



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CARF

Processo nº	19515.720443/2018-86
Recurso	De Ofício
Acórdão nº	1401-005.492 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	18 de maio de 2021
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	IMPAKTO SISTEMAS DE LIMPEZA E DESCARTÁVEIS LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2013

LANÇAMENTOS DE OFÍCIO. REGIMES DE APURAÇÃO. MESMO FATO GERADOR.

Inequívoca a nulidade de lançamento de ofício utilizando-se de regime de apuração do tributo lançado (IRPJ) distinto de regime já considerado em outro procedimento fiscal, sob pena de se ter dois regimes de apuração de imposto para um mesmo fato gerador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Carlos André Soares Nogueira, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga e Andre Severo Chaves.

Relatório

Inicio transcrevendo o relatório e voto da decisão de piso considerado no Acórdão de nº 03-83.470, proferido pela 8ª Turma da DRJ/BSB, em sessão de 20 de fevereiro de 2019:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*Ano-calendário: 2013**LANÇAMENTO EM DUPLICIDADE. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO.
NULIDADE.*

É nulo o lançamento efetuado com base no Lucro Real após ter sido arbitrado o lucro por autoridade fiscal em lançamento anterior para o mesmo ano-calendário, por caracterizar mudança de critério jurídico art. 146 do CTN adotado pelo Fisco com duplicitade de exigência.

*Impugnação Procedente**Crédito Tributário Exonerado***Relatório**

Neste processo foi constituído lançamento de ofício no valor de R\$ 4.007.973,71 com base em inidoneidade documental que ocasionou glosa de despesas de IRPJ e CSLL e de créditos de PIS e Cofins.

I - DO PROCEDIMENTO FISCAL

A ação fiscal foi aberta em decorrência de ação fiscal em andamento na Empresa COSTA & SILVA COMÉRCIO E DISTRIBUIDORA LTDA. – CNPJ 14.254.788/0001-77, doravante denominada COSTA & SILVA (TDPF - Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal 08.1.90.00-2016-00487-5), cuja fiscalização ensejou abertura de diligência vinculada na Empresa IMPAKTO SISTEMAS DE LIMPEZA E DESCARTÁVEIS LTDA. - CNPJ 11.588.752/0001-31 (TDPF 08.1.90.00-2017-01006-2).

A tentativa de entrega via postal deu-se com o envio do TIPF - Termo de Início de Procedimento Fiscal à COSTA & SILVA, via postal com prova de entrega por AR (JO 598214987 BR) ao seu endereço cadastral (R. Felix Guilhem, 93 - Lapa de Baixo - São Paulo - SP - CEP 05069-000) e devolvido à RFB em 17.05.2016, constando, no envelope, carimbo dos Correios com a informação “Mudou-se”.

Após tentativas de intimação à empresa e aos sócios, a contribuinte foi intimada por edital em 17.02.2017.

Em 11.01.2018 houve a ciência, pelo Sócio Administrador Rodrigo da Silva, do TIF nº. 3, recebido via postal com prova de entrega por AR - Aviso de Recebimento (AR JT 263829505 BR), no seu endereço cadastral (R. Benedita Dionízia, 820 - casa 02 - Parque Jandaia - Carapicuíba - SP - CEP 06330-160), intimando-o a comparecer a esta Delegacia com o objetivo de prestar esclarecimentos sobre a Empresa. O intimado não compareceu no dia estabelecido e nem se justificou.

Em 12.01.2018 houve a ciência, pelo Sócio Administrador Rodrigo da Silva, do TIF nº. 5B, recebido via postal com prova de entrega por AR - Aviso de Recebimento (AR JT 263829678 BR), no seu endereço cadastral (R. Benedita Dionízia, 820 - casa 02 - Parque Jandaia - Carapicuíba - SP – CEP 06330-160), intimando-o a apresentar os mesmos elementos solicitados ao Sujeito

Passivo através do TIF nº. 5A (Extratos Bancários e Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque modelo3). Não houve retorno do Sócio.

Em 05.01.2017, em visita ao endereço cadastral da Empresa na RFB (R. Félix Guilhem, 93 - Lapa de Baixo - São Paulo - SP - CEP 05069-000), um sobrado, constatamos que a COSTA & SILVA não está instalada neste endereço.

Assim, a Fiscalização constatou que a COSTA & SILVA está em local ignorado. Por esta razão, em 05.01.2017 lavrou o Termo de Constatação Fiscal de Empresa não Localizada em nome do Sujeito Passivo.

Transcorrido o prazo para apresentação da documentação solicitada, esta não foi exibida a esta Fiscalização nem pela Empresa nem por seus Sócios, impedindo o prosseguimento dos trabalhos de auditoria. Por este motivo, em 08.02.2018 foi lavrado o Termo de Embargo à Fiscalização em nome do Sujeito Passivo, nos termos do art. 919 do RIR/99.

A partir daí a Fiscalização se direciona para a diligência fiscal que teve início em 20.06.2017 com a ciência, pela IMPAKTO, do TIPF - Termo de Início de Procedimento Fiscal (Diligência), recebido pela empresa na mesma data, via postal com prova de entrega por AR - Aviso de Recebimento.

Após intimações, a Fiscalização constata que a empresa IMPAKTO é cliente da empresa COSTA & SILVA, que lhe vendeu no período fiscalizado R\$ 3.062.258,20. A IMPAKTO não apresentou as Notas Fiscais de compra solicitadas emitidas pela COSTA & SILVA, nem os comprovantes de pagamento e nem os lançamentos contábeis relativos a estas transações.

A empresa alegou que o transporte das mercadorias era feito pela COSTA & SILVA, porém, a autoridade fiscal relata que não havia naquela empresa nenhum veículo ou registro de motorista.

Com base na diligência fiscal, a Fiscalização levou a cabo o procedimento de fiscalização iniciado em 21.03.2018.

A contribuinte IMPAKTO, tributada pelo Lucro Real em 2013 com apuração trimestral, foi intimada a apresentar os documentos fiscais, registros contábeis e demais documentos comprobatórios relativos às suas operações com a empresa COSTA & SILVA, e nada apresentou.

Reintimada, a empresa apresentou parte da documentação solicitada, incluindo a Escrituração Comercial (ECD entregue ao Sped) e as Notas Fiscais eletrônicas.

Da glosa de despesas não comprovadas

Com base na análise da documentação ou sua insuficiência ou ausência, a fiscalização considerou que o custos dos bens vendidos ou serviços prestados foi inidônea, lavrando infração para lançamento do IRPJ relativo ao AC 2013.

Em resumo, entendeu a autoridade fiscal que a empresa, optante pelo regime de Lucro Real, com apuração trimestral, realizou contabilização de custos com base em documentos inidôneos em sua Escrituração Contábil Digital, resultando em apuração incorreta do seu Lucro Real.

Não foi possível à fiscalização identificar as contas contábeis que escrituraram os lançamentos referentes às compras do fornecedor COSTA & SILVA, seja pela deficiência da escrituração, seja pela ausência de resposta ou esclarecimento à intimação.

No entanto, em sua DIPJ AC 2013, a IMPAKTO informou seus custos. Estes supostos custos estariam aparentemente amparados documentalmente pela emissão das Notas Fiscais constantes do relatório fiscal. No entanto, a Fiscalização relata ter comprovado que tais notas eram inidôneas, pois foram emitidas por empresa em local ignorado e sem capacidade econômica (COSTA & SILVA).

Assim sendo, de acordo com a legislação vigente, a Autoridade Fiscal concluiu que não restara dúvida de que as despesas computadas na apuração do resultado, amparadas por Notas Fiscais inidôneas, são passíveis de glosa pelo Fisco, uma vez que somente são dedutíveis para fins de apuração do Lucro Real as despesas que, além de necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, forem documentalmente comprovadas.

O valor total das Notas Fiscais inidôneas, de R\$ 3.062.258,20, representa 3,54 % do valor dos custos da Empresa, conforme declarado em sua DIPJ AC 2013 - Ficha 04A - Custo dos Bens e Serviços Vendidos - PJ em Geral - Linha 52.Total dos Custos das Atividades em Geral, de R\$ 86.532.218,63.

Diante da apresentação incompleta e deficiente de tais elementos, a Fiscalização entende que resta comprovado que as compras efetuadas pela IMPAKTO junto à COSTA & SILVA não existiram efetivamente, servindo apenas para dar origem ao estoque de mercadorias de origem não comprovada da Fiscalizada.

A Auditora-Fiscal enquadrou o fato na hipótese de Comprovação Inidônea de Custos, nos termos da Lei 9.249/1995, art. 3º, c/c RIR - Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000/1999, art. 217, 247, 248, 249, inc. I, 251, 256, 277, 278, 289 e 290.

Como consequência, realizou a glosa de todos os valores lançados como Compras, cujo fornecedor foi a COSTA & SILVA, para efeito de apuração do Lucro Real da Fiscalizada, com reflexos no IRPJ e na CSLL, e glosou os créditos de PIS e Cofins gerados por estas compras.

Da multa qualificada

A autoridade tributária considerou que o artifício adotado de utilização de uma empresa em local ignorado e sem capacidade econômica com a finalidade de emitir Notas Fiscais “frias” ocasionou a qualificação da multa de ofício aplicada, duplicando seu percentual, que passou de 75% para 150%, conforme determinado pelo RIR - Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000 de 26.03.1999, art. 957, inc. II c/c pela Lei 9.430/1996, art. 44, inc. I, par. 1º, com a redação dada pelo art. 14 da Lei 11.488, de 2007.

Da responsabilidade solidária

Com base nos fatos relatados, a Fiscalização identificou a caracterização da sujeição passiva solidária da pessoa Jurídica e das pessoas Físicas abaixo

enumeradas, pessoalmente responsáveis pelas infrações à lei cometidas na Administração e nas operações em nome do Sujeito Passivo, no decorrer do período fiscalizado, imputando àqueles as obrigações que lhe competem, nos termos da Lei 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), art. 124 (Sujeito Passivo), 135, inc. III (Responsabilidade de Terceiros) e 137 (Responsabilidade por Infrações) c/c RIR - Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000 de 26.03.1999, art. 210, inc. VI e parágrafos:

1 FERNANDO MANTOVANI JÚNIOR - CPF 063.633.998-07: Na qualidade de Sócio Administrador da Empresa desde 02.02.2010, foi solidariamente responsável pelas infrações à lei cometidas na administração da IMPAKTO, no decorrer do período fiscalizado, onde constatamos indícios que demonstram atos praticados em desacordo com o que preceituam as legislações tributária e penal, como compra de Notas Fiscais "frias" de uma empresa em local ignorado e sem capacidade econômica, conforme tudo que foi descrito nos itens precedentes.

2 COSTA & SILVA COMÉRCIO E DISTRIBUIDORA LTDA. - CNPJ 14.254.788/0001-77: Na qualidade de Fornecedor do Sujeito Passivo, foi solidariamente responsável pelas infrações à lei cometidas no decorrer do período fiscalizado, onde constatamos indícios que demonstram atos praticados em desacordo com o que preceituam as legislações tributária e penal, como emissão de Notas Fiscais "frias" de uma empresa em local ignorado e sem capacidade econômica, conforme tudo que foi descrito nos itens precedentes.

3 RODRIGO DA SILVA - CPF 273.793.118-59: Na qualidade de Sócio Administrador da COSTA & SILVA COMÉRCIO E DISTRIBUIDORA LTDA. - CNPJ 14.254.788/0001-77 desde 19.08.2011, foi solidariamente responsável pelas infrações à lei cometidas na administração da COSTA & SILVA, no decorrer do período fiscalizado, onde constatamos indícios que demonstram atos praticados em desacordo com o que preceituam as legislações tributária e penal, como emissão de Notas Fiscais "frias" de uma empresa em local ignorado e sem capacidade econômica, conforme tudo que foi descrito nos itens precedentes.

4 EDSON MAGNO DA COSTA - CPF 796.997.746-49: Na qualidade de Sócio Administrador da COSTA & SILVA COMÉRCIO E DISTRIBUIDORA LTDA. - CNPJ 14.254.788/0001-77 desde 19.08.2011, foi solidariamente responsável pelas infrações à lei cometidas na administração da COSTA & SILVA, no decorrer do período fiscalizado, onde constatamos indícios que demonstram atos praticados em desacordo com o que preceituam as legislações tributária e penal, como emissão de Notas Fiscais "frias" de uma empresa em local ignorado e sem capacidade econômica, conforme tudo que foi descrito nos itens precedentes.

A Fiscalização ainda lavrou uma Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) contra as pessoas físicas responsáveis solidários pelo cometimento de infração constituem, EM TESE, Crime contra a Ordem Tributária nos termos da Lei 8.137/1990, art. 1º., inc. I, II e IV e crime de Sonegação Fiscal de acordo com a Lei 4.502/1964, art. 71, inc. I e II, 72 e 73 e um Termos de Arrolamento de Bens contra a contribuinte e os responsáveis solidários.

II - DA IMPUGNAÇÃO

Apresentaram impugnação a contribuinte IMPAKTO e o responsável solidário FERNANDO MANTOVANI JÚNIOR.

A unidade preparadora do processo lavrou o Termo de Revelia, em que constata que transcorrido o prazo regulamentar e não tendo os responsáveis solidários COSTA & SILVA COMERCIO E DISTRIBUIDORA LTDA (CNPJ 14.254.788/0001-77), RODRIGO DA SILVA (CPF 273.793.118-59) e EDSON MAGNO DA COSTA (CPF 796.997.746-49) impugnado nem recolhido o crédito tributário exigido neste processo, ou apresentado prova de haver interposto ação judicial para suspender ou anular o lançamento objeto do presente processo, lavro, nesta data, este termo para os devidos efeitos.

IMPUGNAÇÃO DA CONTRIBUINTE IMPAKTO.

Irresignada, a contribuinte apresentou impugnação trazendo suas razões.

Preliminar de nulidade dos lançamentos. duplicitade da exigência. Período já auditado e lançado em autos de infração anteriores, mediante arbitramento do lucro.

Ocorre que os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS através dos Autos de Infração ora impugnados constituem inegável “bis in idem” em relação à créditos tributários já constituídos anteriormente, em outro procedimento fiscal, para a cobranças dos mesmos tributos, no ano-calendário 2013, sendo inegável a ocorrência de duplicitade da exigência fiscal, senão vejamos:

Anteriormente à ação fiscal que motivou a lavratura dos presentes Autos de Infração, a Impugnante foi fiscalizada pela DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM GUARULHOS, através do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal no 08.1.11.00.2016.00038, que teve por finalidade verificar o cumprimento das obrigações tributárias relativas aos anos calendário 2013 e 2014.

Na referida ação fiscal, instaurada através do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal no 08.1.11.00.2016.00038, a DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM GUARULHOS teria constatado que a Impugnante seria destinatária de notas fiscais inidôneas emitidas por empresas inexistentes de fato, denominadas “empresas noteiras”, beneficiando-se através do aumento artificial dos custos e geração de créditos indevidos, culminando na lavratura dos Autos de Infração formalizados por intermédio do processo administrativo no 16095-720.107/2017-52, que procedeu aos lançamentos do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e Contribuição para o PIS, acrescidos de multa qualificada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) e juros.

Para a apuração dos valores lançados nos supracitados Autos de Infração, controlados pelo processo administrativo no 16095-720.107/2017-52, o Fisco procedeu ao ARBITRAMENTO DO LUCRO, com base no art. 530, III, do RIR/1999, conforme faz prova as cópias anexas do TERMO DE VERIFICAÇÃO E CONSTATAÇÃO DE IRREGULARIDADES FISCAIS, assim como dos Autos de Infração objeto do referido processo administrativo.

Portanto, tendo em vista que os Autos de Infração controlados pelo processo administrativo no 16095-720.107/2017-52 estão a exigir da Impugnante os

tributos IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, no ano calendário 2013, mediante o arbitramento do lucro a partir da receita bruta da Impugnante, entende a Impugnante que se revelam totalmente incabíveis os lançamentos de ofício ora impugnados, controlados pelo presente processo administrativo de nº 19515-720.443/2018-86, a partir da glosa dos custos com base em supostos documentos inidôneos, sob pena de inegável “bis in idem” e duplicitade de lançamentos, defendendo ser imperioso o cancelamento dos Autos de Infração objeto da presente impugnação administrativa.

Do mérito

A impugnante se apresenta como empresa tradicional no mercado e afirma categoricamente que sempre toma todas as precauções possíveis no tocante às suas operações de aquisição de mercadorias, tudo devidamente pautado na conduta da boa fé, o que, infelizmente, nem sempre é suficiente para garantir totalmente a idoneidade das empresas com as quais já transacionou, posto que não possui ao seu alcance os instrumentos que o Fisco dispõe para fiscalizar e controlar seus contribuintes.

Ao contrário do afirmado pela Autoridade Fiscal, alega que as operações de aquisições realizadas pela Impugnante tendo como fornecedora a empresa COSTA & SILVA COMÉRCIO E DISTRIBUIDORA LTDA – CNPJ 14.254.788/0001-77 efetivamente ocorreram e são absolutamente legais e regulares, no que toca à Impugnante.

Destaca que inexiste no presente processo administrativo qualquer fato indiciário que retrate a ciência da Impugnante acerca das supostas irregularidades constatadas pelo Fisco em relação à empresa COSTA & SILVA.

Ao contrário, não havia qualquer irregularidade nas relações comerciais entre a Impugnante e a empresa fornecedora COSTA & SILVA COMÉRCIO E DISTRIBUIDORA LTDA, a qual foi submetida, à época, à avaliação padrão para cadastro de fornecedoras da ora Impugnante e, na condição de empresa regularmente inscrita no CNPJ perante a Receita Federal do Brasil e com inscrição estadual ativa, as compras foram autorizadas e realizadas normalmente.

Frisa que, no ano-calendário 2013, não havia contra a citada empresa qualquer suspeita em relação à sua idoneidade.

Neste contexto, observa que a visita fiscal ao endereço cadastral da referida empresa só ocorreu aos 05/01/2017, ocasião na qual o NOVO locatário do imóvel alegou que desconhecia a sua existência. Ora, salta aos olhos que o testemunho de um NOVO locatário do imóvel, aos 05/01/2017, não se presta para atestar ou não a existência física da empresa COSTA & SILVA COMÉRCIO E DISTRIBUIDORA LTDA no ano de 2013.

Resta claro que a Autoridade Fiscal somente começou a apurar as supostas irregularidades da empresa COSTA & SILVA COMÉRCIO E DISTRIBUIDORA LTDA em momento posterior às aquisições de mercadorias realizadas pela Impugnante junto à mesma. Ou seja, está a Autoridade Fiscal retroagindo os efeitos da suposta “inidoneidade” da referida empresa, para alcançar as operações comerciais de aquisição feitas pela Impugnante.

Observa-se ainda que, compulsando o sítio virtual da Receita Federal do Brasil, a situação cadastral da empresa COSTA & SILVA COMÉRCIO E DISTRIBUIDORA LTDA permanece como ATIVA.

Some-se a isso o fato de que a empresa COSTA & SILVA COMÉRCIO E DISTRIBUIDORA LTDA emitia regularmente notas fiscais eletrônicas para acobertar as aquisições realizadas pela Impugnante, o que, como sabido, só é possível quando o contribuinte se encontra regular perante o Fisco.

Desta forma, pergunta-se: se o Fisco, à época das transações comerciais realizadas, entendeu que a empresa fornecedora era idônea, por qual motivo a Impugnante, mera contribuinte, deve ser punida por ter feito a mesma presunção? Como poderia uma empresa idônea saber de fatos que nem mesmo o Fisco sabia?

Sendo assim, em situações como a destes autos, entende que caberia à Autoridade Fiscal responsabilizar a empresa fornecedora pelas eventuais práticas irregulares realizadas por ela, seja pelo imposto eventualmente devido, seja no que concerne a qualquer infração de natureza fiscal ou criminal, não podendo trazer consequências à Impugnante, ADQUIRENTE DE BOA-FÉ, que sempre recebeu e pagou pelas mercadorias, sendo certo que sempre foi e continua sendo empresa idônea, encontrando-se atualmente com as suas atividades em pleno funcionamento, colacionando jurisprudência, entre elas a Súmula 509/STJ.

Com isso, considera vício no lançamentos de ofício lavrado com base em frágeis e equivocadas presunções, o que caracterizaria notória arbitrariedade fiscal.

A impugnante discorre sobre os princípios que norteiam o sistema tributário brasileiro para ao fim alegar que, as acusações fiscais foram embasadas em meras presunções e indícios de simulações de operações de aquisição de mercadorias.

IMPUGNAÇÃO - RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO

O responsável solidário FERNANDO MANTOVANI JÚNIOR, após ser enquadrado como responsável solidário com base nos art.s 124, 135, III e 137 do CTN.

PRELIMINAR DE NULIDADE

Alega o impugnante que a autoridade fiscal referenciou os artigos 124 e 135, inc. III, ambos do CTN, e que estes dispositivos tratam de institutos essencialmente diferentes, na prática, implicam em situações excludentes.

Enquanto que no art. 124 exige-se o interesse comum na prática do ilícito tributário, no art. 135, III, tem-se obrigatoriamente a prática de atos com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos, por quem não integra a relação jurídico-tributária.

Entende portanto haver vício insanável na motivação e capitulação da sujeição passiva solidária.

DO MÉRITO

Defende a ilegitimidade passiva do impugnante em face de inexistência das hipóteses descritas no art. 135, III, do CTN e no art. 210, inc. IV do RIR/99.

Destaca que a autoridade fiscal deixa de descrever quais seriam os atos ou omissões incorridos pelo Impugnante, que teriam, de alguma forma, concorrido para a suposta conduta fraudulenta.

Afirma que o impugnante não praticou qualquer ato de administração, gestão ou gerência da sociedade autuada de forma ilegal, irregular ou com excesso de poder, razão pela qual deve ser afastada a sua responsabilidade solidária.

Considera que as alegações trazidas pela autoridade lançadora referem-se às situações ocorridas entre a contribuinte IMPAKTO e a empresa COSTA & SILVA, fugindo às hipóteses que potencialmente poderiam justificar a responsabilidade solidária do Impugnante com fulcro no art. 135, III, CTN, e que, portanto, deveriam ser de pronto desconsideradas.

Traz jurisprudência dos Tribunais e do CARF que defendem a separação dos atos praticados e do patrimônio da pessoa jurídica e dos seus sócios.

Também contraria o enquadramento da responsabilidade solidária com base no art. 124 do CTN, por entender que para figurar no pólo passivo deveria o Impugnante ser contribuinte na mesma relação tributária, em relação à parte da obrigação, ao seu quinhão na participação do fato gerador e solidário, portanto, ao quinhão dos demais correalizadores do fato gerador.

Discorre que a responsabilidade do art. 124, I, exige que tenha havido prática conjunta do fato gerador por duas ou mais pessoas na condição de contribuintes, portanto, restaria afastada qualquer possibilidade de imputação da referida responsabilidade ao Impugnante.

Ressalta que a prática pessoal de forma conjunta é requisito intransponível para a caracterização do interesse jurídico comum, e sem haver o interesse comum, não poderia haver solidariedade com base no art. 124, I, do CTN.

Da mesma forma, defende que não procede a tentativa fiscal de fundamentar a imputação de vínculo de solidariedade ao Impugnante com base no inciso II do art. 124, posto que inexiste a previsão legal a autorizar a referida responsabilidade solidária, não possuindo o Impugnante qualquer vínculo, ainda que indireto, com os supostos ilícitos tributários apurados.

Quanto ao enquadramento no art. 137 do CTN, o Impugnante alega que não se verifica no presente caso o dolo específico do agente, elemento que precisa estar provado pela autoridade fiscal.

Traz doutrina e jurisprudência para corroborar seu entendimento.

Ressalta que nos autos inexiste qualquer comprovação de que as supostas infrações fiscais praticadas pela empresa autuada decorram direta e exclusivamente de qualquer conduta dolosa praticada pelo Impugnante.

Traz o art. 112 do CTN para dizer que pelo alegado em sua defesa, não se compreenderia a aplicação de penalidade quando não há certeza e segurança da autoria e materialidade do ilícito tributário. Pairando dúvida quanto a efetiva participação do Impugnante no suposto esquema fraudulento

mencionado no trabalho fiscal, deveria ser determinada a sua exclusão do pólo passivo da presente autuação.

Multa Qualificada – Princípio da Personalização da Pena

Por entender que a verificação fiscal não conseguiu imputar à pessoa física do Impugnante qualquer conduta irregular e tampouco qualquer proveito econômico auferido com as supostas infrações fiscais praticadas pela empresa autuada, o Impugnante jamais poderia ser responsabilizada na condição de solidário pelo pagamento da multa qualificada.

Invoca o princípio da personalização da pena para tentar afastar a responsabilidade solidária do Impugnante, segundo o qual somente aquele que deu ensejo ao ilícito pode se sujeitar às suas sanções. Por isso, pede que seja afastada a solidariedade da multa qualificada.

Ademais, traz à contestação o caráter confiscatório da multa qualificada, em seu patamar de 150% do principal exigido, o valor do acessório ultrapassa o principal, revelando o caráter confiscatório da penalidade aplicada em nítida afronta à Constituição Federal, art. 150, inc. IV, colacionando jurisprudência do STF e tribunais e pedindo a redução da multa para o percentual de 100% do valor principal da exigência.

Voto

As impugnações apresentadas são tempestivas, razão pela qual dela tomo conhecimento e submeto à apreciação desta 8ª Turma de Julgamento da DRJ Brasília.

A impugnante primeiramente traz uma preliminar de nulidade pela duplicidade de exigência com mudança do critério jurídico relacionado à forma de tributação no mesmo ano-calendário.

Em procedimento de fiscalização levado a cabo na Impugnante, instaurado através do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal nº 08.1.11.00.2016.00038, a DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM GUARULHOS teria constatado que a Impugnante seria destinatária de notas fiscais inidôneas emitidas por empresas inexistentes de fato, denominadas “empresas noteiras”, beneficiando-se através do aumento artificial dos custos e geração de créditos indevidos, culminando na lavratura dos Autos de Infração formalizados por intermédio do processo administrativo no 16095-720.107/2017-52, que procedeu aos lançamentos do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSL, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e Contribuição para o PIS, acrescidos de multa qualificada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) e juros.

Para a apuração dos valores lançados nos supracitados Autos de Infração, controlados pelo processo administrativo no 16095-720.107/2017-52, o Fisco procedeu ao ARBITRAMENTO DO LUCRO, com base no art. 530, III, do RIR/1999, conforme faz prova as cópias anexas do TERMO DE VERIFICAÇÃO E CONSTATAÇÃO DE IRREGULARIDADES FISCAIS, assim como dos Autos de Infração objeto do referido processo administrativo.

O referido processo foi objeto de julgamento da 8^a turma da Delegacia de Brasília no Acórdão 03-83.469, de 20 de fevereiro de 2019, tal qual de transcreve os trechos da decisão:

“Da alegada arbitrariedade do arbitramento fundado em meros indícios, cujo lançamento estaria baseado em presunções, em contrapartida à alegada regularidade da escrituração contábil da impugnante”

Consoante relatado, alegou o impugnante que as acusações fiscais foram embasadas em meras presunções e indícios de simulações de operações de aquisição de mercadorias, a partir dos quais foi realizado o arbitramento da receita tributável, pois acredita que a simples afirmação da Autoridade Fiscal de que teriam sido emitidas notas fiscais inidôneas em benefício do impugnante, com o objetivo de aumentar artificialmente os seus custos e gerar créditos, não guarda qualquer vinculação de obrigatoriedade com os fatos geradores dos tributos lançados.

Acrescentou que haveria limitação à discricionariedade do Fisco na desconsideração de negócios jurídicos, devido ao impugnante possuir escrituração contábil digital regular, de forma que a sua receita poderia ser facilmente comprovada, uma vez que os lançamentos nos livros fiscais guardariam correspondência com as declarações transmitidas à Receita Federal do Brasil, não havendo que se falar em vícios, erros graves, deficiências ou fraudes que implicassem na imprestabilidade da sua escrituração à conferência do lucro real, em todo o período fiscalizado.

Previvamente, não há que se em discricionariedade do Fisco na Desconsideração de negócios jurídicos, pois o arbitramento é simplesmente um critério adotado para o cálculo do lucro. Quando conhecida a receita, opera-se pela aplicação de percentuais determinados de acordo com a atividade exercida, com o fim, inclusive, de respeitar os princípios da capacidade contributiva e de isonomia do sujeito passivo da obrigação tributária.

Assim, nos percentuais de apuração do lucro arbitrado, já se consideram os custos inerentes à atividade desenvolvida, incidindo a tributação, portanto, apenas em relação à parcela do lucro, em geral, observado na respectiva atividade.

É consolidado, na jurisprudência administrativa, o entendimento de que o arbitramento é um simples meio de apuração do lucro da pessoa jurídica. Veja-se:

“ARBITRAMENTO NÃO É PENALIDADE – O arbitramento não possui caráter de penalidade; é simples meio de apuração do lucro” (Ac. CSRF/01-0.123/81).

Nos presentes autos, verifica-se que, intimada por três vezes a realizar o detalhamento dos lançamentos contábeis (bancos/caixa, aplicações financeiras e fornecedores), a impugnante não providenciou nenhum pronunciamento acerca do que foi argüido pela fiscalização.

Dado o volume das notas fiscais inidôneas que compuseram o custo da empresa, assim se posicionou a autoridade fiscal:

Observando-se os valores lançados como COMPRAS na contabilidade da empresa, encontramos o total de R\$ 210 milhões para os anos de 2013 e 2014. Neste mesmo período, as empresas fantasmas emitiram R\$ 110 milhões de notas fiscais frias tendo como beneficiária a empresa Impakto. Destes dados pode-se concluir que o total de notas fiscais inidôneas dentro da contabilidade da empresa corresponde a 52% do custo.

Caso fosse optado pela glosa das notas fiscais emitidas pelas empresas noteiras dentro do custo da empresa, 52% deste custo seria eliminado do cálculo do imposto devido. Em virtude do considerável valor destes custos fictícios, ocorreria grave distorção da base de cálculo, que deixaria de ser o lucro e passaria a ser parte da receita do contribuinte.

Conforme foi verificado pela fiscalização, ocorreu fraude na escrituração, tornando-a imprestável para identificar sua movimentação financeira e o lucro real, com base na Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1.995

Conseqüentemente, verifica-se a correção do procedimento adotado, em face de ter sido constado pela fiscalização a ocorrência de fraude na escrituração, fato que a tornou imprestável para a correta identificação da sua movimentação financeira e o lucro real, tendo em vista que 52% do custo da empresa fiscalizada corresponderia a notas fiscais inidôneas, cujas hipóteses autorizam a adoção da referida determinação do lucro, nos termos do artigo 47, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1.995:

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

...

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

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

Dessa forma, a base utilizada para tal arbitramento considerou os valores de receita bruta conhecida da Impakto, apurados a partir das notas fiscais emitidas pela própria contribuinte, no montante de R\$ 280.867.926,53, no período fiscalizado.

Em face da ausência de apresentação das respostas pela fiscalizada, ausência dos registros contábeis e impossibilidade da correta apuração do lucro líquido, os valores constantes da fl. 770 foram considerados como receitas operacionais auferidas e não declaradas, ensejando o lançamento de ofício do IRPJ, CSLL, COFINS e PIS incidentes sobre tais receitas não oferecidas à tributação.

Quanto à argumentação da impugnante de que o crédito fiscal teria sido constituído mediante presunção, também não procede, uma vez que a legislação prevê tal aferição na medida em que permite o uso da Receita Bruta com base na soma mensal dos valores das Notas Fiscais Eletrônicas emitidas pela impugnante, esse é o teor do artigo 519 combinado com o 224 do RIR/99:

Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.

.....

..

Art. 224. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31).

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31, parágrafo único).

Ademais, ao longo do relatório, folhas 9 a 72, a autoridade fiscal detalha de forma pormenorizada o procedimento de circularização promovido para caracterizar todo o mecanismo de fraude perpetrado pelo impugnante, por meio de diligências a todas as empresas noteiras, a saber:

Sergio Mario Santana - Me

Bs Descart's Center Ltda - Epp

Cotonlimp Comercial Ltda - Epp

Jns Descartaveis Ltda – Epp

Paulodesc Comercio De Descartaveis Ltda – Epp

South Distribuidora De Produtos De Limpeza Ltda - Epp

Descart Center Comercial Ltda – Epp

Grupo Total Brasil Industria De Descartaveis Ltda

Audax Quimica Ind E Com De Higiene E Lim

Porth Distribuidora De Produtos De Limpeza Ltda - Epp

Pacific Comercio E Distribuidora De Produtos De Limpeza Ltda - Epp

Portanto, é irrelevante a alegação do impugnante de que os pagamentos às empresas noteiras ocorreram e por isso seriam legais e regulares, uma vez que se constatou a impossibilidade de comprovação direta da base de cálculo dos tributos, em face da sua contabilidade não espelhar fielmente as operações comerciais que realizou, pois foi lastreada por um grande mecanismo de fraude, que sequer permitiu a individualização dos registros.

No que tange à alegação de que a Autoridade Fiscal retroagiu os efeitos da “inidoneidade” das “empresas noteiras”, para alcançar as operações comerciais de aquisição feitas pela Impugnante também não merece prosperar, pois verifica-se na descrição dos fatos relativos às diligências, em cada uma das empresas diligenciadas, que tais empresas nunca funcionaram nos locais por elas cadastrados.

Em face do exposto, nenhum reparo é cabível ao procedimento fiscal, tanto em relação à apuração do imposto devido pelo contribuinte, quanto, pelos mesmos motivos, em relação aos autos de infração reflexos de COFINS, PIS e CSLL.

De se rejeitar, portanto, todas as alegações da impugnante nesse item.”

O Acórdão da DRJ/BSB aqui referenciado julgou procedente em parte a impugnação e manteve o crédito tributário na parte que sustenta o arbitramento do lucro para o ano-calendário de 2013 e 2014. Tal decisão administrativa, corrobora o entendimento da fiscalização e mantém a forma de tributação utilizada no lançamento de ofício.

Não é possível, portanto, admitir em outra exigência fiscal formulada posteriormente ao lançamento formalizado no PAF 16095-720.107/2017-52, que para o mesmo ano-calendário, in casu, 2013, se considere outras formas de tributação para fins de constituição dos créditos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins com base em glosa de despesas na apuração do resultado e em glosa de créditos pelo regime não-cumulativo, próprias da tributação pelo Lucro Real, totalmente incompatíveis com o Lucro Arbitrado que foi considerado no mesmo período de apuração.

Determinado o arbitramento do lucro para todo o ano-calendário pela autoridade lançadora, tal regime de tributação deve ser seguido pelos demais lançamentos que porventura venham a verificar posteriormente outras infrações.

Tal situação impacta na forma de apuração do PIS e da Cofins, passando a tributação para o regime cumulativo, exigência também formalizada no referido PAF. Torna-se também incompatível a glosa de créditos objeto deste lançamento própria da tributação pela não-cumulatividade.

No crédito tributário aqui formalizado, ao exigir novo lançamento relativo ao mesmo ano-calendário com base na apuração pelo lucro real, a autoridade fiscal agiu com mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco, que já havia arbitrado o lucro da impugnante do mesmo período de apuração, procedimento este mantido pela decisão administrativa de primeira instância, como determina o art. 146 do CTN:

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

Acata-se portanto as alegações de preliminar de nulidade da impugnante, para considerar o lançamento improcedente, aproveitando os responsáveis solidários.

Com base no resultado deste julgamento com interposição de recurso de ofício e por sua dependência ao resultado do julgamento de 2ª instância administrativa do Acórdão 03-83.469 constante no PAF 16095-720.107/2017-52, encaminhe-se à unidade preparadora para que apense este processo ao processo 16095-720.107/2017-52, para que sigam juntos em sua tramitação e que este aguarde o resultado do julgamento do outro.

CONCLUSÃO

Dianete de todo o exposto, considerando a existência de arbitramento do lucro para o mesmo ano-calendário mantido pelo julgamento de primeira instância, em que se torna incompatível com a glosa de despesas na apuração do lucro real e a glosa de créditos do PIS e Cofins pelo regime da não-cumulatividade, voto no sentido de julgar procedente a preliminar de nulidade apresentada na impugnação, a fim de exonerar em sua totalidade o crédito tributário, aproveitando dessa decisão o contribuinte e os responsáveis solidários, e apesar este processo ao PAF nº 16095-720.107/2017-52 de Acórdão nº 03-83.469 da DRJ Brasília.

É como voto.

assinado digitalmente

Daniel Belmiro Fontes – Relator

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Voto

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, Relator.

Preenchido os requisitos de admissibilidade do recurso de **ofício**, dele conheço.

A decisão de piso não merece reparos, uma vez que uma pessoa jurídica não pode ter, para um mesmo fato gerador, dois regimes de apuração de tributos, no caso de IRPJ.

A empresa já fora autuada em momento anterior ao auto de infração do presente processo, ocasião em que teve seu **lucro arbitrado** nos anos calendário de 2013 e 2014, ora julgado nesta mesma sessão de julgamento por meio do Acórdão de nº 1401-005.491.

Agora, em outro procedimento fiscal contra a mesma empresa e relativamente a fato gerador ocorrido também no ano de 2013, foi tributada pelo **Lucro Real, apuração trimestral**, procedimento que não se pode aceitar, sob pena de termos dois regimes de tributação incidentes sobre o mesmo fato gerador.

A Administração Tributária já se manifestou anteriormente, determinado que o resultado tributável da empresa no ano de 2013 deveria ser apurado sob as regras do **lucro arbitrado**, procedimento que não foi alterado em apreciação de 1^a instância e nem por parte deste colegiado, conforme julgamento nesta mesma sessão.

Apenas reproduzo a **conclusão** da decisão da DRJ, que de maneira correta deu cabo da pretensão tributária verificada nos autos do presente processo:

Determinado o arbitramento do lucro para todo o ano-calendário pela autoridade lançadora, tal regime de tributação deve ser seguido pelos demais lançamentos que porventura venham a verificar posteriormente outras infrações.

Tal situação impacta na forma de apuração do PIS e da Cofins, passando a tributação para o regime cumulativo, exigência também formalizada no referido PAF. Torna-se também incompatível a glosa de créditos objeto deste lançamento própria da tributação pela não-cumulatividade.

No crédito tributário aqui formalizado, ao exigir novo lançamento relativo ao mesmo ano-calendário com base na apuração pelo lucro real, a autoridade fiscal agiu com mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco, que já havia arbitrado o lucro da impugnante do mesmo período de apuração, procedimento este mantido pela decisão administrativa de primeira instância, como determina o art. 146 do CTN:

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

Acata-se portanto as alegações de preliminar de nulidade da impugnante, para considerar o lançamento improcedente, aproveitando os responsáveis solidários.

Com base no resultado deste julgamento com interposição de recurso de ofício e por sua dependência ao resultado do julgamento de 2^a instância administrativa do Acórdão 03-83.469 constante no PAF 16095-720.107/2017-52, encaminhe-se à unidade preparadora para que apense este processo ao processo 16095-720.107/2017-52, para que sigam juntos em sua tramitação e que este aguarde o resultado do julgamento do outro.

CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, considerando a existência de arbitramento do lucro para o mesmo ano-calendário mantido pelo julgamento de primeira instância, em que se torna incompatível com a glosa de despesas na apuração do lucro real e a glosa de créditos do PIS e Cofins pelo regime da não-cumulatividade, voto no sentido de julgar procedente a preliminar de nulidade apresentada na impugnação, a fim de exonerar em sua totalidade o crédito tributário, aproveitando dessa decisão o contribuinte e os responsáveis solidários, e apesar deste processo ao PAF nº 16095-720.107/2017-52 de Acórdão nº 03-83.469 da DRJ Brasília.

Nada mais tenho a acrescentar.

Conclusão

É o voto, negar provimento ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano