



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

**Processo n°** 19311.720066/2015-29  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1201-002.630 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de outubro de 2018  
**Matéria** IRPJ e CSLL  
**Recorrente** DEMAC PRODUTOS FARMACEUTICOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2011

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72.

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

Ano-calendário: 2011

DESPESAS COM ALUGUEIS NÃO COMPROVADAS. INDEDUTIBILIDADE.

O ônus da prova de despesas com alugueis não é da fiscalização, cabendo ao contribuinte comprovar as despesas contabilizadas em sua escrituração com documentação hábil e idônea. A ausência de comprovação implica na indedutibilidade das despesas.

DESPESAS COM BAIXA DE ESTOQUE NÃO COMPROVADAS. INDEDUTIBILIDADE.

A dedutibilidade dos custos relativos à baixa de estoque por furtos ou roubos e deterioração de medicamentos deve atender aos requisitos previstos nos artigos 364 e 291 do RIR/99, respectivamente. A ausência de documentação hábil e idônea implica na indedutibilidade das despesas.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. NÃO COMPROVAÇÃO DO ELEMENTO DOLOSO.

São pessoalmente responsáveis apenas os dirigentes que comprovadamente praticaram atos com excesso de poderes ou infração à lei na administração da sociedade, conforme dispõe o artigo 135, III, do CTN. A responsabilidade

não deve ser atribuída caso não tenha sido comprovado pela autoridade fiscal o elemento doloso.

**APLICAÇÃO DE MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA.**

A autoridade fiscal não logrou êxito em comprovar que a contribuinte teria praticado quaisquer das condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

**APLICAÇÃO DE JUROS COM BASE NA TAXA SELIC. APLICÁVEL.**

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Incidem juros de mora (com base na taxa Selic) sobre o crédito tributário constituído e a multa de ofício. Aplicável o teor da Súmula CARF nº 108.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.**

Dada a íntima relação de causa e efeito, aplica-se ao lançamento reflexo o decidido no principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento aos recursos voluntários para afastar a multa qualificada, reduzindo-a para 75% e afastar a responsabilidade tributária dos Srs. Alexandre Della Coletta e Marcos Della Coletta, nos termos do voto da relatora. Processo julgado em 18/10/2018 na sessão das 09:00 horas.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los, Carmem Ferreira Saraiva (suplente convocada em substituição ao conselheiro Jose Carlos de Assis Guimarães), Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Gisele Barra Bossa e Ester Marques Lins de Sousa (Presidente). Ausentes, justificadamente, os conselheiros Jose Carlos de Assis Guimarães e Luis Fabiano Alves Penteado. Ausente, momentaneamente, o conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira (suplente convocado em substituição ao conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado).

## **Relatório**

1. Trata-se de processo administrativo decorrente de autos de infração lavrados para a cobrança de IRPJ e CSLL, relativos ao ano-calendário de 2011, conforme tabela abaixo:

<b>Imposto /Contribuição</b>	<b>Valor</b>	<b>Juros de mora (calculado até 09/04/2015)</b>	<b>Multa</b>	<b>TOTAL</b>
<b>IRPJ</b>	3.433.810,81	1.170.162,84	4.575.892,47	9.179.866,12
<b>CSLL</b>	1.244.789,02	424.151,02	1.660.247,01	3.329.187,05
<b>Soma</b>	4.678.599,83	1.594.313,86	6.236.139,48	<b>12.509.053,17</b>

2. O presente processo administrativo está adstrito aos lançamentos de ofício a título de IRPJ e CSLL e os lançamentos relativos ao PIS e a COFINS constam do processo nº 19311.720.069/2015-62.

3. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal e autos de infração, a exigência de IRPJ e de CSLL teve origem em (i) receitas escrituradas e não declaradas; (ii) despesas de alugueis não comprovadas; e (iii) baixa de estoques não comprovada.

4. Por economia processual e por bem descrever os fatos, adoto como parte deste, trechos do relatório constante na decisão de piso:

*“2. O Termo de Verificação Fiscal - TVF (fls. 61 a 78) informa que a auditoria teve como objeto a verificação da apuração do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, ano-calendário 2011 e, no período fiscalizado, a contribuinte, sociedade empresária limitada, exercia comércio varejista de produtos farmacêuticos sem manipulação de fórmulas, sendo constituída por matriz e 44 (quarenta e quatro) filiais, conhecida comercialmente como "Drogaria Biofarma". Constou na DIPJ do ano-calendário 2011 que a impugnante se sujeitou ao Lucro Real Trimestral.*

*3. Relata a autoridade fiscal que a fiscalização iniciou em 24/07/2014, e que a impugnante retificou a DCTF no curso da ação fiscal, em 10/11/2014, aumentando o valor dos débitos a título de IRPJ, IRRF, CSLL, PIS e COFINS, destacando que a teor do art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235/72, não acobertada pela espontaneidade. Reforça a assertiva asseverando que do início da ação fiscal até a data da retificação da DCTF em momento algum a então fiscalizada esteve espontânea, conforme tabela a seguir:*

<b>Termo</b>	<b>Data da ciência</b>	<b>Tipo de ciência</b>
Termo de Início	24/07/2014	Postal (AR)
Termo de Intimação nº 01	18/08/2014	Pessoal
Termo de Intimação nº 02	01/09/2014	Postal (AR)
Termo de Intimação nº 03	01/10/2014	Pessoal
Termo de Intimação nº 04	31/10/2014	Pessoal
Termo de Intimação nº 05	21/11/2014	Pessoal
Termo de Constatação nº 01	21/11/2014	Pessoal
Termo de Intimação nº 06	15/12/2014	Pessoal
Termo de Intimação nº 07	15/12/2014	Pessoal
Termo de Intimação nº 08	30/01/2015	Postal (AR)
Termo de Intimação nº 09	04/03/2015	Pessoal

*4. Também consta no TVF que a contribuinte retificou a DIPJ, ano-calendário 2011, em 30/12/2014, que havia sido apresentada "em branco" (Declaração nº 0001462600 - Recibo nº 24.37.06.50.49).*

5. No arquivo de Escrituração Contábil Digital do Sistema Público de Escrituração Digital (ECD-SPED), foram identificadas apenas registros de valores em contas patrimoniais, motivando intimação à contribuinte para apresentação das Demonstrações de Resultado

### 2.1. Das Infrações Apuradas

#### 2.1.1. Falta de Pagamento de IRPJ e CSLL

6. A partir das Demonstrações de Resultado Trimestrais e Livro de Apuração do Lucro Real, ano-calendário 2011, a fiscalização apurou as seguintes bases de cálculo do IRPJ da CSLL:

Período	Lucro Real (R\$)
1º Trimestre/2011	3.151.921,00
2º Trimestre/2011	2.994.325,00
3º Trimestre/2011	2.096.027,67
4º Trimestre/2011	2.245.743,78

#### 2.1.2. Despesas com Aluguéis Não Comprovadas

7. Relata a autoridade fiscal que a contribuinte, intimada e reintimada a comprovar despesas com aluguéis das lojas de suas filiais, contabilizadas no ano-calendário de 2011, limitou-se a apresentar contratos e recibos de 7 (sete) de suas 44 (quarenta e quatro) lojas, restando não comprovadas as despesas a seguir:

Trimestre	Despesas de aluguéis não comprovadas
	Valores glosados
1º Trim./2011	468.890,66
2º Trim./2011	492.659,65
3º Trim./2011	455.466,00
4º Trim./2011	396.303,74
<b>Total</b>	<b>1.813.320,05</b>

#### 2.1.3. Baixa de Estoque Não Comprovada

8. Conforme TVF, a impugnante procedeu à baixa de estoques por perda, roubo e deterioração, sem comprovação, da ordem de R\$ 1.252.406,62 (um milhão, duzentos e cinquenta e dois mil, quatrocentos e seis reais e sessenta e dois centavos), conforme quadro a seguir:

Baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração (CFOP)	
Mês	Subtotal do mês (R\$)
01/2011	260.892,50
02/2011	29.632,06
03/2011	14.702,51
06/2011	547.251,67
08/2011	345.114,25
09/2011	54.813,63
<b>Total Geral</b>	<b>1.252.406,62</b>

9. Acerca das perdas acima, relata a autoridade fiscal:

“Intimada e reintimada (Termos de Intimação nº 06 e nº 08) a esclarecer e comprovar a ocorrência de tais perdas, roubo ou deterioração de produtos baixados no ano de 2011, mediante a apresentação de laudos/certificados emitidos por autoridade sanitária ou de segurança ou laudo da autoridade fiscal chamada a certificar a destruição desses produtos, conforme previsto no artigo 291 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), a fiscalizada alegou que os produtos teriam sido incinerados pela empresa Limpurb, contudo, não comprovou documentalmente a destruição dos produtos baixados, tendo em vista que apresentou apenas recibos datados de 10/10/2014 (cuja incidência é de 09/2014).

Ante o exposto, a fiscalização glosou o valor de R\$ 1.252.406,62 a título de baixa de estoque não comprovada”.

(...)

## 2.2. Da Multa Qualificada de 150%

13. Em tópico dedicado à "Representação Fiscal para Fins Penais", a Autoridade Fiscal relata que a contribuinte, a despeito de ter declarado em Dacon valores médios de R\$ 20.943,91 (vinte mil, novecentos e quarenta e três reais e noventa e um centavos) e R\$ 96.200,33 (noventa e seis mil, duzentos reais e trinta e seis centavos), a título de Pis e Cofins, respectivamente, declarou débitos irrisórios na DCTF, procedendo do mesmo modo em relação ao IRPJ e à CSLL, em que pese ter escriturado Lucro Real Tributável no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e de ter contabilizado receitas compatíveis com o seu Livro Registro de Saídas. Concluiu a Auditora Fiscal que a impugnante declarou, reiteradamente, débitos bem inferiores aos que sabia serem devidos, conforme quadro a seguir, não cabendo alegação de erro ou desconhecimento:

Período	Débitos de IRPJ		Débitos de CSLL		Débitos de PIS		Débitos de COFINS	
	DCTF anterior	DCTF retificadora	DCTF anterior	DCTF retificadora	DCTF anterior	DCTF retificadora	DCTF anterior	DCTF retificadora
01/2011					0,00	19.560,41	0,00	89.648,22
02/2011					198,52	19.481,62	909,87	89.195,49
03/2011					186,48	19.648,37	700,51	90.051,41
1º Trím.	781,98	781.980,27	283,67	283.672,89				
04/2011					0,00	18.020,23	0,00	82.589,39
05/2011					54,35	20.022,48	117,99	91.765,99
06/2011					20,25	22.024,72	19,43	100.942,59
2º Trím.	17,25	742.581,25	26,94	269.489,25				
07/2011					22,65	22.485,21	22,58	102.961,44
08/2011					26,57	22.577,24	13,24	103.476,25
09/2011					0,00	24.834,96	54,92	113.823,88
3º Trím.	0,00	518.008,88	0,00	188.642,49				
10/2011					43,88	25.309,15	0,00	116.575,50
11/2011					23,89	17.550,28	0,00	80.837,85
12/2011					17,89	17.901,28	18,72	82.454,38
4º Trím.	102,16	555.435,12	0,00	202.116,94				

14. A Autoridade Autuante registra que a contribuinte fora autuada no ano-calendário de 2010, por insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL, em procedimento de revisão de declaração (Processo nº 19311.720.240/2014-52).

15. **As condutas adotadas pela impugnante foram enquadradas pela Fiscalização, em tese, como crimes** contra a ordem tributária, previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 1990. As mesmas condutas também foram vistas como dolosas, de forma a

*ocultar os montantes apurados, e devidos de fato, dos tributos IRPJ, CSLL, Pis e Cofins, estando compreendidas nas hipóteses de sonegação e fraude, descritas nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964, resultando na aplicação de multa de ofício qualificada de 150%, prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.*

### *2.3. Da Responsabilidade Solidária dos Administradores*

*16. Com fundamento no art. 135 do CTN, segundo o qual os administradores, representantes das pessoas jurídicas de direito privado, são pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários decorrentes de obrigações tributárias resultantes de infração à lei, foram trazidos para o pólo passivo, como responsáveis solidários, Alexandre Della Coletta (Alexandre), CPF nº 116.840.798-29, e Marcos Della Coletta (Marcos), CPF nº 100.767.058-46. O primeiro, como sócio da impugnante, com participação de 1% no capital social, e ambos, como sócios da pessoa jurídica Espírito Santo Gestão de Participações Societárias Ltda., detentora de 99% do capital social da litigante. Nesta sociedade, Alexandre participa com 24% do capital social, e Marcos com 76%. Alexandre também figura como representante da impugnante nas seguintes declarações: Dacon, DIPJ e DCTF.*

### *2.4. Do Arrolamento de Bens e Direitos*

*17. Como garantia do crédito tributário foi realizado arrolamento de bens e direitos, nos termos dos arts. 1º e 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.171, de 2011”.*

5. Devidamente intimados do lançamento (AR de 16/04/2015 e 15/04/2015, fls. 93 a 97), a contribuinte e os responsáveis solidários, Alexandre e Marcos, apresentaram, individualmente, impugnações (fls. 1927/1979; 1980/ 2034 e 2035/2091).

6. Em sessão de 30 de agosto de 2017, a 13ª Turma da DRJ/RPO, por unanimidade de votos, julgou improcedentes as impugnações para manter o crédito tributário exigido, nos termos do voto relator, Acórdão nº 14-69.934 (fls. 2224/2263), cuja ementa recebeu o seguinte descritivo, *verbis*:

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

*Ano-calendário: 2011*

*DESPESAS COM LOCAÇÃO. DEDUTIBILIDADE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA DESPESA*

*A dedutibilidade de despesas com locação de imóveis depende de comprovação, com documentação hábil e idônea, do efetivo pagamento pelo locatário, não bastando o tão-só registro dos valores na contabilidade da pessoa jurídica.*

*FURTO. DEDUTIBILIDADE. LUCRO REAL.*

*O prejuízo oriundo de desfalque, apropriação indébita ou furto somente será dedutível na apuração do imposto de renda da pessoa jurídica submetida à apuração pelo Lucro Real, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando o fato for comunicado à autoridade policial (notícia criminis). O Boletim de Ocorrência (BO) é documento hábil a comprovar a comunicação do fato à autoridade policial.*

*DISPOSITIVOS LEGAIS: RIR/99, ART. 364; PN CST Nº 50, DE 1973.*

*LUCRO REAL. CUSTO. ESTOQUE. PERDA. MEDICAMENTOS E INSUMOS CONTROLADOS. LAUDO OU CERTIFICADO DE AUTORIDADE SANITÁRIA. DEDUTIBILIDADE.*

*Para fins de apuração do IRPJ, com base no lucro real, a perda de estoque de medicamentos e insumos farmacêuticos, por expiração do prazo de validade ou inadequação às especificações requeridas, poderá integrar o custo de produção dos bens vendidos, desde que comprovada:*

*(i) por documentação expedida pela autoridade sanitária, que especifique e identifique as quantidades a serem inutilizadas, bem como as razões dessa providência; e*

*(ii) por documentação hábil e idônea que ateste a efetiva inutilização/incineração dos medicamentos e insumos controlados, de acordo com as exigências das legislações sanitária e ambiental.*

*MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE. PERCENTUAL. LEGALIDADE.*

*Os percentuais da multa de ofício, exigíveis em lançamento de ofício, são determinados expressamente em lei, não dispondo as autoridades administrativas de competência para apreciar a constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2011*

*EXIGÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS CALCULADOS PELA TAXA SELIC.*

*A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

*RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. INFRAÇÃO DE LEI.*

*São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido”.*

7. A DRJ/RPO julgou improcedentes as impugnações sob os seguintes fundamentos: (i) não há que se falar em nulidade, pois a fiscalização descreveu adequadamente os fatos que ensejaram a exigência do crédito; (ii) não cabe a fiscalização diligenciar para produzir provas em favor da contribuinte no que tange às glosas de despesas com aluguel e baixa de estoques; (iii) a contribuinte tinha o dever de fazer prova de seus registros contábeis e/ou trazer aos autos documentação capaz de comprovar suas alegações; (iv) a contribuinte deveria ter comprovado que seguiu as prescrições legais aos serviços de saúde para legitimar a dedução dos custos ou despesas com o descarte de medicamentos; (v) a apreciação de arguições de inconstitucionalidade ou ilegalidade da lei tributária foge à alçada das autoridades administrativas; (vi) a Lei nº 6.065/95 estabeleceu que juros de mora serão equivalentes à taxa SELIC para títulos federais; e (vii) cabível a manutenção da responsabilidade, vez que os solidários administravam a empresa autuada no período em que a fraude foi detectada.

8. Cientificada da decisão (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem em 18/09/2017, fls. 2261/2263), a contribuinte, ora Recorrente, interpôs Recurso Voluntário (fls. 2273/2303) em 24/10/2017. Os responsáveis solidários, Alexandre e Marcos, devidamente cientificados (AR de 22/09/2017, fl. 2268 e Edital Eletrônico nº 002050657 de 20/09/2017) apresentaram, conjuntamente, Recurso Voluntário (fls. 2369/2408) em 24/10/2017.

9. Os Recorrentes reiteraram as razões já expostas em sede de impugnação e complementaram a defesa com os seguintes pontos: (i) todo o processo fiscal deve ser declarado nulo por cerceamento de defesa em face da descrição genérica dos dispositivos legais; (ii) as informações prestadas estão em consonância com a escrituração da empresa; (iii) diferente do consignado na decisão de piso, caberia a fiscalização comprovar o erro do contribuinte no registro de sua escrituração no que tange à glosa de despesas com alugueis, não tendo realizado nenhuma diligência na busca da verdade material; (iv) a fiscalização e a decisão de piso não levaram em conta a especificidade da atividade desenvolvida pela empresa e, nesse sentido, sustenta ser impossível comprovar a totalidade das despesas relativas à baixa de estoques; (v) a fiscalização não foi capaz de comprovar que os sócios praticaram atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato ou estatuto, conforme previsto no artigo 135 do CTN; (vi) a fiscalização não foi capaz de comprovar a ocorrência de fraude, sonegação ou conluio que ensejaram a qualificação da multa de ofício; (vii) a aplicação da multa de 150% viola o princípio constitucional da vedação ao confisco; (viii) os juros SELIC são inaplicáveis.

10. Com efeito, requerem que (i) seja declarada a nulidade total ou ao menos parcial do lançamento; (ii) a multa de 150% seja reduzida; (iii) seja afastada a aplicação dos juros moratórios com base na taxa SELIC; e (iv) seja afastada a responsabilidade solidárias das pessoas físicas.

É o relatório.

**Voto**

Conselheira Gisele Barra Bossa, Relatora.

11. Os Recursos Voluntários interpostos são tempestivos e cumprem os demais requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual deles tomo conhecimento e passo a apreciar.

12. Inicialmente, cabe ressaltar que a presente decisão irá tratar somente dos lançamentos de IRPJ e CSLL, pois as exigências de PIS e COFINS são objeto do processo administrativo nº 19311.720.069/2015-62. Os Recursos Voluntários em face dos lançamentos de PIS e COFINS já foram objeto de apreciação pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara do CARF que, por unanimidade de votos, negou provimento aos recursos, conforme ementa abaixo:

*"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/01/2011 a 31/05/2011, 01/07/2011 a 31/12/2011*

*RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS*

*Correta a imputação de responsabilidade tributária aos sócios administradores da pessoa jurídica por terem agido com infração à legislação tributária, visando reduzir o pagamento das contribuições devidas, mediante a apresentação de DCTF com valores irrisórios, em relação aos efetivamente devidos e escriturados na contabilidade.*

*AQUISIÇÕES DE BENS PARA REVENDA. REGIME MONOFÁSICO. CREDITAMENTO.*

*Inexiste amparo legal para se apurar créditos básicos da contribuição sobre os custos de aquisições de mercadorias para revenda, submetidos ao regime de tributação monofásico e tributados à alíquota de 0,00 % (zero por cento) na revenda.*

*GLOSAS. CRÉDITOS. DESPESAS COM ALUGUEIS. PESSOAS FÍSICAS. APROVEITAMENTO.*

*As despesas com alugueis de imóveis, pagas a pessoas físicas não geram créditos da contribuição descontáveis do valor apurado sobre o faturamento mensal.*

*GLOSAS. CRÉDITOS. DESPESAS COM ALUGUEIS. PESSOAS JURÍDICAS. RESTABELECIMENTO. PROVA.*

*O restabelecimento de valores glosados pela autoridade fiscal, decorrentes de créditos apurados sobre alugues de imóveis, depende da comprovação de que foram pagos a pessoas jurídicas, mediante documento fiscal hábil, ou seja, nota fiscal de prestação de serviços, emitida pelo prestador*

*MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.*

*A apresentação ao Fisco, de forma reiterada, de DCTFs, declarando débitos tributários, em valores irrisórios, em relação aos realmente devidos e apurados pelo próprio contribuinte, nos Dacons e na contabilidade, revela sua intenção de ocultar e/ ou retardar o conhecimento, pela autoridade administrativa, da ocorrência do fato gerador e/ ou da redução dos reais valores das contribuições devidas, implicando a qualificação da multa de ofício.*

*JUROS DE MORA À TAXA SELIC.*

*A exigência de juros de mora à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais está de conformidade com a legislação tributária vigente.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido"*

## **Questões Preliminares**

### **I. Da Ausência de Nulidade da Autuação**

13. Os Recorrentes afirmam que a presente autuação é nula, vez que a fiscalização feriu o princípio da verdade material por não ter buscado se valer de todos os meios necessários para averiguar a suposta ocorrência do fato gerador, ensejando cerceamento do seu direito de defesa. Contudo, a alegação de nulidade não se sustenta.

14. Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72, *verbis*:

*“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà 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.”*

*“ 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.*

*§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.*

*§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*

*§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.”*

15. No presente caso, não verifico qualquer nulidade formal ocasionada pela inobservância do disposto nos artigos 10 e 59, tampouco dos requisitos constantes do artigo 5º, incisos V e XXXIII, da Constituição Federal e artigo 142 do Código Tributário Nacional.

16. Da análise dos autos, verifico que houve a descrição detalhada do fato gerador dos tributos, assim como de seu enquadramento legal. A matéria e a determinação da exigência tributária estão perfeitamente identificadas.

17. O contribuinte e os responsáveis solidários notoriamente compreenderam a imputação que lhes foi imposta e não tiveram o direito de defesa cerceado. Apresentaram impugnação administrativa para contrapor a exigência, o que demonstra de forma inequívoca seu pleno conhecimento do processo fiscal.

18. No mais, conforme fiz constar deste relatório, a ora Recorrente foi intimada inúmeras vezes para exercer o seu direito ao contraditório e ampla defesa.

19. Do exposto, a constituição do crédito tributário foi feita de maneira correta, razão pela qual afasto a caracterização de nulidade dos autos de infração e do termo de sujeição passiva solidária.

## **Questões de Mérito**

### **I. Das Despesas não Comprovadas com Alugueis**

20. Durante o procedimento fiscal a empresa autuada foi intimada e reintimada a comprovar as despesas relativas aos alugueis (Termo de Intimação nº 05, 07, 08 e 09, fls. 1224/1225; 1429/1430; 1431/1432; e 1645/1646).

21. Em resposta (fls. 1226/1227 e 1440/1441) a autuada apresentou (i) razão consolidado da conta de despesas de alugueis em que são contabilizados os pagamentos das lojas; (ii) contratos de alugueis correspondentes de apenas **sete dos quarenta e quatro estabelecimentos de suas filiais**; e (iii) contas de energia elétrica dos estabelecimentos.

22. Os valores relativos aos contratos apresentados foram retirados da base de cálculo pela fiscalização, conforme o ANEXO I à fl. 72.

23. Em suas peças de defesa, os Recorrentes alegam que o ônus de comprovar as despesas com alugueis das lojas da autuada é da fiscalização, em razão das despesas estarem escrituradas.

24. Diferente do alegado pelos Recorrentes, o ônus de comprovar as despesas devidamente escrituradas é do contribuinte. Não há dúvidas de que a escrituração contábil deve estar lastreada de documentação hábil a comprovar a ocorrência efetiva das despesas, *in casu* dos contratos de aluguel e respectivos recibos/comprovantes de pagamentos.

25. Reitero que a Recorrente teve diversas chances de apresentar tais documentos e nos mais diversos momentos processuais. Assim sendo, considero que deve ser mantida a glosa.

## II. Das Despesas não comprovadas com Baixa de Estoques

26. Ao longo do processo fiscal, a empresa autuada foi intimada e reintimada a comprovar os valores relativos à baixa de estoques. No Termo de Intimação nº 06 (fls. 1236/1236) a fiscalização relacionou os subtotais de produtos baixados a título de perda, roubo ou deteriorização (fls. 1237/1427), com base nas informações extraídas da base de dados do SPED NF-e, Notas Fiscais Eletrônicas do Sistema Público de Escrituração Digital.

27. Diante da ausência de comprovação, a autuada foi novamente intimada pelo Termo de Intimação nº 08 (fls. 1431/1432). Em resposta (fls. 1440/1441), afirmou que todos os produtos foram incinerados, conforme comprovante de taxa de recolhimento (fls. 1609/1644).

28. A fiscalização glosou as despesas relativas à baixa de estoque por entender que a documentação apresentada era incapaz de comprovar tais despesas, pois todos os comprovantes de taxa de recolhimento apresentados eram datados de **10/10/2014**. Não há comprovantes relativos ao ano-calendário de 2011 (período lançado).

29. Nesses casos, a legislação traz previsões bem claras sobre a documentação exigida para comprovar tais dispêndios. O artigo 364 do RIR/99 dispõe sobre a possibilidade de dedução de despesas relativas a furtos e roubos quando houver inquérito instaurado, *verbis*:

*"Prejuízos por Desfalque, Apropriação Indébita e Furto*

*Art. 364. Somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita e furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 3º)."*

30. No que diz respeito às perdas de estoque por deterioração, o artigo 291 do RIR/99 prevê expressamente os requisitos para que se contabilize tais incidências como custos de produção:

*"Art. 291. Integrará também o custo o valor (Lei nº 4.506, de 1964, art. 46, incisos V e VI):*

*I - das quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio;*

II - das quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovadas:

a) por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência;

b) por certificado de autoridade competente, nos casos de incêndios, inundações ou outros eventos semelhantes;

c) mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável." (grifos nossos)

31. Os Recorrentes afirmam em suas peças de defesa que, em face da atividade desempenhada pela empresa autuada, não foi possível comprovar a totalidade da baixa de estoques ocorrida em razão de furtos nas lojas e deterioração de medicamentos. Contudo, diante do teor da legislação, resta evidente que a autuada tinha o dever de ter o controle de suas baixas de estoque e de lastrear tais incidentes com a anuência das autoridades competentes. Trata-se, inclusive, de questão envolvendo saúde pública.

32. Em seus Recursos Voluntários, os Recorrentes trazem afirmações idênticas acerca destas despesas, e a decisão de piso, ora recorrida, bem enfrentou tais argumentos e concluiu o que segue:

*“Das Despesas Não Comprovadas com Aluguéis, Pis e Cofins e Baixa de Estoques*

*(...) No tocante à glosa de despesas com baixa de estoques, as alegações trazidas pela impugnante em nada a favorecem se não vierem acompanhadas de provas. Alegar a ocorrência de furtos, danos aos produtos, ocasionados pelos clientes, e existência de produtos com prazo de validade vencido, não basta para que os critérios de dedutibilidade sejam atendidos.*

*O artigo 364 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto no 3.000, de 26 de março de 1999), cuja matriz legal é a Lei no 4.506, de 1964, art. 47, § 3º, assim dispõe acerca do assunto:*  
*(...)*

*Por sua vez, o Parecer Normativo CST nº 50, de 9 de maio de 1973, oferece importantes anotações acerca das condições para que o desfalque, apropriação indébita e furto possam ser considerados despesas dedutíveis para fins de apuração do imposto de renda pessoa jurídica submetida à apuração pelo Lucro Real. Eis principais pontos do citado PN (grifei):*

*“(...) 9. O terceiro pressuposto referido no item 3 – existência de inquérito nos termos da legislação trabalhista, ou de queixa perante a autoridade policial – dispensa maiores comentários. Os documentos comprobatórios respectivos devem ser mantidos em boa guarda pelo contribuinte para apresentação ou exibição, quando solicitado, à autoridade fiscal.”*

8. Portanto, o prejuízo oriundo de desfalque, apropriação indébita ou furto recai sobre qualquer bem do ativo da empresa, incluindo valores em espécie, disponível no caixa da pessoa jurídica e que foram ilicitamente subtraídos, desde que não tenham sido objeto de indenização, inclusive decorrente de cobertura por seguro.

9. O art. 364 do RIR/99, ao mencionar a obrigatoriedade de “queixa” perante a autoridade policial, o faz no sentido coloquial visando expressar a comunicação à autoridade policial da ocorrência de um crime”.

Portanto, o termo “queixa” disposto acima traduz-se como sendo a notícia criminis, dirigida à autoridade competente da prática de um delito penal. O Boletim de Ocorrência (BO), satisfaz a exigência da parte final do citado art. 364.

Relativamente aos medicamentos, em relação aos quais a defendente alega prazos de validade vencidos, ou deterioração, a legislação traz procedimentos específicos. Vejamos.

O Decreto nº 3.000, de 1999, assim dispõe em seu art. 291 (...).

De acordo com o dispositivo acima transcrito, as perdas de estoques nas situações enumeradas, integram o custo de produção e, conseqüentemente, podem deduzidas na apuração do lucro líquido do exercício e do lucro real. O inciso II do art. 291 estabeleceu os requisitos necessários para que as quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros integrem o custo. Essas quebras ou perdas somente são admitidas como dedutíveis, para efeitos fiscais, se forem comprovadas por uma das formas ali mencionadas.

Embora as hipóteses de quebras/perdas exijam a comprovação por meio de laudo ou certificado emitido pela autoridade competente, conforme a área, constituem-se em hipóteses distintas, cuja aplicação opera-se de forma isolada.

Na hipóteses de produtos que ofereçam riscos à saúde ou à segurança pública, como é o caso de medicamentos, a perda, por deterioração, deve ser comprovada por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência. Esta é exatamente a situação das substâncias sujeitas a controle especial, classificadas pela Portaria SVS/MS no 344, de 1998.

(...) Logo, para que a impugnante, atuante no ramo farmacêutico, possa deduzir custos ou despesas com a descarte de medicamentos, seja em razão de expiração do prazo de validade, seja por avarias decorrentes de manuseio inadequado de funcionários ou clientes, deve comprovar, com a correspondente documentação, que seguiu as prescrições determinadas pela legislação aplicável aos serviços de saúde”.

33. Evidencio que os Recorrentes não foram capazes de apresentar provas que comprovem as despesas referentes à baixa de estoque. Os documentos constantes do Recurso Voluntário (DANFES) são insuficientes, vez que não satisfazem as exigências previstas nos citados diplomas normativos.

34. Apesar de plausíveis os argumentos, por não estarem devidamente acompanhados dos boletins de ocorrência relativos aos objetos furtados e dos certificados das autoridades sanitária ou de segurança competentes, conforme artigos 367 e 291 do RIR/99, não há como reconhecer a dedutibilidade de tais dispêndios.

35. Do exposto, mantendo a glosa destas despesas.

#### **IV. Da Ausência de Responsabilidade Solidária e Pessoal**

36. Os Recorrentes alegam que a fiscalização não foi capaz de comprovar que houve prática de conduta com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto, conforme previsto no artigo 135 do CTN.

37. A responsabilidade disciplinada no artigo 135, inciso III, do CTN, não considera a personalidade jurídica do contribuinte, mas cuida de incluir pessoalmente no polo passivo da relação jurídico-tributária, o administrador responsável pela prática de atos com excesso de poder ou infração à lei.

38. Para que se configurar a responsabilidade prevista no referido artigo, devem estar presentes duas condições: (i) os sócios, os acionistas, os gerentes e/ou administradores devem **praticar atos de gestão** e (ii) a obrigação tributária deve decorrer de atos praticados com **abuso de poder ou contrários à lei, contrato social ou estatutos**. Logo, **o elemento doloso deve estar presente**.

39. Em razão da gravidade dessas práticas, o legislador apontou **expressamente** quais pessoas devem ser pessoalmente responsabilizadas, *verbis*:

*Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:*

*I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;*

*II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;*

*IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;*

*V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;*

*VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;*

*VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.*

*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. (grifos nossos)*

40. A partir da análise do dispositivo, verifica-se que apenas as pessoas elencadas podem ser responsabilizadas pessoalmente. No mais, caso a pessoa seja sócia, mas não tenha poderes de gestão, deve ser afastada a responsabilidade pessoal. Da mesma forma, ainda que tenha poderes de gestão, deve ser comprovado o nexo de causalidade entre a prática de atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos e a exigência do crédito tributário em litígio.

41. Neste sentido, é o posicionamento já consolidado em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal. Confira-se:

*DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente. 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de*

**incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Persone, terço ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a personalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC.**

*(Recurso Extraordinário nº 562276/PR, Tribunal Pleno, Relatora Ministra Ellen Gracie, Julgado em 03/11/2010, Dje nº 27, Publicado em 10/02/2011).*

42. O artigo 135 do CTN aponta a necessidade de elemento subjetivo, mais especificamente, dolo ou fraude para a configuração da responsabilidade, cabendo à fiscalização demonstrar e provar que as pessoas indicadas praticaram diretamente ou toleraram o ato abusivo, ilegal ou contrário ao estatuto enquanto sócias com poder de gerência. Por fim, deve comprovar que os diretores, gerentes (de fato ou de direito) ou representantes da pessoa jurídica exerciam tais funções de gestão durante o período que ocorreu o fato gerador. Somente

a partir desta construção probatória é possível imputar a responsabilidade pessoal constante do artigo 135, III, do CTN.

43. No presente caso, a fiscalização não foi capaz de comprovar o elemento doloso necessário à atribuição da responsabilidade. A fiscalização e a decisão de piso fundamentam a imputação de responsabilidade solidária aos administradores com base apenas na reiterada apresentação de declarações com débitos inferiores aos devidos, *verbis*:

**TVF (fls. 61/77)**

***“4.1 Representação Fiscal para fins penais***

*Com relação ao ano de 2011, a despeito de a contribuinte fiscalizada ter apurado em DACON valores médios mensais devidos de PIS (R\$ 20.943,91) e de COFINS (R\$ 96.200,33), e de ter contabilizado tais valores, declarou débitos irrisórios na DCTF, conforme demonstrado no quadro a seguir.*

*Quanto ao IRPJ e à CSLL, a contribuinte fiscalizada procedeu de modo idêntico: apesar de ter escriturado Lucro Real tributável no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e de ter contabilizado receitas compatíveis com o seu Livro Registro de Saídas, declarou débitos irrisórios na DCTF.*

*Vale dizer, portanto, que a fiscalizada reiteradamente declarou débitos bem inferiores aos que sabia serem devidos, não cabendo alegação de erro ou de desconhecimento.*

*(...)A contribuinte fiscalizada agiu dolosamente de forma a ocultar os montantes apurados, e devidos de fato, dos tributos IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. A conduta adotada pela fiscalizada está compreendida nas hipóteses de sonegação e fraude descritas nos artigos 71 e 72 da Lei 4.502/1964, que tem a seguinte dicção(...)*

***4.2 Responsabilidade solidária dos administradores***

*Conforme a 42ª alteração de contrato social da fiscalizada, datada de 01/09/2010, em 2011, eram sócias da DEMAC Produtos Farmacêuticos Ltda.:*

*i) Espírito Santo Gestão de Participações Societárias Ltda., CNPJ 09.534.953/0001-04, com 99% das quotas e*

*ii) Alexandre Della Coletta, CPF 116.840.798-29, com 1%.*

*Consta na cláusula décima da referida alteração, a que a sociedade era administrada pelos sócios, Espírito Santo Gestão de Participações Societárias Ltda., representada pelos seus administradores e pelo sócio Alexandre Della Coletta, em conjunto ou individualmente, com poderes a atribuições de administradores.*

*A ficha cadastral da Espírito Santo Gestão de Participações Societárias Ltda., CNPJ 09.534.953/0001-04, aponta que eram*

*seus representantes e administradores que assinavam pela empresa:*

*iii) Marcos Della Coletta, CPF 100.767.058-46, com 76% das quotas e*

*iv) Alexandre Della Coletta, CPF 116.840.798-29, com 24%.*

*Eram, portanto, representantes e administradores da DEMAC Produtos Farmacêuticos Ltda., no período de 01/01/2011 a 31/12/2011, Marcos Della Coletta e Alexandre Della Coletta.*

*Alexandre Della Coletta consta, ainda, como representante da fiscalizada nas seguintes declarações: DACON, DIPJ e DCTF.*

*Nos termos do artigo 135 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), e considerando o exposto no item anterior deste termo, os administradores representantes das pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos decorrentes de obrigações tributárias resultantes de infração à lei (...)*

*Foram, portanto, lavrados Termos de Responsabilidade Solidária e de Arrolamento de Bens e Direitos face aos representantes e administradores Alexandre Della Coletta, CPF 116.840.798-29, e Marcos Della Coletta, CPF 100.767.058-46”.*

**Acórdão DRJ (fls. 2224/2251)**

*“Como restou demonstrado, a contribuinte declarou em DCTF valores muito inferiores àqueles efetivamente apurados em sua escrita contábil e fiscal. Em determinados períodos de apuração a contribuinte nada declarou em DCTF; em outros, os valores representavam menos de 1% (um por cento) dos valores efetivamente devidos e por ela própria registrados na contabilidade e no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), como verifica-se em quadro do item 4.1 do Termo de Verificação, reproduzido a seguir (...).*

*A conduta exteriorizada pelos administradores da impugnante implicou na ausência ou em pagamento muito inferior de IRPJ, CSLL, Pis e Cofins, ao longo de todos os períodos fiscalizados. Isto é um fato! Não há como aceitar a alegação de mero erro de preenchimento da DCTF.*

*(...) Na Ficha Cadastral Completa da Junta Comercial do Estado de São Paulo – Jucesp – fls. 835/846, consta que, à época do ocorrência dos fatos geradores em apreço (ano-calendário 2011), a sociedade era regida por um instrumento de alteração contratual, datado de 17/06/2009, no qual **Marcos Della Coletta** teria sido designado como administrador que assinava pela empresa.*

*Já **Alexandre Della Colleta** foi admitido como sócio detentor de quotas no valor de R\$ 4.900,00. No mesmo instrumento contratual, consta que a **Espírito Santo Gestão de Participações Societárias Ltda.**, CNPJ nº 09.534.953/0001-04, foi admitida*

*como sócia do empreendimento, com participação no capital social de R\$ 485.100,00.*

*No Contrato Social da **Espírito Santo Gestão de Participações Societárias Ltda.** fls. 849/857, datado de 26/03/2010, verifica-se que **Marcos Della Coletta e Alexandre Della Colleta** teriam sido designados ambos como sócios e administradores da sociedade controladora, mas esse fato, a princípio, não seria suficiente para a caracterização deste último como administrador também da fiscalizada controlada.*

*Como bem comprovou a fiscalização, **Alexandre** figurava como representante da fiscalizada nas declarações onde a fraude foi detectada, o que confirma seu poder de gestão, atuando como administrador, em que pese isto não constar expressamente no contrato social da impugnante (mas conta no contrato social da sócia pessoa jurídica)”.*

44. Não verifico, contudo, a existência de conjunto probatório que demonstre a atuação dolosa dos administradores. A fiscalização foi capaz de provar apenas que as pessoas indicadas tinham poder de controle sobre a autuada durante o período fiscalizado.

45. Para se atribuir a responsabilidade nos termos do artigo 135, a fiscalização deve demonstrar, para além do elemento doloso, onexo causal entre as ações dos administradores (com excesso de poder, infração à lei ou ao estatuto) e a situação que constituiu o fato gerador. *In casu*, não evidencio o preenchimento de tais requisitos legais.

46. Diante do exposto, voto por afastar a atribuição de responsabilidade solidária nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN.

## **V. Da Ausência de Elementos para a Qualificação da Multa de Ofício**

47. Não podemos olvidar que a aplicação de multa qualificada é medida de caráter excepcional. A r. autoridade fiscal deve comprovar que a Recorrente teria praticado quaisquer das condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

48. Conforme disposto no artigo 71 da Lei nº 4.502/64, sonegar é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do evento tributário, sua natureza ou circunstâncias materiais, bem como das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente:

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

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

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

49. Da leitura, é possível concluir que a sonegação implica em descumprimento por parte do sujeito passivo de dever instrumental prejudicando a constituição da obrigação do crédito tributário. Em termos fáticos, a autoridade fiscal deve provar que a conduta do contribuinte impediu a apuração dos créditos tributários e, conseqüentemente, prejudicou o lançamento.

50. A segunda hipótese de aplicação de multa qualificada é a fraude, definida sobre a ótica tributária, do seguinte modo:

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

51. Fraude no sentido da lei é ato que busca ocultar algo para que possa o contribuinte furtar-se do cumprimento da obrigação tributária. Ao contrário do dolo, que busca induzir terceiro a praticar algo, a fraude é ato próprio do contribuinte que serve para lograr o fisco.

52. Apesar disso, o artigo 72 supra, utilizou-se do conceito de dolo para a definição de fraude. O "dolo" referido no artigo é o dolo penal, não o civil, porque o segundo ocorre sempre com a participação da parte prejudicada. Não por acaso, tais ilícitos tributários tem repercussões penais, nos termos dos artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90.

53. Conforme o artigo 18 do Código Penal, crime doloso ocorre quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo, assim, o dispositivo legal está conforme a teoria da vontade adotada pela lei penal brasileira. Para que o crime se configure, o agente deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes. Assim, a responsabilidade pessoal do agente deve ser demonstrada/provada.

54. Portanto, é imperioso encontrar evidenciado nos autos o intuito de fraude, não sendo possível presumir sua ocorrência. A própria Súmula CARF nº 14, afasta a presunção de fraude e deixa clara a necessidade de comprovação do "*evidente intuito de fraude do sujeito passivo*".

*“Súmula CARF nº 14. A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.”*

55. Em linha este raciocínio, para o Alberto Xavier<sup>1</sup>, a figura da fraude exige três requisitos. O um, que a conduta tenha **finalidade** de reduzir o montante do tributo devido, evitar ou diferir o seu pagamento; o dois, o **caráter doloso** da conduta com intenção de resultado contrário ao Direito; e, o três, que tal ato seja o **meio** que gerou o prejuízo ao fisco.

<sup>1</sup> XAVIER, Alberto. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2000, p. 78.

56. Na prática, a comprovação da finalidade da conduta, do seu caráter doloso e do nexo de causalidade entre a conduta ilícita do contribuinte e o prejuízo ao erário é condição *sine qua non* para enquadrar determinada prática como fraudulenta.

57. Logo, para restar configurada a fraude, a autoridade fiscal deve trazer aos autos elementos probatórios capazes de demonstrar que o sujeito passivo praticou conduta ilícita e intencional hábil a ocultar ou alterar o valor do crédito tributário, bem como que tal ato afetou a própria ocorrência do fato gerador.

58. É importante reforçar que o reconhecimento de quaisquer destas práticas deve ser comprovado pela autoridade fiscal através do nexo entre caso concreto e a suposta sonegação, fraude ou conluio e caracterização efetiva do dolo.

59. Em linha com o exposto no item 44 e seguintes, a fiscalização fundamentou a qualificação da multa na reiterada apresentação de DCTFs com débitos inferiores aos devidos.

60. Entretanto, as autoridades fiscal e julgadora, no curso do processo administrativo, não cuidaram de trazer elementos probatórios sólidos hábeis a demonstrar o intuito doloso do contribuinte e administradores em praticar sonegação e/ou fraude, citaram de forma genérica a ocorrência de tais infrações como se as circunstâncias fáticas aqui narradas se enquadrassem em quaisquer dessas figuras.

61. Apesar de ter declarado débitos irrisórios na DCTF, a Recorrente escriturou lucro real tributável no LALUR e contabilizou as receitas compatíveis com o seu Livro Registro de Saídas.

**62. Considero que a desorganização interna da contribuinte, também assistida no item relativo à glosa de despesas, não pode ser confundida com prática criminosa.** Assim, diante da falta de elementos, acolho o pedido da Recorrente para que seja afastada a qualificação da multa de ofício.

## **VI. Aplicação de Juros com base na taxa SELIC**

63. Outro ponto questionado pela Recorrente é a aplicação de juros com base na taxa SELIC sobre a multa de ofício. Segundo ela a aplicação de juros implicaria em majoração indireta da própria penalidade e não existe previsão legal que permita tal aplicação sobre a multa de ofício.

64. Em 08/06/2018 foi publicada a Súmula CARF nº 108 com o seguinte teor: "*Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*"

65. Com efeito, não há dúvidas de que a multa de ofício lançada juntamente com os tributos devidos, se não paga no vencimento, está sujeita aos juros de mora por força do disposto no artigo 61, da Lei nº 9.430/96 e da citada Súmula CARF.

## **Conclusão**

66. Diante do exposto, VOTO no sentido de CONHECER dos presentes RECURSOS VOLUNTÁRIOS, e, no mérito, DAR-LHES parcial provimento para afastar a

Processo nº 19311.720066/2015-29  
Acórdão n.º **1201-002.630**

**S1-C2T1**  
Fl. 24

---

multa qualificada, reduzindo-a de 150% para 75%, e afastar a responsabilidade tributária dos Srs. Alexandre Della Coletta e Marcos Della Coletta.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa