



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

**Processo n°** 19515.720430/2015-64  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-002.891 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de fevereiro de 2018  
**Matéria** OMISSÃO DE RECEITAS  
**Recorrentes** REAL COMERCIAL LTDA  
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011

**OMISSÃO DE RECEITAS. RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS**

A emissão de notas fiscais sem os seus respectivos registros na escrituração da contribuinte que resulta na redução do lucro real do período de apuração, via omissão de receita, realizados os ajustes necessários em função de devoluções de vendas inicialmente não computadas pela Fiscalização, configura a forma mais tradicional de sonegação fiscal, tendo ainda como agravante a conduta reiterada da contribuinte.

**OMISSÃO DE RECEITAS. DEVOLUÇÃO DE VENDAS**

O registro na escrituração de devoluções de vendas em valor expressivamente maior do que aquele documentalmente comprovado, implica em omissão de receita passível de autuação.

**RECEITAS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS**

Cabível o lançamento de ofício das receitas escrituradas que não compuseram a base de cálculo do imposto declarado em DIPJ ou confessado em DCTF.

**DESPESAS NÃO COMPROVADAS.**

Devem ser glosadas as despesas não comprovadas, que foram utilizadas como parcela dedutível na apuração do lucro real.

**INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO ADICIONAL DE IRPJ**

Comprovado que a infração capitulada no auto de infração como insuficiência de recolhimento do adicional do IRPJ implicava em duplicidade, posto que o adicional já havia sido incluído no cálculo do tributo devido, deve ser expurgado do lançamento realizado o valor associado à referida infração.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2011

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Decorrendo as exigências de imputações que fundamentaram o lançamento do IRPJ, deve ser adotada a mesma decisão proferida para o Imposto de Renda, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

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

Ano-calendário: 2011

FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta/insuficiência de recolhimento da Cofins apurada pela fiscalização, com base nos livros e documentos mantidos/emitidos pela contribuinte, implica em lançamento de ofício, uma vez que não confessados em DCTF.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 2011

FALTA DE RECOLHIMENTO

A falta/insuficiência de recolhimento da Cofins apurada pela fiscalização, com base nos livros e documentos mantidos/emitidos pela contribuinte, implica em lançamento de ofício, uma vez que não confessados em DCTF.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2011

MULTA QUALIFICADA.

O tributo incidente sobre base de cálculo que se reporta à infração praticada com evidente intuito de sonegação deve sofrer o acréscimo da multa qualificada no percentual de 150%.

**RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA CONDUTA DO SÓCIO.**

Não foi comprovado pela Autoridade Fiscal que a obrigação tributária é resultante de atos praticados pelo sócio com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

Ano-calendário: 2011

**PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.**

Para haver lançamento de IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, o auditor-fiscal deve demonstrar concretamente a existência de pagamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, não conhecer do recurso da pessoa jurídica autuada e, em relação do recurso do coobrigado: rejeitar as preliminares de nulidade e a solicitação de diligência. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir o coobrigado da relação jurídico-tributária.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros:

Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Marco Rogério Borges, Eduardo Morgado Rodrigues, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto. Ausente justificadamente o Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves.

## Relatório

Trata-se de recursos de ofício e voluntário interpostos contra acórdão proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG) assim ementado:

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

Ano-calendário: 2011

### OMISSÃO DE RECEITAS. RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS

A emissão de notas fiscais sem os seus respectivos registros na escrituração da contribuinte que resulta na redução do lucro real do período de apuração, via omissão de receita, realizados os ajustes necessários em função de devoluções de vendas inicialmente não computadas pela Fiscalização, configura a forma mais tradicional de sonegação fiscal, tendo ainda como agravante a conduta reiterada da contribuinte.

### OMISSÃO DE RECEITAS. DEVOLUÇÃO DE VENDAS

O registro na escrituração de devoluções de vendas em valor expressivamente maior do que aquele documentalmente comprovado, implica em omissão de receita passível de autuação.

### RECEITAS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS

Cabível o lançamento de ofício das receitas escrituradas que não compuseram a base de cálculo do imposto declarado em DIPJ ou confessado em DCTF.

### DESPESAS NÃO COMPROVADAS.

Devem ser glosadas as despesas não comprovadas, que foram utilizadas como parcela dedutível na apuração do lucro real.

### INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO ADICIONAL DE IRPJ

Comprovado que a infração capitulada no auto de infração como insuficiência de recolhimento do adicional do IRPJ implicava em duplicidade, posto que o adicional já havia sido incluído no cálculo do tributo devido, deve ser expurgado do lançamento realizado o valor associado à referida infração.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011

---

**LANÇAMENTO DECORRENTE.**

Decorrendo as exigências de imputações que fundamentaram o lançamento do IRPJ, deve ser adotada a mesma decisão proferida para o Imposto de Renda, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

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

Ano-calendário: 2011

**FALTA DE RECOLHIMENTO.**

A falta/insuficiência de recolhimento da Cofins apurada pela fiscalização, com base nos livros e documentos mantidos/emitidos pela contribuinte, implica em lançamento de ofício, uma vez que não confessados em DCTF.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 2011

**FALTA DE RECOLHIMENTO**

A falta/insuficiência de recolhimento da Cofins apurada pela fiscalização, com base nos livros e documentos mantidos/emitidos pela contribuinte, implica em lançamento de ofício, uma vez que não confessados em DCTF.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2011

**MULTA QUALIFICADA (150%)**

O tributo incidente sobre base de cálculo que se reporta à infração praticada com evidente intuito de sonegação deve sofrer o acréscimo da multa qualificada no percentual de 150%.

**RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO.**

O lançamento de ofício configura a prática de atos com infração à lei tributária, inserindo os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado que participam das decisões que implicam na apuração de tributos em montante inferior ao efetivamente devido como responsáveis solidário

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

Ano-calendário: 2011

**PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.**

Para haver lançamento de IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, o auditor-fiscal deve demonstrar concretamente a existência de pagamento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte"

O caso foi assim relatado pela instância *a quo*, verbis:

"Trata o presente processo dos autos de infração, às fls. 203/268, referentes aos fatos geradores apurados no ano-calendário 2011, por meio dos quais são exigidos da interessada, conforme TVF (fls. 200), crédito tributário consolidado no importe de R\$ 53.805.177,66, sendo:

- 1) R\$ 9.991.467,56 no auto de infração de IRRF;
- 2) R\$ 29.294.362,17 no auto de infração de IRPJ;
- 3) R\$ 7.309.800,13 no auto de infração de CSLL;
- 4) R\$ 5.942.665,46 no auto de infração de Cofins e
- 5) R\$ 1.266.882,34 no auto de infração de PIS.

Valores estes acrescidos de juros de mora calculados até 05/2015.

A multa aplicada, no tocante ao auto de infração de IRPJ, foi de 150% para as infrações capituladas como: 0001 OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDA E SERVIÇOS - RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS, 0002 OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDA E SERVIÇOS - DEVOLUÇÃO NÃO COMPROVADA DE VENDAS e 0005 ADICIONAL DO IMPOSTO DE RENDA - INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO ADICIONAL DO IMPOSTO DE RENDA, e de

75% para as infrações: 0003 RECEITAS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS -RECEITAS OPERACIONAIS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS, 0004 CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS -DESPESAS NÃO COMPROVADAS.

Com relação à CSLL, as multas aplicadas foram de 150% para as infrações caracterizadas como omissão de receitas (itens 0001 e 0002 do IRPJ) e de

75% para as infrações registradas como RECEITAS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS-RECEITAS OPERACIONAIS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS e CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS -DESPESAS NÃO COMPROVADAS.

Nos autos de infração de IRRF, PIS e Cofins, a multa aplicada foi de 75%.

O Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 187/201 detalha todo o procedimento fiscal.

O enquadramento legal consta dos respectivos autos de infração.

O lançamento do IRPJ teve por base as infrações a seguir:

- 01 - Omissão de receitas - Receitas não Contabilizadas;
- 02 - Omissão de receitas - Devolução não comprovada de vendas;
- 03 - Receitas escrituradas e não declaradas;
- 04 - Despesas não comprovadas;
- 05 - Insuficiência de recolhimento do adicional de IRPJ.

O lançamento da CSLL é reflexo da autuação do IRPJ e as infrações estão assim discriminadas:

- 01 - Falta de recolhimento da CSLL devida sobre receitas omitidas, englobando as infrações 01 e 02 do IRPJ.
- 02 - Falta/insuficiência de recolhimento da CSLL sobre receitas escrituradas e não declaradas (infração 03 do IRPJ).
- 03 - Custos despesas operacionais não comprovados (infração 04 do IRPJ).

Os lançamentos do PIS e da Cofins, que não são reflexos do IRPJ, tiveram por lastro infração caracterizada por incidência não-cumulativa padrão/insuficiência de recolhimento, apurada com base nas planilhas para apuração PIS/Cofins incluídas no processo como arquivos não pagináveis de fls. 183.

Foi feita Representação Fiscal para Fins Penais, por crime, em tese, capitulado no art. 1º. incisos I e II art. 2º. inciso I da Lei 8.137/90, em relação aos fatos geradores relativos ao ano calendário 2011 Tal representação originou o Processo Nº 19515.720431/2015-17.

No TVF, item 4, a apuração do PIS e da Cofins está assim detalhada:

4 - DA APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS Extraímos no sistema Sped-NFE todas as notas fiscais emitidas pelo contribuinte, bem como as notas fiscais emitidas por terceiros para a empresa ora fiscalizada. Com base nesses dados elaboramos planilhas por competência e com informações de todas essas notas fiscais, inclusive com os valores relativos ao PIS e à Cofins gerados por elas.

Essas informações constam das planilhas identificadas como "Receitas de Vendas 1º. Trimestre", "Receitas de Vendas 2º. Trimestre", "Receita de Vendas 3º. Trimestre", "Receita de Vendas 4º. Trimestre", "Vendas Não Tributadas Pis Cofins", "Devolução de Vendas", "Compras Mercado Interno", "Compras Próprias Mercado Externo", "Compras por Conta e Ordem

Mercado Esterno" e "Devolução de Compras", todas elas anexadas ao processo como arquivos não pagináveis.

Da mesma forma elaboramos planilha com as notas fiscais de devolução, tanto as emitidas pelo contribuinte como as que foram emitidas a esse título por terceiros para a empresa fiscalizada.

Nessas planilhas constam os valores do PIS e da COFINS considerados em cada nota fiscal, e dessa forma chegamos aos valores mensais do PIS e da COFINS informados nessas notas fiscais.

Dessa forma, compusemos os valores de cada tributo para apuração dos valores devidos.

Esses valores estão demonstrados nas planilhas "APURAÇÃO DO PIS E CONFINS COM BASE NAS NFE MENSAL", que está anexada ao presente termo.

As diferenças de recolhimento encontradas foram lançadas com seguintes denominações:

PIS- Insuficiência de recolhimento;

COFINS - Insuficiência de recolhimento.

(...)

## 8.2 PIS = COFINS - INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA

8.2. 1. Os valores do PIS e da Cofins ora lançados, foram obtidos pela diferença entre os valores desses tributos declarados nas notas fiscais eletrônicas emitidas pelo contribuinte, deduzindo-se o montante obtido com base nas notas fiscais eletrônicas recebidas pelo contribuinte, e os valores declarados em NFE de entrada com direito a crédito desses tributos.

O lançamento do IRRF está assim tipificado no AI:

0001 IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - APURAÇÃO REFLEXA  
IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS A  
BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS/PAGAMENTOS SEM CAUSA

Enquadramento Legal Fatos geradores ocorridos entre 31/01/2011 e 31/12/2011: Art. 674 e 675 do RIR/99.

Encontra-se apensado a este o processo administrativo fiscal nº 19515.720431/2015-17 que trata de Representação Fiscal para Fins Penais em nome do responsável pela autuada, Celso Fernandes La Pastina.

Ao impugnar a exigência, fls. 279/317, a contribuinte, através de seu procurador legalmente habilitado, alega, em resumo, que:

1) em relação as receitas não contabilizadas:

Nos arquivos digitais anexados aos autos do processo e denominados "RECEITA VENDAS - 1º Trimestre - BASE NFE", "RECEITA VENDAS - 2º Trimestre -BASE NFE", "RECEITA VENDAS - 3º Trimestre - BASE NFE" e "RECEITA VENDAS - 4º Trimestre - BASE NFE", constatamos que a Fiscalização equivocadamente considerou como operação de venda e, portanto, receita bruta, valores que não correspondem à receita de vendas de mercadorias, tais como "venda de bem do ativo imobilizado "(CFOP 5.551) e "venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, originada de encomenda para entrega futura " (CFOP 5.117 e 6.117).

2) em relação à devolução não comprovada de vendas:

Da mesma forma, ao nos depararmos com as informações constantes no arquivo digital anexado aos autos do processo e denominado "DEVOLUÇÕES DE VENDAS GERAL - BASE NFE", constatamos que a Fiscalização equivocadamente considerou como devolução de vendas, notas fiscais de devolução de compra, como se depreende da análise do mencionado arquivo digital.

3) em relação às receitas escrituradas e não declaradas:

(...)

Ou seja, para os períodos de apuração do 1º trimestre de 2011 ao 3º trimestre de 2011, não houve qualquer diferença entre as receitas escrituradas e as receitas declaradas, sendo improcedente haver lançamento de infração tributária por "receitas operacionais escrituradas e não declaradas".

Sendo assim, resta claro que a Fiscalização, ao incluir, novamente, os valores contidos em "(+) Lucro Real das Atividades em Geral antes da Compensação de Prejuízos" (vide "Demonstrativo de Apuração" dos quatro trimestres de 2011 do Auto de Infração do IRPJ) como infração de "receitas operacionais escrituradas e não declaradas", acabou por indevidamente incluí-los na base de cálculo do IRPJ como infração tributária, o que ocasionou erro material no cálculo do IRPJ, majorando-o.

4) no tocante à glosa de custos, despesas operacionais e encargos - despesas não comprovadas:

(...)

verificou-se que os documentos lançados nas contas "Serv. Prest. Pessoa Física" e "Outros Serviços de Terceiros" foram contabilizados em conta errada, sendo que os mesmos deveriam ser lançados na conta de "Benfeitorias em imóvel de Terceiros". Em razão da constatação desse erro material nos lançamentos dessas contas, a Impugnante levantou novos balanços contábeis e Demonstrações de Resultado do Exercício. E, após proceder a essas alterações, apresentou um novo LALUR do ano-calendário de 2011 (anexo fls. 149 a 169 do processo).

Logo, não restam dúvidas de que a Autoridade Fiscal equivocou-se ao fazer o enquadramento da infração como "despesas não comprovadas", pois, com as retificações contábeis feitas, tais despesas deixaram de existir. A fiscalização deveria ter adotado outro tipo de infração tributária para o lançamento dos tributos eventualmente não recolhidos.

5) com relação à insuficiência de recolhimento do adicional do IRPJ:

(...)

Entretanto, tal lançamento não merece prosperar por se tratar claramente de uma duplicidade, uma vez que a cobrança do Adicional de IR já foi efetuada individualmente para cada infração lançada como se depreende pela simples leitura do "Demonstrativo de Apuração Imposto de Renda Pessoa Jurídica Lucro Real" onde consta o item "Cálculo do Imposto Adicional" e, nesse cálculo do adicional do IRPJ, já estão incluídas as infrações lançadas no auto de infração (...)

Os argumentos trazidos em relação à CSLL têm igual teor daqueles apresentados para o IRPJ.

Em relação ao PIS e à Cofins, a contribuinte aduz ainda que:

(...)

Na planilha "APURAÇÃO PIS - COFINS BASE NFE MENSAL", nos valores da "COFINS REC. VENDAS" e do "PIS REC. VENDAS" foram utilizadas bases de cálculo sem a exclusão do ICMS-ST.

Ocorre, que para os períodos de apuração em questão, conforme a legislação tributária vigente à época, o inciso I do §2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 permitia excluir da receita bruta o valor do ICMS cobrado pelo vendedor na condição de substituto tributário.

Vejam, por exemplo, a nota fiscal nº 166048 anexa às fls. 180 a 181 do presente processo. Na própria nota fiscal, consta o seguinte cálculo (...)

Verifica-se ainda que os seguintes dispêndios que, conforme disposto na legislação tributária, geram direito a crédito para a contribuição para o PIS e para a COFINS, não foram considerados pela Fiscalização, pois não constam na planilha "APURAÇÃO PIS - COFINS BASE NFE MENSAL", anexa às fls.270 a 271 do presente processo:

- Despesas com frete sobre compras
- Despesa com frete sobre vendas
- Despesas de energia elétrica
- Despesas de contraprestações de arrendamento mercantil

Na tabela abaixo estão discriminados os valores mensais, extraídos do Sped Contábil das respectivas contas contábeis, que geram direito a crédito para a contribuição para o PIS e para a COFINS e que não foram consideradas pela Fiscalização (...)

Verifica-se que os valores constantes nas linhas "COFINS COMPRAS REVENDA" E "PIS COMPRAS REVENDA" da planilha "APURAÇÃO PIS - COFINS BASE NFE MENSAL" , anexa às fls.270 a 271 do presente processo, que foi elaborada pela Fiscalização, estão bem inferiores aos valores que constam do Sped Contábil (conta 4.1.1.02.0005 -"CREDITO - COFINS S/COMPRAS" e conta 4.1.1.02.0004 "CREDITO - PIS S/COMPRAS"), conforme tabela abaixo (...)

Para o IRRF apresentou argumentação específicas, como abaixo descrito.

A Fiscalização equivocou-se ao fazer o lançamento do IRRF, com base no artigo 674 do RIR/99, sobre os valores contabilizados nas contas 5.1.1.01.0038 - SERV. PREST. PESSOA FÍSICA e 5.1.1.01.0076 - OUTROS SERVIÇOS DE TERCEIROS. Isso porque o lançamento do IRRF foi realizado pelo simples fato de os documentos contábeis correspondentes a essas duas contas não terem sido apresentados. E, complementando, a Fiscalização conclui que "houve o pagamento dos valores", sem comprovar a existência e a efetividade dos pagamentos (efetiva transferência de recursos da pessoa jurídica a terceiros).

Mister destacamos o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil sobre o tema, exarado por meio da Solução de Consulta Interna nº 11 - Cosit, de 8 de maio de 2013, que possui a seguinte ementa (...)

É sabido que, conforme art. 61 da Lei nº 8.981/95 (art. 674 do RIR/99), o fato gerador referente à exigência de crédito tributário correspondente a pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado considera-se ocorrido na data do pagamento.

Dessa forma, ainda que, por hipótese, a Fiscalização houvesse comprovado materialmente a existência do pagamento, o lançamento do IRRF efetuado pela Fiscalização está materialmente viciado, pois o referido lançamento foi feito considerando como data do fato gerador o último dia de cada mês, baseado nos totais mensais das contas 5.1.1.01.0038 - SERV. PREST. PESSOA FÍSICA e 5.1.1.01.0076 - OUTROS SERVIÇOS DE TERCEIROS.

Discute ainda DA IMPROCEDÊNCIA DA APLICAÇÃO DA MULTA MAJORADA DE 150%

(...)

Ao extrairmos o conteúdo do art. 71 da Lei n.º 4.502/64 que trouxe a definição legal de sonegação utilizada na aplicação da multa majorada, resta claro que o dolo ou má fé revela-se como elemento essencial.

Nesse sentido, o dolo não se configura pela simples vontade de obter um resultado ou atingir uma finalidade. A vontade é indispensável para associar a consciência de realizar à conduta descrita no tipo. O dolo, portanto, corresponde ao elemento subjetivo do tipo, vale dizer, para haver dolo não se trata de querer o resultado, é indispensável que se tenha consciência e se queira a conduta definida no tipo legal.

(...)

De qualquer forma, independentemente do conceito de dolo adotado, é certo que a sonegação requer, na sua caracterização, a existência do elemento vontade do agente em produzir uma economia tributária ilícita mediante conduta omissiva ou comissiva.

De acordo com as alegações suscitadas pela fiscalização no "Termo de Verificação Fiscal", que acompanhou os autos de infração ora combatidos, a Impugnante "omitiu receitas, de forma reiterada, nos quatro trimestres do ano calendário, mais especificamente no que se refere às vendas efetuadas e às vendas canceladas".

Em face disso, cabe-nos observar que as supostas irregularidades foram apuradas através do confronto de informações disponibilizadas pela própria Impugnante, seja através do Sped Contábil ou mesmo através de notas fiscais eletrônicas que são automaticamente reportadas à Receita Federal. De modo que é totalmente desprovida de fundamento a aplicação de multa majorada sob alegação de que a empresa intencionalmente teria impedido o fisco de tomar conhecimento de quaisquer valores que pudessem servir de base para a tributação.

(...)

Em outras palavras, a fraude tributária pressupõe que o comportamento fraudulento do agente tenha por pretensão principal substituir e/ou esconder total ou parcialmente o fato gerador, sendo que a materialidade da conduta do agente consiste em ocultar da Fazenda Pública aspectos do fato gerador tal como ocorreram, não bastando a simples omissão da informação sobre a sua realização, mas sim a sua ocultação mediante prática de ato jurídico diverso e de aparência enganosa, o que de forma alguma restou comprovado nos autos.

Discorre por fim sobre a improcedência da responsabilização solidária do sócio responsável pela empresa Sr. Celso Fernandes La Pastina, CPF 956.570.378-04, com base no Art. 135 Inciso III da Lei 5.172/1966.

Também foi apresentada impugnação, às fls. 424/428, pelo responsável solidário, através de seu procurador legalmente habilitado, onde alega em resumo:

(...)

Conforme se depreende do texto acima, vale destacar que em nenhum momento a Autoridade Fiscal descreveu especificamente qual o ato praticado

pelo Sr. Celso Fernandes La Pastina que ensejou vínculo de causalidade com a suposta omissão de receita alegada pela Fiscalização, de modo que não podem prosperar os argumentos emanados pelo Sr. Auditor Fiscal para justificar a lavratura de Termo de Sujeição Passiva Solidária, pois, como restará demonstrado, não há que se falar em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social e estatutos, o que impede a aplicação do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional. É do que se passa a tratar.

### III- DA NÃO OCORRÊNCIA DE ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS (...)

A fim de corroborar com o que está sendo pleiteado na presente impugnação, vale ainda acrescentar que a autoridade lançadora não aplicou multa majorada no percentual de 150% (art. 44, §1º Lei nº 9.430/96) para os demais lançamentos, tal como fez em relação aos itens 5.1, 5.2 e 5.4 do Termo de Verificação Fiscal (IRPJ, CSLL e IRRF), restando demonstrado que a própria Fiscalização entendeu que não houve dolo, o que revela nitidamente um contra censo, uma vez que a solidariedade do Sr. Celso Fernandes La Pastina atingiu todos os tributos lançados.

O processo foi baixado em diligência, às fls. 442/448, para:

(...)

Com base no relato acima, faz-se necessário baixar o processo em diligência para:

- 1) verificar se efetivamente os valores de ICMS ST não foram deduzidos do cálculo do PIS e da Cofins. Em caso positivo, informar que valores são esses e apresentar nova apuração das contribuições devidas.
- 2) Aferir, dentre os créditos de PIS/Cofins apontados pela contribuinte, não considerados pela Fiscalização, se há algum efetivamente passível de aproveitamento, com lastro na legislação. Em caso positivo, computar na apuração das contribuições devidas. Se o autuante não concordar com esse ponto, verificar se os valores inclusos na impugnação referentes às despesas/gastos que geram direito a crédito estão corretos;
- 3) Verificar ainda, em relação ao IRPJ e à CSLL, se foram incluídos na receita bruta de vendas de mercadorias valores representativos de "venda de bem do ativo imobilizado"(CFOP 5.551) e "venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, originada de encomenda para entrega futura" (CFOP 5.117 e 6.117). Em caso, positivo, proceder ao refazimento do cálculo dos referidos tributos.

Havendo concordância com as ponderações feitas por este julgador nos itens 2, 3 e 4 das alegações para o IRPJ, proceder as alterações necessárias na apuração dos tributos devidos (IRPJ e, no que couber, CSLL).

Foi procedida diligência, conforme informação fiscal de fls. 604/610.

Foi dada ciência à contribuinte, através de sua filial e de seu sócio administrador, do resultado da diligência, às fls. 615/619, uma vez que a correspondência postada com o endereço da matriz retornou com informação a seguinte informação no AR "Mudou-se", às fls. 611/612.

Não houve apresentação de razões adicionais de defesa.

É o relatório."

A impugnação foi julgada procedente em parte e o crédito tributário exonerado foi submetido ao Recurso de Ofício.

Em 19/04/2017, inconformados com a decisão de 1ª Instância, a recorrente e o responsável tributário CELSO FERNANDES LA PASTINA apresentaram recurso voluntário.

O recurso voluntário apresentado pela recorrente traz, em resumo, as seguintes razões para a reforma do acórdão de 1ª Instância:

#### **Preliminarmente**

1. Todos os lançamentos a título de CSLL são nulos, haja vista que o Auditor Fiscal não possuía competência para fiscalização da contribuição, em decorrência da ausência de indicação no MPF (e posteriores alterações) para fiscalização desse determinado tributo;
2. Os autos de infração são nulos pela insubsistência de provas, visto que o Auditor Fiscal fundamentou todo o lançamento em meros indícios, na medida em que embasou o lançamentos em valores apurados pelo sistema de notas fiscais eletrônicas, sequer tendo buscado validar os documentos;

#### **Mérito**

1. O cálculo efetuado pela Fiscalização não efetuou as deduções necessárias que deveriam ter sido realizadas, devendo ser excluído da base de cálculo do IRPJ/CSLL o valor de R\$ 69.894.824,93(sessenta e nove milhões oitocentos e noventa e quatro mil oitocentos e vinte e quatro reais e noventa e três centavos), referente (i) ao total de mercadorias dadas em bonificação (CFOP 5.910 e 6.910); (ii) aos valores das notas fiscais relativas às transferências entre estabelecimentos da RECORRENTE (CFOP 5.152 e 6.152); (iii) aos valores das notas relativas às transferências entre estabelecimentos de mercadorias sujeitas à substituição tributária (CFOP 5.409); (iv) venda de bem do ativo imobilizado" (CFOP 5.551); e (v) às vendas de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, originada de encomenda para entrega futura (CFOP 5.117 e 6.117).

2. A fiscalização deixou de excluir da receita tributável o valor correspondente ao ICMS-ST. Percebe-se, assim, um lançamento a maior de COFINS de R\$ 24.505,54 e um lançamento a maior de PIS de R\$ 5.320,28.
3. Não foram considerados pela fiscalização, pois não constam na planilha "APURAÇÃO PIS - COFINS BASE NFE MENSAL", despesas com frete sobre compras, despesa com frete sobre vendas, despesas de energia elétrica e despesas de contraprestações de arrendamento mercantil.
4. A fiscalização não demonstrou o motivo pelo qual não considerou os valores dos créditos da contribuição para o PIS e da COFINS que são os presentes no Sped Contábil.
5. A impossibilidade da aplicação da multa qualificada pelo fato de a RECORRENTE não ter contabilizado/escriturado corretamente as suas receitas e devoluções de vendas.
6. A impossibilidade de responsabilização solidária de Celso Fernandes La Pastina pelos créditos tributários lançados, pois o entendimento da Fiscalização e da própria DRJ no sentido de que constituiria infração à Lei a simples omissão reiterada de informações à Receita Federal do Brasil (e o conseqüente lançamento de ofício) não pode ser mantido em hipótese alguma.

Na conclusão de sua impugnação a recorrente requer que seja dado integral provimento ao presente recurso, a fim de:

- (i) que sejam reconhecidas as preliminares suscitadas, (i.1) para determinar a anulação da autuação ou (i.2) para reconhecer a nulidade da autuação em relação à CSLL; ou, caso assim não entenda essa C. Turma Julgadora,
- (ii) que, no mérito, seja dado integral provimento ao recurso da RECORRENTE, nos termos acima expostos ou, na remota hipótese de assim não entender essa C. Turma, que seja determinada a realização de diligências complementares a fim de se comprovar todo o alegado; e
- (iii) Por fim, seja reconhecida a impossibilidade de responsabilização solidária do Sr. Celso Fernandes La Pastina.

O recurso voluntário apresentado por CELSO FERNANDES LA PASTINA requer que o Recurso Voluntário apresentado pela REAL COMERCIAL LTDA. seja parte integrante do presente recurso, de forma que reste recorrida a r. decisão proferida pela D. Turma Julgadora da DRJ/JFA pelo ora RECORRENTE.

Em seu recurso CELSO FERNANDES LA PASTINA reitera os argumentos quanto à impossibilidade de responsabilização solidária.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Evandro Correa Dias, Relator.

O recurso de ofício e o recurso voluntário apresentado por CELSO FERNANDES atendem aos pressupostos de admissibilidade, pelo que deles se toma conhecimento.

O recurso de ofício impetrado, em 19/04/2017, pela pessoa jurídica REAL COMERCIAL LTDA é intempestivo, pois a ciência deu-se em 15/03/2017, portanto dele não se toma conhecimento.

## Recurso de Ofício

Não há reparos a fazer na decisão de 1ª Instância que exonerou parcialmente o crédito tributário:

- IRPJ, no importe de R\$ 3.437.522,30, da multa de ofício no valor de R\$ 4.588.856,47, como demonstrado na planilha anexada ao presente acórdão, e dos juros de mora correspondentes;
- CSLL, no valor de R\$ 366.395,80, da multa de ofício no Valor de R\$ 345.320,00, como demonstrado na planilha anexada ao presente acórdão, e dos juros de mora correspondentes;
- IRRF, integralmente no valor de R\$ 4.743.586,85, da multa proporcional e dos juros de mora sobre ele incidentes;

As seguintes razões motivaram a decisão da DRJ:

- Não houve a demonstração pela Fiscalização da existência de pagamento.
- As planilhas foram revisadas considerando-se as notas fiscais CFOP 5551, 5117 e 6117 que foram indevidamente incluídas como receitas.
- Os valores lançados como Insuficiência de recolhimento do adicional de imposto de renda, devem ser excluídos na sua totalidade.

Estando de acordo com as exonerações promovidas pelas Instância *a quo*, deve ser negado provimento ao recurso de ofício.

**Recurso Voluntário - CELSO FERNANDES LA PASTINA****Preliminares**

O pedido de nulidade oriundo de eventuais falhas formais no MPF não pode ser acatado em decorrência da jurisprudência do CARF ter se consolidado na linha de que o MPF é um mero instrumento interno de gerenciamento, controle e acompanhamento do procedimento fiscal, em sua fase prévia à autuação, sendo que eventuais falhas em sua emissão ou prorrogação não contaminam o lançamento, implicando, em essência, que não atingem a competência impositiva e vinculada dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil.

O Auditor Fiscal fundamentou o lançamento com base em valores apurados pelo sistema de notas fiscais eletrônicas, que é instrumento hábil para realizar o lançamento. Logo devem ser rejeitadas as preliminares de nulidade

**Mérito**

O recorrente alega que o cálculo efetuado pela Fiscalização não efetuou as deduções necessárias que deveriam ter sido realizadas, devendo ser excluído da base de cálculo do IRPJ/CSLL o valor de R\$ 69.894.824,93(sessenta e nove milhões oitocentos e noventa e quatro mil oitocentos e vinte e quatro reais e noventa e três centavos), referente (i) ao total de mercadorias dadas em bonificação (CFOP 5.910 e 6.910); (ii) aos valores das notas fiscais relativas às transferências entre estabelecimentos da RECORRENTE (CFOP 5.152 e 6.152); (iii) aos valores das notas relativas às transferências entre estabelecimentos de mercadorias sujeitas à substituição tributária (CFOP 5.409); (iv) venda de bem do ativo imobilizado" (CFOP 5.551); e (v) às vendas de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, originada de encomenda para entrega futura (CFOP 5.117 e 6.117).

Verifica-se que conforme diligência realizada, a Autoridade fiscal revisou as planilhas de Receitas de Vendas do 1º ao 4º Trimestre e detectou algumas notas fiscais CFOP 5551, 5117 e 6117 que foram indevidamente incluídas como receita. Procedeu-se a exclusão dessas notas fiscais e apurou-se um novo valor da receita com base nas NFE.

Um exame das novas planilhas de Receitas de Vendas, observa-se que não consta nenhuma nota fiscal com os CFOPs relacionados pelo recorrente. Portanto deve ser mantida a infração de omissão de receitas - receitas não contabilizadas, com base nas planilhas revisadas em diligência.

Foram objetos de diligência as alegações de que o Auditor Fiscal tomou por base para elaboração dos cálculos da suposta insuficiência de recolhimento de PIS/COFINS valores que não compõe a base de cálculo das referidas contribuições, por exemplo os valores de ICMS-ST incidente nas operações, bem como não apurou despesas/gastos que geram direito a crédito, por exemplo despesas com frete sobre compras, despesas com frete sobre vendas, despesas de energia elétrica e despesas de contraprestações de arrendamento mercantil;

Durante a diligência, a recorrente apresentou um CD que continha os seguintes arquivos digitais: a- Planilha energia; b- Planilha frete; c- Razão Energia Elétrica; d- Razão Fretes; e- Razão Fretes s/ compras. Então foi intimada a apresentar cópia dos

documentos acompanhados de planilha com informações das respectivas notas fiscais, contudo não apresentou nem os documentos nem as planilhas.

Transcreve-se o que foi solicitado na resolução, referente à apuração do PIS/COFINS, e a respostas aos quesitos:

"Solicita o julgador em seu despacho:

- 1) verificar se efetivamente os valores de ICMS ST não foram deduzidos do cálculo do PIS e da Cofins. Em caso positivo, informar que valores são esses e apresentar nova apuração das contribuições devidas.
- 2) Aferir, dentre os créditos de PIS/Cofins apontados pela contribuinte, não considerados pela Fiscalização, se há algum efetivamente passível de aproveitamento, com lastro na legislação. Em caso positivo, computar na apuração das contribuições devidas. Se o autuante não concordar com esse ponto, verificar se os valores inclusos na impugnação referente às despesas/gastos que geram direito a crédito estão corretos;

No que se refere aos itens 1 e 2 acima, conforme mencionado anteriormente, os elementos apresentados não atenderam o que foi solicitado no Termo de Início de Diligência Fiscal, principalmente em razão da não apresentação das cópias dos documentos. Ressalte-se que conforme foi atestado pelo contribuinte no seu pedido de dilação de prazo, todos os elementos solicitados seriam apresentados no dia 31/03/2016, o que não ocorreu.

Assim sendo, considerando que os itens apresentados não possibilitaram qualquer análise em relação aos lançamentos efetuados do PIS e da COFINS, não há novos elementos que possibilitem uma eventual alteração nos lançamentos efetuados desses tributos. Os arquivos digitais apresentados pelo contribuinte estão anexados ao presente processo. Portanto, o lançamento efetuado desses tributos deve ser mantido na integralidade.

### **Multa Qualificada**

A Recorrente emitiu notas fiscais e não procedeu a devida escrituração, deixando de computar a receita proveniente das referidas vendas em seus resultados contábil e fiscal, não integrando assim sua DIPJ e deixando de ser confessado o tributo correspondente em DCTF.

É o típico caso de sonegação, no qual a contribuinte intencionalmente, relativamente às notas fiscais não contabilizadas, deixa de confessar o tributo devido na declaração que tem essa especificidade (DCTF), deixa de informar o tributo devido na declaração em que a apuração da base de cálculo do tributo deve estar demonstrada com base em sua escrituração (DIPJ), visando de forma ostensiva retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal e ainda, como fator agravante, o faz de forma reiterada.

Argumentar que o Fisco tinha conhecimento da notas fiscais eletrônicas não socorre o contribuinte. O conhecimento ao Fisco do fato gerador do IRPJ e da CSLL se dá através das informações inseridas em DIPJ e da confissão de dívida efetivada em DCTF. O

confronto dos dados registrados nas referidas declarações com as notas fiscais eletrônicas ocorrerá somente se o contribuinte incidir em parâmetros impessoais que permitam a sua Fiscalização.

Com relação ao item Devolução de Vendas não Comprovadas, a situação não se modifica. O recorrente deliberadamente durante quatro períodos de apuração consecutivos escriturou devoluções de vendas não suportadas pelas notas fiscais eletrônicas emitidas contra a contribuinte por seus clientes em eventuais devoluções, como estampado no TVF.

"5.2 Também constatamos que as vendas canceladas contabilizadas pelo contribuinte tinham um valor muito superior ao total encontrado pela soma das notas fiscais eletrônicas emitidas pelo contribuinte com as das notas fiscais eletrônicas emitidas contra o contribuinte por seus clientes em eventuais devoluções, conforme consta no quadro abaixo (...)

Destaque-se que as diferenças são enormes, um percentual inferior a 15% do total de devoluções de vendas escrituradas restou comprovado. Intimada a contribuinte não justificou a razão de tal discrepância, denotando de forma cabal sua intenção de ludibriar o Fisco, reduzindo o lucro passível de tributação com devoluções de vendas inexistentes."

Também não socorre a contribuinte sua alegação de que no PIS e na Cofins a multa aplicada foi de 75%, indicando que não houve dolo. Como explicitado anteriormente, o lançamento do IRPJ, no tocante às infrações com aplicação da multa qualificada sobre tributo delas advindo, foi realizado com base no cotejo das receitas de vendas com as informações contidas na DIPJ, afetadas tanto pelas receitas não contabilizadas como pelas devoluções de vendas não comprovadas. Já a tributação do PIS e da Cofins foi realizado com base na apuração das contribuições incidentes em cada nota fiscal eletrônica emitida, considerando-se os créditos comprovados. Assim, não se trata de mero lançamento reflexivo, que implicaria na apuração do PIS e da Cofins com a aplicação das alíquotas pertinentes sobre as receitas omitidas detectadas pelo Fisco. De modo que, em função do procedimento fiscal adotado, o autuante entendeu que sobre o PIS e a Cofins caberia a aplicação da multa de 75%, assim como no IRPJ sobre as infrações capituladas como receitas escrituradas e não declaradas e despesas não comprovadas. Assinale-se que no IRRF também foi aplicada multa de 75%.

Verifica-se que nas infrações sobre as quais foi aplicada multa qualificada, restou caracterizada a vontade e a intenção dolosa do contribuinte em obter a redução do tributo devido, de forma ilícita, retardando ou impedindo o Fisco do conhecimento da ocorrência do fato gerador do tributo. Portanto deve-se manter a aplicação da multa qualificada.

### **Responsabilidade Solidária - CELSO FERNANDES LA PASTINA**

Contata-se que não houve a descrição e a comprovação da conduta que ensejaria a responsabilidade de Celso Fernandes La Pastina. Pela descrição no Termo de Verificação de Infração a responsabilidade foi atribuída com base na qualificação da multa e pelo fato de Celso Fernandes La Pastina ser sócio da recorrente. Transcreve-se a seguir referida descrição:

Como foi mencionado anteriormente, a empresa omitiu receitas, de forma reiterada, nos quatro trimestres do ano calendário, mais especificamente no

---

que se refere às vendas efetuadas e às vendas canceladas conforme discriminado anteriormente, fato esse que ensejou a lavratura de uma Representação Fiscal para Fins Penais, por crime, em tese, capitulado no art. 1o. incisos I e II art. 2o. inciso I da Lei 8.137/90, em relação aos fatos geradores relativos ao ano calendário 2011

Portanto deve ser afastada a responsabilidade de Celso Fernandes La Pastina.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício, não conhecer do recurso da pessoa jurídica autuada e, em relação do recurso do coobrigado: rejeitar as preliminares de nulidade e a solicitação de diligência. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir o coobrigado da relação jurídico-tributária.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias