EFD-Contribuições; participando, dessa forma, dos fatos que permitiram a obtenção de vantagens ilícitas em prejuízo ao Erário, sendo responsáveis pelos créditos decorrentes das obrigações tributárias apuradas. A tentativa de ludibriar o fisco na apropriação de créditos indevidos de custos e tributos, caracterizam atos praticados com infração de lei, com fundamento no artigo 135, III do Código Tributário Nacional, transcrito abaixo. Portanto, o administrador acima identificado, está sendo responsabilizado solidariamente com a empresa CBS Médico Científica S/A pelos créditos tributários apurados neste procedimento fiscal.

A atuação irregular ou o exercício abusivo por parte do administrador deve ser demonstrado para que possa ser responsabilizado “pessoalmente”. A responsabilização é o efeito do ato praticado em desacordo com o ordenamento. Ressalte-se: a imputação decorre justamente da conduta ilícita, individual, de cada agente.

Apesar de gravíssimas as infrações, entendo que o procedimento fiscal, no que toca à responsabilização dos administradores, foi raso. É imprescindível um trabalho específico de modo a demonstrar a individualização das condutas dos responsáveis solidários, caso contrário, toda “sonegação” (no sentido de não recolher tributo) implicaria em responsabilização do administrador. A simples condição de administrador não é suficiente para a imputação de responsabilidade.

Já o julgador de origem firmou seu entendimento amparado nos argumentos retroexpostos utilizados pela Autoridade Lançadora, como também no argumento de que as pessoas jurídicas exteriorizam sua vontade por meio de seus administradores, pessoas naturais, que exercem administração e gerência, tem conhecimento dos fatos e são “presentantes” e não representantes da sociedade.

E justamente por isso, por serem “presentantes” é que não deve ser imputada a responsabilidade tributária por conduta genérica delineada pela Autoridade Fiscal.

Explico.

O art. 135 é claro ao dispor que a responsabilidade é “pessoal” pelos atos praticados pelo agente que deve ser responsabilizado. Ou seja, a carga volitiva do ato praticado de acordo com este dispositivo NÃO é da pessoa jurídica (presentada) e sim do responsável. Até mesmo porque a criação da pessoa jurídica, cuja existência é uma

ficção legal, decorre de um ato jurídico que não comporta objeto ilícito (art. 185 c/c art. 104, II do CC/02).

A pessoa jurídica, de fato, expressa sua vontade por meio de seus órgãos, os quais a “presentam”, revelando assim uma relação orgânica. No ato praticado pelo “presentante” há apenas uma pessoa (a PJ) manifestando sua vontade por meio de seus órgãos. Diferente é o instituto da representação, que pressupõe dois sujeitos, o representante e o representado, tratando-se de relação jurídica constituída. Neste caso, o representante pratica o ato em nome de outra pessoa, representada.

Interessante a abordagem desses institutos juntamente com a responsabilidade tributária, como o fez o julgador de origem. Expôs em seu voto, “o representante não age em nome de outra pessoa, é ele próprio quem pratica o ato”. Mas, aqui há uma certa confusão. A figura do presentante ao praticar o ato é de um órgão da pessoa jurídica. Não é “ele próprio” que pratica o ato. No caso de “apresentação”, considera-se que o ato foi praticado pela própria pessoa jurídica, que se manifesta por meio dos seus órgãos. Desse modo, como responsabilizar o seu administrador pelo ato da PJ? Incongruente tal conclusão.

Criada a PJ, elege-se o administrador o qual a “presenta” na consecução de seus objetivos sociais (objeto lícito, cf. art. 104, II do CC/02), por conseguinte, a exteriorização de sua vontade é realizada por meio desta relação orgânica. Qualquer excesso ou ilegalidade por parte do administrador é combatido pelo ordenamento jurídico. No campo do direito privado havia a Teoria Ultra Vires positivada, revogada pela Lei 14.195/21 (art. 1.015, parágrafo único), devido à necessidade de proteção ao terceiro de boa-fé e segurança jurídica (em face da dinâmica das relações contratuais, responsabiliza-se também a PJ pela “culpa in eligendo”, Teoria da Aparência, assegurando-a o direito de regresso contra o administrador). Já no campo tributário, há a responsabilização pessoal para penalizar qualquer excesso ou ato ilícito no exercício da administração (art. 135 do CTN).

Assim, o ato previsto no art. 135 do CTN não advém da vontade da sociedade, pois é um ato ilícito, estranho à consecução dos seus objetivos sociais. Por isso, nos casos ali previstos (excesso de poder ou infração à Lei, Contrato ou Estatuto Social) a responsabilidade é pessoal, não figurando o agente (administrador) como “presentante” da sociedade, mas sim como responsável por sua conduta ilícita.

E reitere-se, esta conduta deve ser demonstrada pela Autoridade Lançadora, para legitimar a responsabilização com fulcro no art. 135 do CTN.

A aplicação inadequada deste dispositivo deve ser coibida, pois abre a possibilidade para que toda e qualquer ausência de recolhimento (que é um ato ilícito) por parte da sociedade — independentemente de se verificar a conduta individual do agente —, permita a responsabilização dos administradores com base no art. 135 do CTN. O efeito seria o mesmo que o da desconsideração da personalidade jurídica para as obrigações tributárias. Ou seja, se assim fosse possível, com base nesta linha de raciocínio, basta ser administrador da sociedade para que seja responsabilizado pela falta de recolhimento de tributo, que é um ato ilícito punível pelo ordenamento jurídico com multa de ofício.

Entendo, portanto, que é imprescindível que se demonstre e se prove especificamente a conduta de cada administrador para que se torne legítima a imputação da responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN.

Desse modo, voto por dar provimento aos recursos dos Responsáveis Solidários, afastando a sua responsabilização pelo crédito tributário.

(grifos nossos)

Conclusão

É o voto, **(i)** por não conhecer dos documentos complementares, inclusive do Relatório Técnico, apresentados em 08.02.2023, **(ii)** por não conhecer do Recurso de Ofício, em razão de não ter sido atingido o limite de alçada, **(iii)** por rejeitar as preliminares de nulidade do procedimento fiscal e de decadência trazidas no recurso da CBS e, no mérito, **(iv)** por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da CBS para excluir o ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, nos termos do decidido no RE n.º 574.706/PR, e **(v)** por dar provimento ao Recurso Voluntário apresentado, conjuntamente, por Odair dos Santos, Clére Bizaroli dos Santos e Dário dos Santos, e ao Recurso Voluntário apresentado por Liberato Ernesto dos Santos, no sentido de excluir a responsabilidade solidária das pessoas elencadas pela Fiscalização.

(documento assinado digitalmente)

Renan Gomes Rego