



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

Processo n° 19515.720927/2017-44
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1302-003.436 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de março de 2019
Matéria IRPJ, CSLL, PIS E COFINS - OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrentes LUMINI DESIGN EM IUMINAÇÃO LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

NULIDADE - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E MULTA DE OFÍCIO - MOMENTO DA IMPOSIÇÃO.

O lançamento tributário é o momento adequado, a teor do art. 142 do CTN, para fixar-se a sujeição passiva, inclusive, para imputar-se a responsabilidade tributária com espeque nos preceitos do art. 135, III, da mesma lei complementar *ex ratione materiae* anteriormente invocada e propor a penalidade cabível.

MULTA QUALIFICADA. OCORRÊNCIA DE DOLO E FRAUDE. APLICAÇÃO.

A inclusão em sua contabilidade de volumes exorbitantes de devolução de vendas inexistentes, bem como a inclusão de custos de fretes e de serviços de pessoa jurídica, sem qualquer comprovação documental, com o objetivo de reduzir o pagamento de tributos configura sonegação e fraude fiscal, e, portanto, justifica a qualificação da multa de ofício.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. PRÁTICA DE DOLO E FRAUDE. INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. REGRA DO ART 173, I, DO CTN.

O prazo decadencial para os créditos tributários sujeitos ao regime de lançamento por homologação, nos casos de dolo e fraude, é o estabelecido no artigo 173, inciso I, do CTN, com início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA QUALIFICADA. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. APRECIÇÃO. VEDAÇÃO.

Não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

MULTA AGRAVADA. ATENDIMENTO PARCIAL DAS INTIMAÇÕES.
INAPLICABILIDADE.

Se o contribuinte atende às intimações, ainda que parcialmente, não é o caso para agravamento de multa de ofício.

APURAÇÃO - DEDUÇÃO DE VALORES PAGOS AO LONGO DO
PERÍODO FISCALIZADO.

Cabe a dedução dos valores porventura pagos pelo contribuinte no curso do período de apuração fiscalizado se, e quando, comprovado que estes valores foram de fato pagos e, outrossim, desconsiderados pela Autoridade Lançadora.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ADMINISTRADORES. ATOS
PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES, INFRAÇÃO À LEI OU
CONTRATO SOCIAL. OCORRÊNCIA.

Administradores que inserem volumes exorbitantes de devolução de vendas e custos de fretes e de serviços praticam atos com excesso de poderes, e estes administradores ao declararem falsamente, com intuito sonegatório, a DIPJ e a DCTF, praticam atos com infração à lei ou contrato social. Portanto, incidem na responsabilização solidária do art. 135 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício; em rejeitar as preliminares de nulidade e de decadência e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Ricardo Marozzi Gregório, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flávio Machado Vilhena Dias e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Cuida o feito de autos de infração lavrados em desfavor dos recorrentes por meio dos quais foram exigidos créditos tributários relativos ao IRPJ e, reflexamente, à CSLL, PIS e COFINS, tendo sido cominada multa de ofício e agravada. A par de terem sido apurados débitos também concernentes ao IPI, esta última exigência foi constituída em outro processo administrativo (nº 19515.720928/2017-99), o qual não se encontra sob responsabilidade deste relator.

O Contribuinte optara, durante o PA objeto deste feito, pelo regime de lucro real para cálculo e recolhimento de suas obrigações tributárias federais.

Pelo que se extrai do relato fiscal, foram identificados, em livro de registro de entrada, o apontamento de várias notas fiscais de devolução de mercadorias, emitidas por sua filial, que, somadas, alçaram a monta de R\$ 54,1 milhões. Regulamente intimada, a empresa informara que teria localizado notas fiscais de devolução que perfaziam a quantia de R\$ 5.354.220,72. Neste momento, acresce que as operações de devolução efetivamente escrituradas em sua contabilidade, chegaram ao importe de apenas R\$ 28 milhões, aproximadamente.

Tendo em conta o fato acima, a Autoridade Lançadora promoveu a circularização de informações junto a clientes da empresa autuada, concluindo, ao fim das diligências que, *"de um modo geral as diligenciadas comprovaram que não houve a devolução das mercadorias"*, atestando mais que *"algumas empresas não tinham sequer o conhecimento dessas notas fiscais"*, restando comprovado que *"as notas fiscais originárias das vendas não corresponderam a vendas de fato, concretizadas e liquidadas"*.

Outrossim, a D Auditoria Fiscal teria identificado a escrituração de custos diretos de produção com frete e carretos no importe de R\$ 10.055.183,86, em relação aos quais o contribuinte teria trazido um CTe no valor de apenas R\$ 85.574,79.

Por fim, a Fiscalização instou a recorrente a comprovar *"R\$ 7.816.375,53 de serviços prestados por terceiros, e recebeu como resposta a informação de que as notas fiscais de serviço são declaradas pela própria contribuinte em seu próprio arbítrio, mas que não apresentou quaisquer documentos. Que pelo trabalho de auditoria, identificou notas fiscais de serviço que totalizam R\$ 6.451.338,46"*.

Esclareceu, ainda, por oportuno, que a empresa efetuou recolhimentos das exações aqui tratadas no primeiro semestre de 2012, sem, contudo, declarar quaisquer débitos relativos ao IRPJ e CSLL por meio de DCTF (teriam sido informados prejuízos fiscais ao longo do período de apuração) e declarando valores inferiores aos efetivamente devidos a título de PIS e COFINS.

Os excessos acima identificados, somados à verificação de falta de lançamento de movimentações bancárias e financeiras em sua escrita contábil¹ e, ainda, a manutenção desta mesma escrita em desacordo com a legislação de regência (relata a Fiscalização que os lançamentos contábeis seriam, todos, escriturados "*de forma totalizada ao final do mês*", além de tecer diversas outras críticas), deram azo a duas consequências:

a) a tipificação de hipótese de omissão de receitas pelo falseamento de operações de devolução de mercadorias e pelo excesso de registro de valores de custo direto com fretes e contratação de serviços de terceiros;

b) o arbitramento do lucro.

A minguagem de documentos que justificassem as disparidades sobre as quais foi instado o contribuinte a explicar, a Autoridade Lançadora houve por bem apurar o IRPJ e a CSLL a partir da receita bruta direta da empresa, incluindo-se, aí, os valores relativos à notas de devolução/canceladas, cujas provas não foram trazidas, além das diferenças entre os custos diretos apontados pela esparsa e pouco contundente escrituração fiscal do contribuinte e aqueles efetivamente demonstrados. Constituiu, ainda, o crédito relativo ao PIS e a COFINS, pelo regime cumulativo.

Como já descrito, a Fiscalização ainda qualificou e agravou a multa de ofício e lavrou os competentes termos de sujeição passiva a fim de incluir no pólo passivo da obrigação, com espeque nos preceitos do art. 135, III, do CTN, os Srs. Antonio Pedro Dudus Gutfreund e Eduardo Scott Gutfreund, na condição de sócios administradores da recorrente, em relação aos quais foram identificadas as práticas de atos ilícitos tipificadores da responsabilidade imputada.

Regularmente intimados dos termos dos autos de infração supra referidos, em petição única, o contribuinte e os solidários apresentaram impugnação administrativa por meio da qual sustentaram, em apertada síntese:

a) em preliminar a decadência do direito do fisco de constituir a obrigação a luz dos preceitos do art. 150, § 4º, do CTN;

b) No mérito:

b.1) a impossibilidade de se impor a responsabilização aos recorrentes, pessoas físicas, bem como aplicar a multa de ofício, já que, a seu modo de ver, seria ilícita a imposição de penalidades e da responsabilidade solidária no momento do lançamento tributário, em face do princípio da presunção de inocência;

a.2) outrossim, e insurgindo-se quanto a qualificação e o agravamento da multa de ofício, que a fiscalização teria deixado de considerar diversos elementos dos autos que comprovariam que as inconsistências apuradas seriam resultado, tão só, de uma desorganização da empresa autuada e não da prática de ilícitos dolosamente concatenados, tendentes à sonegação fiscal. Especialmente quanto ao agravamento, alega que atendeu à todas as intimações fiscais, sendo descabido o aumento da penalidade imposta;

¹ A fiscalização não chega a apontar a existência de depósitos bancários de origem desconhecida; afirma, outrossim, apenas, que nenhuma movimentação bancária, seja ela empréstimos, seja ela pagamento de títulos e cartões, seja ela simples transferência entre contas de mesma titularidade, foi objeto de qualquer registro bancário.

a.3) que, quando da apuração dos tributos devidos, a Fiscalização não teria considerado os pagamentos efetivamente realizados ao longo do período de apuração, tornando ilíquido e incerto o crédito impugnado;

a.4) que as penalidades impostas teriam caráter confiscatório e, portanto, contrárias ao texto constitucional;

c) reprise a alegação de inexistir provas nos autos da prática de atos ilícitos dolosos, necessária para a tipificação de hipótese de responsabilidade preconizada pelo art. 135, III, do CTN.

Ao analisar a impugnação, a DRJ de Curitiba houve por julgá-la parcialmente procedente a fim de determinar o decote do montante apurado das parcelas dos tributos pagos pelo contribuinte e, por outro lado, para afastar o agravamento da multa de ofício, mormente por entender que a empresa teria atendido a todas as intimações fiscais, mesmo que as suas respostas tenham sido parciais ou insuficientes para afastar as conclusões fiscais. As razões do acórdão recorrido são bem sintetizadas por meio de sua ementa, cujo teor transcrevo a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

IRPJ. BASE DE CÁLCULO. NOTAS FISCAIS DE DEVOLUÇÃO. OBSCURIDADE. INEXISTÊNCIA.

Existindo demonstrativo de base de cálculo de IRPJ no Auto de Infração mostrando o montante de vendas canceladas, que corresponde ao valor das notas fiscais de devolução, para cada mês de apuração do imposto, não há que se falar em obscuridade. Ainda mais, quando os impugnantes nada apresentam quanto a notas fiscais de devolução.

IRPJ. ARBITRAMENTO DE LUCRO. IMPOSTO RECOLHIDO. DIREITO AO ABATIMENTO.

Existindo imposto de renda pago pelo regime do lucro real no mesmo ano-calendário de apuração do imposto, é direito do contribuinte o abatimento.

PIS. COFINS. CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo ao PIS, à Cofins e à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

NULIDADE. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO E RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. MESMO MOMENTO DA LAVRATURA. INOCORRÊNCIA.

Verificado que é caso de aplicação da multa de ofício qualificada e da responsabilização tributária, é dever do auditor-fiscal aplicá-las no mesmo momento da lavratura do Auto de Infração. Portanto, não há que se falar em nulidade.

NULIDADE. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO E RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. MESMO MOMENTO DA LAVRATURA. VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E DA AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA

É a partir da impugnação do lançamento que se instaura o litígio, e, portanto, durante o procedimento de fiscalização não há que se falar em pleno devido processo legal e plena ampla defesa.

INTIMAÇÃO DE ADVOGADOS. INDEFERIMENTO.

Por ausência de previsão legal, o pedido para intimação de advogados dos impugnantes será indeferido.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. PRÁTICA DE DOLO E FRAUDE. INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. REGRA DO ART 173, I, DO CTN.

O prazo decadencial para os créditos tributários sujeitos ao regime de lançamento por homologação, nos casos de dolo e fraude, é o estabelecido no artigo 173, inciso I, do CTN, com início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA QUALIFICADA. OCORRÊNCIA DE DOLO E FRAUDE. APLICAÇÃO.

A inclusão em sua contabilidade de volumes exorbitantes de devolução de vendas inexistentes, bem como a inclusão de custos de fretes e de serviços de pessoa jurídica, sem qualquer comprovação documental, com o objetivo de reduzir o pagamento de tributos configura sonegação e fraude fiscal, e, portanto, justifica a qualificação da multa de ofício.

MULTA QUALIFICADA. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. APRECIÇÃO. VEDAÇÃO.

Não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

MULTA AGRAVADA. ATENDIMENTO PARCIAL DAS INTIMAÇÕES. INAPLICABILIDADE.

Se o contribuinte atende às intimações, ainda que parcialmente, não é o caso para agravamento de multa de ofício.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ADMINISTRADORES. ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES, INFRAÇÃO À LEI OU CONTRATO SOCIAL. OCORRÊNCIA.

Administradores que inserem volumes exorbitantes de devolução de vendas e custos de fretes e de serviços praticam atos com excesso de poderes, e estes administradores ao declararem falsamente, com intuito sonegatório, a DIPJ e a

DCTF, praticam atos com infração à lei ou contrato social. Portanto, incidem na responsabilização solidária do art. 135 do CTN.

Os devedores solidários Antônio e Eduardo foram intimados do resultado do julgamento, respectivamente, nos dias 27 e 26 de fevereiro de 2018 (e-fls. 3.686 e 3.689). Em relação ao contribuinte, não obstante ter sido emitido o termo de intimação, o documento de e-fl. 3.687 dá conta de que o respectivo AR teria retornado sem recebimento pelo interessado. Nada obstante, tanto a empresa, como os corresponsáveis, apresentaram seu recurso voluntário, mais uma vez em petição única, por meio do qual, além de reprisarem os argumentos já declinados em sua impugnação, sustentam haver, ainda, parcelas de tributos recolhidas não consideradas nem pela Auditoria Fiscal e nem pela Turma *a quo* (no valor de R\$ 6.927,40).

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

O recurso de ofício interposto merece conhecimento, já que o valor exonerado ultrapassa o limite de alçada preconizado pela Portaria MF de nº 68/17.

O recurso voluntário, de seu turno, é tempestivo e preenche todos os requisitos de admissibilidade pelo que também deve ser conhecido.

Cumpra apenas asseverar que, não obstante inexistir provas da regular intimação do contribuinte, o seu comparecimento espontâneo aos autos, de forma espontânea e tempestiva, supre a omissão em questão, nos exatos termos do art. 239, § 1^a, do CPC, aplicável ao processo administrativo por força de disposição expressa contida no art. 10 do mesmo diploma legal.

I - Do recurso de ofício.

I.1 - Dedução de valores pagos.

Tal como exposto no relatório que precede este voto, a parte recorrente sustentara em suas razões de impugnação que, ao fazer o cálculo das exações devidas, a D. Auditoria teria deixado de considerar os valores efetivamente pagos e comprovados mediante guias trazidas juntamente com a sua defesa e, como alertado pela DRJ, atestados pelo SIEF por meio dos extratos constantes de e-fls. 3.649/3.655.

Particularmente quanto ao IRPJ e a CSLL, observa-se das planilhas de e-fls. 80/81 que os tributos foram calculados a partir dos valores concernentes às devoluções não comprovadas, somadas às receitas obtidas a partir dos livros de registro de saídas e de notas fiscais apresentadas, aplicando-se sobre os resultados verificados, diretamente, os percentuais de presunção cabíveis (comercialização e prestação de serviços). Ou seja, como reconhecido pela Turma *a quo*, particularmente quanto a estes dois tributos, de fato, não houve o decote dos valores efetivamente pagos pela empresa, encerrando, pois, *bis in idem*.

Tal como se deduz dos extratos já alardeados acima, o contribuinte teria efetuado os seguintes recolhimentos ao longo do ano de 2012:

Receita	Valor (R\$)	PA	Data da arrecad.
IRPJ	89.531,84	31/03/2012	30/04/2012
IRPJ	89.531,84	31/03/2012	31/05/2012
Juros de mora	895,32	31/03/2012	31/05/2012
IPRJ	89.531,84	31/03/2012	29/06/2012
Juros de mora	1.557,86	31/03/2012	29/06/2012
Total do IRPJ (s/juros)	R\$ 268.595,50		

Também como afirmado pela DRJ, estes valores foram regularmente informados pelo recorrente em DCTF e, desta feita, normalmente veiculados e alocados pelo SIEF. A sua desconsideração pela Autoridade Lançadora, provavelmente, se dera por simples (mas substancial) lapso... o mesmo se observa quanto a CSLL. Vejam:

Receita	Valor (R\$)	PA	Data da arrecad.
CSLL	32.951,46	31/03/2012	30/04/2012
CSLL	32.951,46	31/03/2012	31/05/2012
Juros de mora	329,51	31/03/2012	31/05/2012
CSLL	32.951,46	31/03/2012	29/06/2012
Juros de mora	573,36	31/03/2012	29/06/2012
Total do CSLL (s/juros)	R\$ 98.854,38		

Neste passo, e em princípio, não vejo reparos a fazer, especialmente quanto aos cálculos realizados pelo acórdão recorrido, elaborado à página 13 do aresto ora combatido e cuja parte relativa aos dois tributos acima, reproduzo a seguir:

Período de apuração	Tributo	Valor devido em lançamento de Auto de Infração	Valor pago utilizado para abatimento do crédito tributário lançado	Valor recalculado do tributo devido (principal)	Valor da multa recalculada em 150%
1º trimestre/2012	IRPJ	444.577,38	268.595,52	175.981,86	263.972,79
1º trimestre/2012	CSLL	197.039,89	98.854,38	98.185,51	147.278,27

Quanto ao PIS, todavia, ainda que também não veja reparos à fazer na decisão recorrida, é preciso apenas reprimir o que foi atestado pela própria Turma *a quo*: é que, diferentemente do que ocorrera em relação ao IRPJ e a CSLL, os valores concernentes aquela contribuição não foram confessados pelo contribuinte em DCTF, pelo que o sistema da receita não os reconheceu ou alocou. A sua realização, nada obstante, foi comprovada pelo extrato de e-fl. 3.655, tendo se identificado o pagamento, quanto ao mês de abril de 2012, realizado em 25/05/2012, no importe de R\$ 40.918,14.

Neste caso, a desconsideração do valor pago se deu, justamente pela falta de sua confissão pelo recorrente (como se observa da planilha constante do TVF - e-fl. 82)

Como o valor lançado pela Autoridade Fiscal para abril de 2012 (e-fl. 42) alçou a monta de R\$ 39.330,77, a dedução da importância efetivamente recolhida resultou na exoneração integral desta parcela (inclusive da multa de ofício).

Estando correta a tese e também os cálculos realizados pelo órgão recorrido, impondo-se, pois, a exoneração parcial do crédito lançado, há que se negar provimento ao Recurso de Ofício neste ponto.

I.2 - Da multa agravada.

A DRJ entendeu, aqui, que o contribuinte teria atendido as todas as intimações expedidas pela D. Auditoria Fiscal e, mesmo que as respostas apresentadas fossem parciais ou insuficientes, não haveria, na espécie, motivos para o agravamento preconizado pelo art. 44, § 2º, da Lei 9.430/96 e cujo teor, peço vênia, reproduzo a seguir:

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pela sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

Ao aplicar o preceptivo supra, que, destaque-se, culmina penalidades, deve-se ater a regra hermenêutica contemplada pelo art. 112 do CTN, de sorte a qualificar os fatos apurados, em caso de dúvida, sempre a favor do contribuinte. Por isso mesmo, em não se observando uma tipificação hialina de seu comando, ao operador do direito se impõe a adoção de um entendimento que se perfilhe ao primado do *in dubio pro* contribuinte.

O agravamento da multa de ofício, portanto, somente tem lugar quando os fatos colimados nos feito indiquem, de forma clara e inconteste, a tentativa inexpugnável do contribuinte de obstaculizar o trabalho fiscal. Neste passo, não se evidenciando a adoção de medidas ou estratégias tendentes ao embaraço da atividade fiscal, como a falta de apresentação de respostas às intimações fiscais, a recusa em receber o agentes públicos nas dependências da empresa ou, como já pude testemunhar em casos outros, a mudança constante do endereço tributário durante o curso da ação instrutória, não cabe o agravamento preconizado pelo citado art. 44, § 2º.

No caso vertente, frise-se, ainda que parcialmente, ou de forma insuficiente, o contribuinte sempre atendeu às intimações à ele encaminhadas. Até porque, viu de se ver, o próprio lançamento restou lastreado em informações extraídas de livros apresentados pelo próprio recorrente, no curso da ação fiscal. Peço, aos meus pares, especial atenção a seguinte trecho do TVF, por meio do qual a Autoridade Lançadora justificou o agravamento da multa de ofício (e-fls. 86/87):

Dessa forma, a diferença entre o §1º e o §2º do art. 44 é o momento consumativo das condutas. O §1º trata da tentativa de ocultar o fato gerador ou algum de seus elementos no instante da sua ocorrência ou em suas imediações temporais. O contribuinte busca abortar o conhecimento no nascimento da obrigação tributária. O §2º, por sua vez, diz respeito à ocultação dos fatos para a autoridade fazendária, de dados pertinentes, aptos à detecção da primeira ocultação, negando-se a apresentar documentos ou arquivos magnéticos, informações, explicações. O contribuinte busca abortar o nascimento do crédito tributário. É o caso concreto constatado, pois, através da não apresentação das notas fiscais de devoluções da filial CNPJ 51.946.085/0005-60, dos documentos comprobatórios de fretes e carretos e serviços de terceiros e, principalmente, **dos livros auxiliares à**

contabilidade a empresa incorre **Ministério da Fazenda Secretaria da Receita Federal do Brasil Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo Divisão de Fiscalização**, objetivamente na conduta descrita nos incisos I e II do §2º do art. 44 da Lei nº 9.430/19961, devendo, portanto, ter a multa de ofício aumentada em 50% (total de 225%).

Da passagem assim transcrita extrai-se a um só tempo um evidente erro de premissa incorrido pela D. Auditoria e, de outro um turno, o vício de fundamentação para legitimar a imposição agravada. Isto porque, primeiramente, a Fiscalização confunde "falta de exibição de documentos" (que, ao fim e ao cabo, inclusive, contribuiu para a própria decisão de se arbitrar o lucro) com "falta de atendimento às intimações". Como dito, o contribuinte respondeu a todas as intimações que lhe foram encaminhadas ainda que, por meio de tais respostas, não tenha trazido a totalidade das informações pretendidas pela Autoridade Lançadora. Outrossim, como a premissa que o agravamento se justificaria pela simples falta de exibição de documentos, não cuidou, o Fisco, de apontar quando e como deixara o recorrente de atender às suas determinações.

Ainda que de forma sumarizada, a DRJ atentou-se para este fato e por isso, e com espeque em julgados deste Conselho, os quais, inclusive, se encontram, atualmente sedimentados por meio da Sumula CARF de nº 96, afastou o predito agravamento. Veja-se:

Súmula CARF nº 96

A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

Também aqui, portanto, não merecem reparos a decisão *a quo*, razão qual deve ser improvido o recurso de ofício.

II - Do recurso voluntário.

II.1 - Preliminar de nulidade - imposição de responsabilidade e multa no ato do lançamento.

Sob a alegação de violação à garantia constitucional da presunção de inocência, sustentam os recorrentes a impossibilidade de, já no ato de lançamento, cominar-se a penalidade de ofício e de se fixar a responsabilidade tributária dos sócios gerentes com espeque nos preceitos do art. 135, III, do CTN.

Objetivamente, a alegação em testilha perpassaria pela premissa de que, enquanto não definitivamente julgado o auto de infração, não seria possível atestar a ocorrência de fatos ilícitos suficientes à justificar a penalidade e, outrossim, a própria responsabilidade solidária.

Semelhante tese, todavia, esbarra nos preceitos explícitos do próprio art. 142 do CTN, que determina, de forma clara e explícita, que a autoridade administrativa está obrigada (ato vinculado) a, para efetuar o lançamento, "*verificar a ocorrência do fato gerador, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível*".

Em relação a imposição da multa, vejam bem, não há qualquer ressaibo de dúvida quanto ao momento de sua aplicação, já que o preceptivo, supra, é expresso: cabe (dever) à Autoridade Lançadora, quando couber, impô-la, pena, inclusive, de responsabilidade funcional.

Em relação à definição da responsabilidade tributária, é de se lembrar que o CTN trata do "sujeito passivo" como gênero do que são o contribuinte e o responsável tributário (art. 121) de sorte que, ao empregar a expressão "sujeito passivo", o art. 142 transcrito não limita a atividade da autoridade administrativa à determinação do contribuinte, mas, sim, de todos os sujeitos aos quais a obrigação seja imputável.

E, mais importante, diferentemente do que alegam os recorrentes, o fato de não ter ocorrido o julgamento definitivo do lançamento não lhe impõe a pecha de inexistente; pelo contrário, o ato de lançamento existe, material e formalmente, e gera efeitos concretos; os recursos contra ele manejados, diga-se, **apenas suspendem a exigibilidade do crédito tributário nele estampado, na forma do art. 151, III, do Código Tributário (como bem lembrou a DRJ).**

Por fim, vale destacar, se a fiscalização não apurar a responsabilidade preconizada pelo art. 135, III, do CTN no ato do lançamento, mediante exposição dos fatos que demonstram a prática de atos contrários à lei ou estatuto, ela impedirá, inclusive, a cobrança judicial deste crédito em relação aos terceiros, notadamente à luz do que já decidiu o próprio Superior Tribunal de Justiça, e cujo entendimento foi assentado na Súmula 430:

SÚMULA N. 430. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente

Correta a decisão recorrida neste ponto, sendo de se afastar a preliminar ora examinada.

II.2 - Prejudicial de mérito - decadência.

Aqui, os recorrentes afirmam ter ocorrido a homologação tácita dos períodos fiscalizados à luz dos preceitos do art. 150, § 4º, do CTN. Semelhante assertiva, entretanto, teria razão de ser acaso não se tivesse identificado, no feito, a prática de atos fraudulentos, justificadores da aplicação da multa de ofício qualificada, hipótese em que, a teor da tese firmada por ocasião do julgamento do REsp de nº 973.733/SC, sujeitaria o lançamento à regra de contagem de prazo preconizada pelo art. 173, I, do diploma de lei complementar retro referida.

Destarte, como a análise desta "prejudicial" depende, objetivamente, da decisão concernente à multa qualificada, e a existência ou não da prática de atos fraudulentos, deixo para, sobre ela, me pronunciar em momento posterior.

III - Mérito.

Insta, desde logo, destacar, como feito pelo acórdão recorrido, que os recorrentes não se insurgem contra o mérito, propriamente, da autuação; eles não refutam os atos infracionários identificados, nem tampouco se opõe ao arbitramento do lucro intentado pelo Fisco, limitando os seus questionamentos a quatro pontos:

- a) a inexistência de atos ilícitos a justificar a qualificação da multa de ofício;
- b) a existência de um valor concernente à COFINS, pago no período de abril de 2012, e pretensamente desconsiderado pela Fiscalização e pela DRJ;
- c) a natureza confiscatória da multa de ofício; e;
- d) a irresponsabilidade dos sócios gerentes.

A análise do apelo, pois, ficará adstrita a estes tópicos e, como já dito, à alegada decadência do crédito tributário, tendo operado, no caso vertente, trânsito em julgado administrativo quanto as infrações identificadas nos autos de infração.

III.1 - Da alegada inexistência de atos/fatos ilícitos a justificar a imposição da multa qualificada.

Tal como exposto anteriormente, o contribuinte, e os solidários, não contestam as infrações descritas no auto de infração... limitam-se a afirmar que as incongruências encontradas pela Fiscalização teriam resultado apenas de uma descontrolada contábil que teria, outrossim, culminado com a falta de escrituração das notas de devolução de sua filial e, ainda, das movimentações bancárias, mantidas à margem de sua escrita.

Como reforço de argumento, questionam a imputação fiscal, concernente à fraude praticada, mormente quando, inclusive, a despeito de não declarados débitos concernentes ao PIS, à COFINS e ao IPI (este último, lembrem, não é objeto deste feito), teriam, ainda assim, promovido o seu recolhimento.

Contudo, vejam bem, a qualificação da multa de ofício, e o enquadramento da conduta verificada pela D. Auditoria Fiscal, não ficara restrita à confusa escrituração contábil da empresa ou mesmo às operações financeiras praticadas e não registradas nos livros competentes (não por outra razão, a própria Autoridade Lançadora argumenta que os movimentos bancários identificados detinham valores compatíveis com a receita bruta apurada, afastando, pois, neste caso, a presunção encartada no art. 42 da Lei 9.430/96).

O fundamento fático para a acusação de fraude, *in casu*, está estreitamente vinculado, isso sim, ao volume absurdo e não comprovado de notas fiscais canceladas/devolvidas. Peço, aqui, especial atenção de meus pares para as considerações fiscais concernentes à qualificação da penalidade, apostas na e-fl. 86:

A fraude é a inserção de elementos inexatos ou omissão de operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal. A fraude é a documentação da sonegação. O caso concreto em questão permite concluir, portanto, que o contribuinte sonegou por meio de ardil fraudulento consistente em incluir devoluções de vendas inexistentes em sua ECD e no livro registro de entradas, relativas ao CNPJ 51.946.085/0005-60, e escriturar contabilmente custos de fretes e de serviços de pessoa jurídica, sem qualquer comprovação documental, com o objetivo de reduzir totalmente o IRPJ e a CSLL e, parcialmente, o PIS, Cofins e o IPI devidos pela empresa. Ou seja, a multa deve evoluir para 150% conforme o §1º do art. 44 da lei 9430/1996 conjugado com os arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964.

A falta de comprovação dos valores relativos aos custos com frete e serviços de terceiros, diga-se, não seria suficiente para autorizar a imposição majorada da multa de

ofício; mas o registro de notas de devolução em vultosos R\$ 54 milhões de reais, sem qualquer prova da efetiva devolução ou, mesmo, e até, da própria venda de mercadorias, é motivo mais que suficiente para inquinar de fraudulenta a sua conduta. Neste sentido, o acórdão recorrido foi cirúrgico, como se extrai o excerto abaixo transcrito:

31. A alegação de que não houve sonegação e fraude fiscal, mas apenas erro e desorganização da contabilidade não pode ser aceita, já que os impugnantes nada esclareceram sobre fraude, em volume expressivo, apontada pela fiscalização consistente em incluir devoluções de vendas inexistentes em sua ECD e no livro registro de entradas, relativas ao CNPJ 51.946.085/0005-60, e escriturar contabilmente custos de fretes e de serviços de pessoa jurídica, sem qualquer comprovação documental, com o objetivo de reduzir totalmente o IRPJ e a CSLL e, parcialmente, o PIS, Cofins e o IPI devidos pela empresa. Conforme o Termo de Verificação Fiscal, a empresa Lumini registrou em seu livro registro de entradas R\$ 54,1 milhões, mas apenas R\$ 5.354.220,72 foram confirmados pela fiscalização.

De fato, estivéssemos diante de uma ou algumas notas fiscais, poder-se-ia até cogitar de mera culpa, por descuido ou desídia. Mas no valor identificado, o indício de fraude assume o caráter de certeza, mormente quando somado aos demais elementos trazidos pela fiscalização, em especial, aqueles obtidos a partir de circularização realizada junto aos Clientes da empresa que afirmaram desconhecer as próprias operações de aquisição das mercadorias alegadamente devolvidas. Confira-se:

Tratando-se de notas fiscais de devoluções de mercadorias, ainda que emitidas pela própria vendedora, há em seu corpo a indicação da nota fiscal originária da venda e a data de sua efetivação, possibilitando a circularização e a verificação de sua regularidade.

De um modo geral as diligenciadas comprovaram que não houve a devolução das mercadorias. Verificamos que algumas empresas não tinham sequer o conhecimento dessas notas fiscais de devoluções. Por outro lado, comprovaram que as notas fiscais originárias das vendas não corresponderam a vendas de fato, concretizadas e liquidadas.

Para além de dúvidas razoáveis, diga-se, não se está diante de um simples desacerto da contabilidade da empresa, mas, isto sim, de uma prática deliberada e reiterada que objetivava a redução da receita bruta da empresa que, como demonstrado no TVF, culminou com a diminuição do montante de tributo a ser recolhido (quanto ao PIS e a COFINS) e ocultou a ocorrência de elemento componente do fato gerador do IR e da CSLL.

A reiteração da conduta, e a sua prática deliberada, no contexto acima exposto, deixa extreme de dúvidas a tipificação das situações prescritas, principalmente, pelo art. 72 da Lei 4.502 (fraude - ato tendente a retardar ou impedir a ocorrência do fato gerador) e, conseqüentemente, autoriza a qualificação da multa de ofício nos termos do art. 44, 1, da Lei 9.430/96.

Corretos, neste passo, a autoridade lançadora e a DRJ, pelo há que se negar provimento, neste ponto, ao recurso voluntário;

III.2 - Decadência.

Como consentâneo lógico do que foi decidido em relação a multa qualificada, e com a constatação da prática de atos fraudulentos, ao caso, mesmo que

identificados pagamentos realizados pelo contribuinte no curso do período de apuração fiscalizado, aplica-se a regra inserta no art. 173, I, para a contagem do prazo decadencial, conforme o entendimento assentado pelo Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento do REsp de nº 973733/SC sob o regime dos arts. 543-b e 543-C do antigo CPC, cuja ementa transcrevo a seguir, até para atender ao comando inserto no art. 62, § 2º, do RICARF citado acima:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs..

91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008 (REsp 973733/SC; Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 12/08/2009 e publicado em no DJe de 18/09/2009, RDTAPET vol. 24 p. 184).

Considerando-se o contribuinte foi cientificado dos autos de infração ora polemizados em outubro de 2017 (e-fl. 3.554) e que o decurso do prazo decadencial, contado na forma do art. 173, I, se daria em janeiro de 2018, não há que se falar, na espécie, em "homologação tácita", como pretendido pelos insurgentes.

Deve-se negar provimento ao apelo também quanto a esta alegação.

III.3 - Pretensão pagamento desconsiderado pelas instâncias a quo - COFINS/Abril de 2012 e o questionamento quanto a liquidez e certeza do crédito.

De plano, particularmente quanto ao problema da liquidez (ou iliquidez) e certeza (ou incerteza) suscitada pelos recorrentes, acaso reconhecida a falta de dedução de parcelas de tributo porventura pagas, concordo em absoluto com o argumento e conclusão trazidos pela DRJ; o excesso de cobrança, quando constatado, não inviabiliza a liquidação do crédito tributário, nem tampouco o torna incerto. Resulta, tão só, na sua redução líquida e certa e exigível, já que, objetivamente, aqui, não ha modificação dos critérios materiais de definição da própria matéria tributável.

Dai a direta, resumida e eficiente ponderação proposta pelo acórdão recorrido:

28. Por outro lado, a alegação dos impugnantes de que o lançamento esteja eivado de inconsistência, incerteza e iliquidez é totalmente improcedente. Já que, ainda que o lançamento seja alterado, essa alteração é apenas pontual, e, portanto, a essência de certeza e liquidez do crédito tributário lançado é inalterado.

Em outras palavras, se se identificar um saldo de contribuição paga que não tenha sido decotado do valor concernente à COFINS lançada neste feito, o resultado será,

apenas, a redução do montante do crédito devido, e não a modificação dos próprios critérios materiais essenciais à tipificação e concretização da norma individual tributária.

Quanto ao problema da formação da base de cálculo da COFINS, em especial pela alegação dos recorrentes de ter a Fiscalização considerado, no mês de abril, um valor pretensamente inferior ao efetivamente pago, vê-se que, *permissa venia*, ou os insurgentes não leram o TVF e o Auto de Infração, ou pretendem, aberta e escancaradamente, deduzir pretensão contra os fatos do processo.

Aduzem, em suas razões recursais, terem efetuado um pagamento de R\$ 188.453,19 quando, sob sua ótica, a Autoridade Lançadora teria considerado a quantia de R\$ 181.526,65...

Primeiramente, vejam bem, extrai-se da planilha de e-fl. 82, constante do TVF, que, quanto a mês de abril de 2012, a D. Fiscalização, numa clareza solar, abateu do crédito concernente à COFINS, justamente o valor de R\$ 188.453,19! Peço licença para reproduzir, abaixo, a aludida demonstração:

Os valores de PIS e Cofins informados na DCTF foram abatidos, mensalmente, dos valores apurados:

Competência	PIS informado em DCTF	Cofins informado em DCTF
01/2012	R\$ 18.175,49	R\$ 83.717,41
02/2012	R\$ 18.800,90	R\$ 86.598,07
03/2012	R\$ 27.291,34	R\$ 125.705,57
04/2012	-	R\$ 188.453,19
05/2012	R\$ 7.980,46	R\$ 36.758,49
06/2012	R\$ 1.135,54	R\$ 5.230,38
07/2012	R\$ 5.888,51	R\$ 27.122,85
08/2012	R\$ 7.243,39	R\$ 33.363,50

Observando-se, de outro turno, o próprio Auto de Infração, na parte que trata do cômputo crédito tributário (e-fl. 53), que a D. Autoridade Fiscal considerou como valor devido no período de apuração em testilha (abril de 2012) a importância de R\$ 181.526,65... esse, frise-se, *seria* o montante efetivamente devido pelo recorrente, isto é, um valor *inferior ao declarado e recolhido*. Por esta razão, quando da definição do montante devido pela empresa, apurou-se zero reais a pagar... Confira-se:

CONTRIBUIÇÃO DEVIDA

Período de Apuração	Multa	Contribuição Apurada	Contribuição Retida na Fonte	Outras Deduções	Contribuição Devida
01/2012	225,00%	183.923,93	0,00	83.717,41	100.206,52
02/2012	225,00%	153.015,65	0,00	86.598,07	66.417,58
03/2012	225,00%	190.532,61	0,00	125.705,07	64.827,54
04/2012	225,00%	181.526,65	0,00	181.526,65	0,00
05/2012	225,00%	196.369,18	0,00	36.758,49	159.610,69
06/2012	225,00%	228.970,52	0,00	5.230,38	223.740,14
07/2012	225,00%	259.030,15	0,00	27.122,85	231.907,30
08/2012	225,00%	253.762,88	0,00	33.363,50	220.399,38
09/2012	225,00%	205.616,03	0,00	41.378,57	164.237,46
10/2012	225,00%	249.502,44	0,00	45.183,65	204.318,79
11/2012	225,00%	296.783,08	0,00	45.415,29	251.367,79
12/2012	225,00%	261.419,38	0,00	45.275,96	216.143,42
					1.903.176,61

Não há, pois, saldo de contribuição a considerar no período em comento, justamente porque, o valor apurado a partir dos elementos constantes dos autos, era inferior aos valores concretamente considerados (conforme primeira planilha acima reproduzida) pela autoridade lançadora. Vale apenas destacar que ao considerar para fins de "dedução" a importância de R\$ 181.526,65, a autoridade fiscal assim o procedeu porque não poderia abater integralmente o valor declarado pelo contribuinte (R\$ 188.000,00); não se está diante de processo de compensação, mas, isto sim, de auto de infração... a diferença entre o montante apurado e aquele declarado pela empresa, poderá, eventualmente, ser objeto de repetição de indébito.

O fato é que não o há, neste feito, **crédito constituído para a COFINS, relativo ao mês de abril de 2012...** trata-se de argumento que se insurge contra a própria realidade documental e fática do processo.

Descabida a pretensão em exame.

III.4 - Inconstitucionalidades - multa de ofício aplicada.

Sobre a inconstitucionalidade da multa aplicada, não há muito a se dizer. Este Conselho, por força dos preceitos do art. 62 do RICARF, e em decorrência da Súmula 02, deste órgão administrativo, não pode afastar a aplicação de norma legal sob o pálio de eventual inconstitucionalidade.

Se a multa de ofício, tão como imposta, revela uma afronta ao primado do não-confisco, cabe à parte (ou partes) levar a discussão ao foro apropriado, não sendo o processo administrativo o lugar para tanto.

III.5 - Da (ir)responsabilidade tributária com espeque no art. 135, III, do CTN.

Para sustentar a sua irresponsabilização, vejam bem, os insurgentes se embasam em três teses:

a) não houve comprovação da prática de atos fraudulentos ou ilícitos suficientes a tipificar a hipótese do art. 135, III, do CTN;

b) os vícios de escrituração contábil seriam de responsabilidade da empresa terceirizada contratada para efetuar a "*apuração dos tributos devidos, pelo comprimento (sic) das obrigações acessórias e o atendimento à fiscalização*";

c) os tributos apurados na ação fiscal não seriam estranhos à atividade operacional da empresa o que, a seu ver, inviabilizaria à atribuição de responsabilidade à terceiros.

Quanto à prática dos atos ilícitos, já se assentou no tópico III.1, deste voto, a ocorrência de condutas ilícitas, tipificantes, inclusive, dos crimes descritos nos art. 71 e 72 da Lei 4.502/64...

Em relação ao argumento de que os vícios de escrituração seriam de responsabilidade de terceiros contratados para efetivá-la, vale destacar, primeiramente, que o

dever de acompanhar e validar registros contábeis é de inteira responsabilidade dos administradores; a adoção de medidas ou condutas ilícitas por parte de escritórios de contabilidade somente serviria como supedâneo fático à irresponsabilização dos gerentes ou sócios administradores se, e quando, comprovada a ocultação destas práticas, por parte dos aludido escritórios, dos próprios gestores da empresa ou companhia (que revelaria ao ausência de liame entre a conduta destes e os atos inquinados de ilegalidade).

A par disso, e como já alertado no por vezes citado tópico III.1, acima, o motivo central tanto para a imposição da multa qualificada, como para a fixação da própria responsabilidade tributária, foi a emissão de um volume absurdo de notas de devolução, sem provas de sua causa ou mesmo da própria ocorrência da venda de mercadorias pretensamente devolvidas e, ainda, a apropriação de custos sem a necessária comprovação de sua incorrência. E para que não reste dúvidas sobre a declinação deste motivo no TVF, veja-se o que asseverou a D. Autoridade Lançadora:

Antonio Pedro Dudus Gutfreund e Eduardo Scott Gutfreund simplesmente se utilizam da personalidade jurídica autônoma da empresa para inserir contabilmente custos de fretes e de serviços, além de devoluções não comprovadas em volumes exorbitantes e desproporcionais, todos sem comprovação documental, com a finalidade de reduzir o lucro tributável e os tributos devidos pela empresa.

Estes dois fatos (devoluções e custos não comprovados) nada tem a ver com uma sustentada "desorganização contábil" já que a emissão de notas fiscais, o seu cancelamento, ou a emissão de notas de devolução, é de responsabilidade dos administradores da empresa e não dos escritórios de contabilidade. São os gerentes quem acordam as vendas de mercadorias e de prestação de serviços e são estes, e ninguém mais, que decidem por desfazer tais negócios e, assim, emitir as notas de devolução ou promover o cancelamento de documentos já emitidos. E são, igualmente, eles que devem inserir nos aludidos documentos as justificativas para o seu cancelamento ou concernentes à devolução.

Como confessam os próprios recorrentes, o papel de sua contabilidade era, exclusivamente, a *"apuração dos tributos devidos, pelo comprimento (sic) das obrigações acessórias e o atendimento à fiscalização"*.

Quanto aos custos com frete e serviços de terceiro, mais uma vez vale a advertência: os profissionais de contabilidade se limitam a registrar os dispêndios informados pela direção da empresa! A contratação destes serviços (frete e serviços de terceiro) e, por conseguinte, a obtenção de documentos comprobatórios de sua concretização são de responsabilidade daqueles que detem, efetiva e concretamente, poder para acertar a pactuação de tais avenças.

Isto é, os atos ilícitos apontados anteriormente são, e só podem ser, de responsabilidade dos sócios gerentes, ficando evidente, pois, no caso, o autoria das condutas ilegais tratadas no processo.

Por fim, e no que tange a alegação de que apenas os atos que resultassem na apuração de tributos estranhos à atividade operacional do contribuinte, além da absoluta falta de lastro técnico teórico (já que, com pontuado pela DRJ, esta restrição não se encontra aposta no corpo do art. 135 do CTN), tal tese não encontra guarida nem mesmo na própria jurisprudência invocada no apelo para justificá-la. É que o insurgentes reproduzem a ementa de julgado que, aparentemente, validaria a sua pretensão. A leitura do voto condutor da decisão do

TRF/1ª Região, de outra sorte, revela o correto entendimento daquele órgão sobre o tema. Veja-se:

*Leitura apropriada desse artigo revela que só serão pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias os mandatários, prepostos e empregados, bem como os diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas que, em razão de seus atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, resultarem **em novas obrigações tributárias**, não oriundas da atividade regular da pessoa jurídica, o que não ocorreu no caso, onde os atos do gerente da autora **não resultaram novos tributos**. Ao contrário, foram sonegadas informações que, se não apuradas pelo Fisco, teriam resultado em pagamento a menor dos referidos tributos.*

Objetivamente, o que afirmara o TRF, por ocasião do julgamento acima destacado, é que, só se cogita, por óbvio, de responsabilidade tributária, se e quando o ato praticado resultar em nova exigência fiscal **paralela às obrigações decorrentes hodiernamente da atividade da empresa**. Em outras palavras, os tributos já constituídos pelo próprio contribuinte, mediante declaração, não encerram a responsabilização de terceiros, mas apenas aqueles que surgem, ou surgiriam, acaso não tivessem praticados atos tendentes à ocultação do fato gerador ou de seus elementos constitutivos. Esta a correta inteligência da decisão invocada pelos recorrentes. A responsabilidade tratada pelo art. 135, III, se instaura a partir, justamente, da constatação da exigência nova apurada a partir da identificação de atos ilícitos praticados para impedir a apuração desta mesma nova exigência.

Absolutamente descabida, pois, a alegação em testilha e perfeitamente tipificada a hipótese de responsabilização tributária aventada pelo art. 135, III, do CTN, sendo de se desprover, também aqui, o apelo voluntário.

IV - Conclusões.

A luz de todo o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício e, quanto ao apelo voluntário, por afastar as preliminares suscitadas e, no mérito, também por se lhe NEGAR PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca