



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720929/2018-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1401-006.234 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 18 de outubro de 2022
Recorrente C. B. S MEDICO CIENTÍFICA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2013, 2014

ARBITRAMENTO DE LUCROS.

O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando a escrituração a que estiver obrigada revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, ou determinar o lucro real.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

O percentual da multa de ofício será duplicado se estiverem comprovadas as circunstâncias previstas em lei como caracterizadoras de infração qualificada.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

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

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA. APLICAÇÃO LEGITIMADA.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses definidas nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. AFASTAMENTO.

Os diretores, gerentes ou representantes, de **fato**, da pessoa jurídica respondem pessoalmente, de forma **solidária** com a Contribuinte, pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. No entanto, é imprescindível que se demonstre e se prove especificamente a conduta de cada administrador para que se torne legítima a imputação da responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento de CSLL que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e de decadência e, quanto ao mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário da Contribuinte; vencido o Conselheiro Lucas Issa Halah que dava provimento parcial para, tão somente, afastar a qualificação da multa de ofício; por maioria de votos, dar provimento aos recursos dos Responsáveis Solidários, afastando a sua responsabilização pelo crédito tributário; vencido o Conselheiro Claudio de Andrade Camerano (relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

(assinado digitalmente)

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Lucas Issa Halah e Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Relatório

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

Por meio da sessão proferida em 21 de janeiro de 2020, esta Turma Ordinária, por meio de Resolução de nº **1401-000.694** (fls. 2.823 a 2.858), determinou que o crédito tributário

referente aos autos de infração das contribuições para o **PIS/PASEP, COFINS** e o lançamento da **Multa EFD-Contribuições**, exatamente por não possuírem vinculação com a infração do lançamento do IRPJ, fossem transferidos para outro processo e assim foi feito, conforme **Termo de Transferência de Crédito Tributário**, então objeto do processo de n.º 16151.720084/2020-60, fls. 2.860 a 2.863.

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

Daqui por diante então, o presente relatório limitar-se-á aos fatos e peças processuais que envolvem apenas os lançamentos de IRPJ e de CSLL.

A seguir, a **DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL** dos Autos de Infração de **IRPJ** e de **CSLL**:

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – IRPJ

OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDA E SERVIÇOS

INFRAÇÃO: DEVOUÇÃO NÃO COMPROVADA DE VENDAS

Omissão de receita operacional caracterizada pela não comprovação de devolução de mercadorias vendidas, conforme Termo de Verificação Fiscal e de Responsabilidade Tributária Solidária em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/05/2013	420.452,50	150,00
30/06/2013	64.523,97	150,00
28/02/2014	77.255,94	150,00
31/07/2014	874,50	150,00
31/08/2014	12.358,50	150,00
30/09/2014	42,80	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/04/2013 e 30/09/2014:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 224, parágrafo único, 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280 e 288 do RIR/99

CUSTO DOS BENS VENDIDOS E/OU SERVIÇOS PRESTADOS **INFRAÇÃO: CUSTOS NÃO COMPROVADOS**

Custos não comprovados, conforme Termo de Verificação Fiscal e de Responsabilidade Tributária Solidária em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
---------------------	----------------------------	------------------

31/01/2013	5.309.023,91	150,00
28/02/2013	6.606.430,98	150,00
31/03/2013	5.337.804,45	150,00
30/04/2013	13.583.678,51	150,00
31/05/2013	7.150.446,13	150,00
30/06/2013	1.474.858,74	150,00
31/07/2013	5.350.130,41	150,00
31/08/2013	3.019.201,62	150,00
30/09/2013	8.338.287,93	150,00
31/10/2013	5.341.296,39	150,00
30/11/2013	4.390.650,47	150,00
31/12/2013	4.418.227,34	150,00
31/01/2014	2.612.792,54	150,00
28/02/2014	7.531.201,19	150,00
31/03/2014	1.369.229,73	150,00
30/04/2014	8.953.457,37	150,00
31/05/2014	8.959.584,38	150,00
30/06/2014	2.481.649,53	150,00
31/07/2014	5.604.816,68	150,00
31/08/2014	1.838.493,74	150,00
30/09/2014	4.438.494,71	150,00
31/10/2014	84.936,81	150,00
30/11/2014	7.308.921,53	150,00
31/12/2014	4.132.479,40	150,00

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

RECEITAS

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA SOBRE RECEITAS OMITIDAS

Omissão de receita operacional caracterizada pela não comprovação de devolução de mercadorias vendidas, conforme Termo de Verificação Fiscal e de Responsabilidade Tributária Solidária em anexo.

[Mesmos fatos geradores e valores do lançamento de IRPJ]

CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS

INFRAÇÃO: CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO COMPROVADOS

Custos não comprovados, conforme Termo de Verificação Fiscal e de Responsabilidade Tributária Solidária em anexo.

[Mesmos fatos geradores e valores do lançamento de IRPJ]

Do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL E DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA:

3. DAS INFRAÇÕES APURADAS

[...]

3.2. DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA – IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

CUSTOS NÃO COMPROVADOS

108. O contribuinte foi intimado, através do Termo de Intimação Fiscal, lavrado em 25/07/2018, a comprovar, mediante documentação hábil e idônea, as aquisições de mercadorias (CFOP 1102) relacionadas no Anexo 2 do referido Termo, obtidas através do SPED Fiscal entregue pela empresa e escrituração contábil, no montante de R\$ 85.756.142,54, ano calendário 2013. Considerando que a empresa não apresentou resposta em relação a este item, em 19/09/2018, o contribuinte foi intimado novamente a apresentar as notas fiscais de compra e comprovantes dos pagamentos efetuados relacionados às mencionadas aquisições de mercadorias – CFOP 1102. Em resposta, a empresa apenas informa que não foram localizados os documentos solicitados.

109. Em 12/01/2018, foi lavrado Termo de Intimação Fiscal, intimando o contribuinte a comprovar, mediante documentação hábil e idônea (notas fiscais de compra e comprovantes dos pagamentos efetuados), as aquisições de mercadorias relacionadas no Anexo 1 do referido Termo, obtidas através do SPED Fiscal entregue pela empresa e escrituração contábil. Os documentos referem-se a notas fiscais de compras CFOP 1102 no montante de R\$ 62.150.935,53, ano calendário 2014. Em 16/02/2018, o contribuinte informa que não localizou os documentos fiscais solicitados e não apresenta nenhum documento.

110. Mais adiante, em 15/10/2018, foi lavrado Termo de Intimação Fiscal, intimando o contribuinte a comprovar, mediante documentação hábil e idônea (notas fiscais de compra e comprovantes dos pagamentos efetuados), as aquisições de mercadorias relacionadas no Anexo 1 do referido Termo, obtidas através do SPED Fiscal entregue pela empresa e escrituração contábil. Os documentos referem-se a notas fiscais de compras CFOP 1102 no montante de R\$ 5.307.671,31, ano calendário 2014, que não foram solicitadas anteriormente. Em resposta, o contribuinte informa que os documentos não foram localizados. Portanto, o contribuinte deixou de comprovar notas fiscais

de aquisição de mercadorias do ano calendário 2014 no valor total de R\$ 67.458.606,84.

111. Através do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, obtivemos acesso às notas fiscais emitidas pelos fornecedores, tendo como destinatária, à época, a empresa CBS Médico Científica Com. e Repres. Ltda. –CNPJ 48.791.685/0001-68. Verificamos que as notas fiscais informadas no SPED Fiscal entregue pela empresa e registradas na escrituração contábil, solicitadas nos Termos de Intimação descritos acima, não foram emitidas pelos fornecedores. Ou seja, o contribuinte inseriu as referidas notas fiscais, que sabia falsas, nos livros de registro de entrada e escrituração contábil, com o intuito de majorar os custos contábeis, de forma a reduzir o lucro líquido do período e o valor a pagar de IRPJ e CSLL, obtendo vantagens ilícitas em prejuízo ao Erário Público. Na maioria dos casos, a empresa inseriu notas fiscais com numeração totalmente diversa (numeração elevada) dos parâmetros utilizados pelos fornecedores na emissão das notas fiscais, que segue uma ordem crescente e cronológica, conforme descrito abaixo:

Ano Calendário 2013:

Fornecedor: 3M DO BRASIL LTDA – CNPJ 45.985.371/0001-08:

- Parâmetro da numeração das notas fiscais emitidas pelo fornecedor: de 504.821 a 978.478
- Numeração das notas fiscais inexistentes inseridas pelo contribuinte, entre outras: (ex: notas fiscais sequenciais de 8.078.119 a 8.078.124; notas fiscais sequenciais de 9.704.821 a 9.704.826)

Fornecedor: BMD COMERCIO DE PROD. MEDICOS LTDA – CNPJ 09.603.161/0001-44:

- Parâmetro da numeração das notas fiscais emitidas pelo fornecedor: de 17.230 a 23.693
- Numeração das notas fiscais inexistentes inseridas pelo contribuinte: (ex: notas fiscais sequenciais de 231.777 a 231.784)

Fornecedor: CIRURGICA BRASIL COML. IMP. LTDA – CNPJ 47.193.115/0001-03:

- Parâmetro da numeração das notas fiscais emitidas pelo fornecedor: de 23.494 a 33.246
- Numeração das notas fiscais inexistentes inseridas pelo contribuinte: (ex: notas fiscais sequenciais de 27.420 a 27.431), sendo que o fornecedor emitiu a NF 27.416 em 31/05/2013 e a próxima nota fiscal emitida para o fiscalizado foi apenas em 04/06/2013 – NF 27.461.

Ano Calendário 2014:

Fornecedor: 3M DO BRASIL LTDA – CNPJ 45.985.371/0001-08:

- Parâmetro da numeração das notas fiscais emitidas pelo fornecedor: de 2.890 a 485.921

• *Numeração das notas fiscais inexistentes inseridas pelo contribuinte, entre outras: (ex: notas fiscais sequenciais de 1.069.058 a 1.069.059; notas fiscais sequenciais de 1.414.561 a 1.414.569; notas fiscais 1.414.610 e 1.414.612; notas fiscais sequenciais de 1.727.862 a 1.727.869; notas fiscais sequenciais de 2.016.785 a 2.016.788; notas fiscais sequenciais de 2.521.403 a 2.521.409; notas fiscais sequenciais de 2.972.275 a 2.972.278; notas fiscais sequenciais de 4.180.260 a 4.180.269; notas fiscais sequenciais de 29.722.702 a 29.722.708; notas fiscais 35.872.810 e 45.419.910)*

Fornecedor: BMD COMERCIO DE PROD. MEDICOS LTDA – CNPJ 09.603.161/0001-44:

• *Parâmetro da numeração das notas fiscais emitidas pelo fornecedor: de 23.835 a 32.039*

• *Numeração das notas fiscais inexistentes inseridas pelo contribuinte: (ex: notas fiscais sequenciais de 240.736 a 240.740)*

112. As notas fiscais emitidas pelos fornecedores 3M DO BRASIL LTDA, BMD COMERCIO DE PROD. MEDICOS LTDA e CIRURGICA BRASIL COML. IMP. LTDA, nos anos calendários 2013 e 2014, tendo como destinatária, à época, a empresa CBS Médico Científica Com. e Repres. Ltda. – CNPJ 48.791.685/0001-68, obtidas através do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, foram relacionadas e anexadas ao presente Processo. Verificamos que as notas fiscais de compras de mercadorias inseridas indevidamente pelo contribuinte, nos Livros de Registro de Entradas e na escrituração contábil, não constam das referidas notas fiscais emitidas pelos fornecedores.

113. Cópias das páginas dos Livros de Registro de Entradas, onde constam as notas fiscais inexistentes de compras de mercadorias inseridas indevidamente pelo contribuinte e o resumo mensal das operações, foram anexadas ao presente processo, assim como o Razão da Conta 4.1.1.03.0003 – COMPRAS DE MERCADORIAS A PRAZO, dos anos calendários 2013 e 2014, onde constam os lançamentos mensais das operações de compras CFOP 1102.

114. Portanto, a conduta do contribuinte deixa claro a intenção de fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos em documentos ou livro exigido pela lei fiscal, para suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social.

115. Os valores das compras, lançadas na Conta Contábil 4.1.1.03.0003 – “COMPRAS DE MERCADORIAS A PRAZO”, para as quais a empresa deixou de comprovar com documentos hábeis e idôneos, caracterizam aquisições de mercadorias não comprovadas, gerando valores devidos de IRPJ, com reflexo na CSLL, tendo em vista a apropriação indevida de custos, e por consequência, a redução do lucro do período.

116. Por outro lado, identificamos nas contas de custos, valores lançados a crédito de ICMS (imposto recuperável) na Conta Contábil 4.1.1.03.0004 – “(-) ICMS S/ COMPRAS DE MERCADORIAS”, os quais foram deduzidos e considerados na apuração da glosa de custos, conforme § 3º do art. 289 do Regulamento do Imposto de Renda – Decreto 3.000/1999.

117. Portanto, conclui-se que os custos de aquisições, desacompanhados dos respectivos documentos fiscais (notas fiscais e comprovantes de pagamento), não podem ser deduzidos na apuração do lucro real. Desta forma, as aquisições não comprovadas foram glosadas para efeito do cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, e adicionadas ao lucro líquido do período de apuração para determinação do lucro real, com base no art. 247 e art. 249, inciso I do Decreto n.3.000 de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR):

“Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;”

118. A relação das notas fiscais de aquisição de mercadorias (CFOP 1102), para as quais o contribuinte deixou de comprovar com documentos hábeis e idôneos, discriminando o valor dos itens, o valor de ICMS e o valor da Glosa de Custos, constam relacionadas no ANEXO 12 (ano calendário 2013) e no ANEXO 13 (ano calendário 2014) do presente Termo, conforme demonstrado mensalmente nas Tabelas a seguir:

• Ano calendário 2013:

Mês/Ano	Valores das Notas Fiscais de entrada (CFOP 1102) não comprovados pela empresa	Valores de ICMS sobre as Compras de Mercadorias	Valores da Glosa de Custos
01/2013	6.474.419,40	1.165.395,49	5.309.023,91
02/2013	8.056.623,15	1.450.192,17	6.606.430,98
03/2013	6.509.517,62	1.171.713,17	5.337.804,45
04/2013	16.565.461,60	2.981.783,09	13.583.678,51
05/2013	8.720.056,25	1.569.610,13	7.150.446,13
06/2013	1.798.608,22	323.749,48	1.474.858,74
07/2013	6.524.549,28	1.174.418,87	5.350.130,41
08/2013	3.681.953,20	662.751,58	3.019.201,62
09/2013	10.168.643,82	1.830.355,89	8.338.287,93
10/2013	6.513.776,09	1.172.479,70	5.341.296,39
11/2013	5.354.451,79	963.801,32	4.390.650,47
12/2013	5.388.082,12	969.854,78	4.418.227,34
Total 2013	85.756.142,54	15.436.105,66	70.320.036,88

• Ano calendário 2014

Mês/Ano	Valores das Notas Fiscais de entrada (CFOP 1102) não comprovados pela empresa	Valores de ICMS sobre as Compras de Mercadorias	Valores da Glosa de Custos
01/2014	3.186.332,37	573.539,83	2.612.792,54
02/2014	9.184.391,69	1.653.190,50	7.531.201,19
03/2014	1.669.792,35	300.562,62	1.369.229,73
04/2014	10.918.850,45	1.965.393,08	8.953.457,37
05/2014	10.926.322,41	1.966.738,03	8.959.584,38
06/2014	3.026.401,87	544.752,34	2.481.649,53
07/2014	6.835.142,29	1.230.325,61	5.604.816,68
08/2014	2.242.065,54	403.571,80	1.838.493,74
09/2014	5.412.798,43	974.303,72	4.438.494,71
10/2014	103.581,48	18.644,67	84.936,81
11/2014	8.913.318,94	1.604.397,41	7.308.921,53
12/2014	5.039.609,02	907.129,62	4.132.479,40
Total 2014	67.458.606,84	12.142.549,23	55.316.057,61

DEVOLUÇÃO DE VENDAS NÃO COMPROVADA OU CANCELADA

119. Em 11/12/2017, foi lavrado Termo de Intimação Fiscal, intimando o contribuinte a comprovar, mediante documentação hábil e idônea, as

devoluções de vendas, relacionadas no Anexo 1 do referido Termo, referentes ao ano calendário 2014.

120. A empresa apresentou as notas fiscais de devolução e planilha informando que algumas das notas foram canceladas. As notas fiscais canceladas são NF 409.246, NF 409.382, NF 417.306, NF 417.310, NF 460.591, NF 467.818, NF 471.925 e totalizam R\$ 90.531,74.

121. Mais adiante, em 25/07/2018, o contribuinte também foi intimado, através de Termo de Intimação Fiscal lavrado, a comprovar as devoluções de vendas, relacionadas no Anexo 1 do referido Termo, referentes ao ano calendário 2013. O contribuinte comprovou as devoluções de venda, exceto em relação à nota fiscal 340.045 no valor de R\$ 64.523,97. A empresa também informa que a nota fiscal 324.077 no valor de R\$ 420.452,50 foi cancelada.

122. Constatamos que o contribuinte se utilizou de tais valores na apuração do lucro real, nos anos calendários 2013 e 2014.

123. Dessa forma, tendo em vista que as notas fiscais de devolução de vendas haviam sido canceladas e que a empresa deixou de comprovar a devolução de venda da nota fiscal 304.045, glosamos tais valores para efeito do cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido –CSLL, com base no art. 224, parágrafo único, 247 e art. 249, inciso II do Decreto n. 3.000 de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR):

“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).

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.”

124. A relação das notas fiscais de devolução de vendas canceladas e/ou não comprovadas e os respectivos valores constam no ANEXO 14 do presente Termo, conforme demonstrado mensalmente nas Tabelas a seguir:

• Ano calendário 2013

Mês/Ano	Valores das Devoluções Não Comprovadas de Vendas ou Canceladas
05/2013	420.452,50
06/2013	64.523,97
Total 2013	484.976,47

• Ano calendário 2014

Mês/Ano	Valores das Devoluções Não Comprovadas de Vendas ou Canceladas
02/2014	77.255,94
07/2014	874,50
08/2014	12.358,50
09/2014	42,80
Total 2014	90.531,74

DA AUTUAÇÃO DO IRPJ

125. Diante dos fatos narrados, considerando que a empresa deixou de comprovar lançamentos relacionados a compra de mercadorias (aquisições não comprovadas), nos anos calendários de 2013 e 2014, ocasionando glosa de custos no montante de R\$ 70.320.036,88 e R\$ 55.316.057,61, respectivamente, como também, incluiu indevidamente valores de devolução de vendas, cujas notas fiscais foram canceladas posteriormente ou mesmo não comprovadas, nos anos calendários de 2013 e 2014, no montante de R\$ 484.976,47 e de R\$ 90.531,74, respectivamente, base tributável do IRPJ, lavramos o competente e necessário auto de infração, capitulados na infração “CUSTOS NÃO COMPROVADOS” e na infração “DEVOLUÇÃO NÃO COMPROVADA DE VENDAS”, conforme demonstrativos integrantes do Auto de Infração do IRPJ.

DA AUTUAÇÃO DA CSLL

126. Considerando que as infrações relativas ao IRPJ em questão, também repercutem no cálculo da base tributável da Contribuição Social sobre o Lucro líquido – CSLL, foi também lavrado auto de infração específico, cujo lançamento de ofício da CSLL foi apurado, de acordo com as infrações reflexas “CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO COMPROVADOS” e “FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA SOBRE RECEITAS OMITIDAS”, conforme demonstrativos integrantes do Auto de Infração da CSLL.

DO ENQUADRAMENTO LEGAL

127. Além dos dispositivos legais citados neste Termo, a fundamentação legal das infrações apuradas consta nos demonstrativos integrantes dos autos de infração do IRPJ e da CSLL.

128. O montante obtido pela aplicação da alíquota correspondente sobre a base de cálculo apurada para liquidação do quantum devido, o período a que se refere à base de cálculo e à respectiva alíquota, o acréscimo legal de juro e multa de mora e a natureza jurídica do crédito constituído estão discriminados em anexos integrantes dos Autos de Infração.

4. DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA

129. Conforme anteriormente exposto, a fiscalizada inseriu notas fiscais de aquisições de mercadorias (CFOP 1102) que sabia falsas nos livros de registro de entradas e na escrituração contábil, lançadas na Conta 4.1.1.03.0003 – “COMPRAS DE MERCADORIAS A PRAZO”, com o intuito de majorar os custos contábeis, de forma a reduzir o lucro líquido do período e o valor a pagar de IRPJ e CSLL, obtendo vantagens ilícitas em prejuízo ao Erário Público.

[...]

131. O contribuinte considerou indevidamente, na apuração dos valores de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, valores de Devoluções de vendas, cujas notas fiscais foram canceladas ou não comprovadas, reduzindo dessa forma o montante do tributo devido.

132. O contribuinte cometeu as referidas infrações nos anos calendários 2013 e 2014, agindo de forma reiterada, planejada e continuada, de modo a fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos em documento ou livro fiscal e omitindo receitas, para suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social.

133. Portanto, as ações tomadas pelo contribuinte na forma descrita nesse termo, demonstram a conduta dolosa do agente em sonegar tributos, o que caracteriza fraude, nos termos do artigo 72 da Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1.964, que assim dispõe:

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

134. Estes fatos impõem a aplicação da multa de ofício qualificada de 150% nos termos do §1º do art. 44, da Lei nº 9.430/96, sobre as infrações apuradas.

[...]

[...]

7. DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

174. Os Representantes Legais da empresa CBS MÉDICO CIENTÍFICA S/A, à época das infrações aqui relatadas, ODAIR DOS SANTOS – CPF 026.330.198-20, CLÉRE BIZAROLI DOS SANTOS – CPF 012.187.548-26, LIBERATO ERNESTO DOS SANTOS – CPF 650.644.378-20 e DÁRIO DOS SANTOS – CPF 163.687.288-33, exerciam a administração e a gerência da sociedade, motivo pelo qual tinham conhecimento dos fatos; consentiram na escrituração, em documentos ou livros exigidos pela lei fiscal, de notas fiscais inexistentes, que sabiam falsas, de aquisições de mercadorias e de entradas em bonificações; autorizaram o lançamento das receitas de bonificações em contas de custos para omitir fatos geradores de contribuição social; utilizaram notas fiscais de devolução de vendas não comprovadas ou canceladas na apuração do lucro real, reduzindo tributos; e registraram indevidamente ou omitiram os valores descritos anteriormente na Escrituração Fiscal Digital das Contribuições para o PIS e COFINS – EFD-Contribuições; participando, dessa forma, dos fatos que permitiram a obtenção de vantagens ilícitas em prejuízo

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

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

DAS IMPUGNAÇÕES

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

DAS IMPUGNAÇÕES.

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

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

1. Dos Fatos.

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

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

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

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

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

Das Preliminares.

2. Do Cerceamento do Direito de Defesa.

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

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

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

3. Utilização de informações de outros MPF-F.

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

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

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

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

4. Da decadência.

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

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

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

*“Sendo assim, o Auto de Infração, ora impugnado, engloba tributos, contribuições sociais e reflexos de multas e juros que já foram alcançados pela decadência. **Vejamos**, o Auto de Infração aponta pseudas diferenças de tributos decorrentes das competências compreendidas entre **01/2013 e 12/2014**, tendo este sido lavrado no dia 06 de dezembro de 2018. A Impugnante foi devidamente intimada do Auto de lançamento **no dia 20 do mês de dezembro de 2018**, conforme termo anexado ao processo administrativo fiscal. Então, todas as diferenças de contribuições sociais e seus reflexos relativos às competências de **01/2013 a 10/2013 estão decadentes**, tiveram seus auto-lançamentos homologados tacitamente, extinguindo-se eventuais diferenças de créditos tributários, conforme o art. 150, parágrafo 4º, do CTN. Igualmente o IRPJ nos primeiro, segundo e terceiro trimestre de 2013.*

...

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

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

5. Dos juros e multas.

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

Do Mérito.

6. Da colaboração com a fiscalização.

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

7. Da demonstração da efetiva compra e venda de produtos pela impugnante.

Refuta a glosa perpetrada pelo Fisco, o qual descartou a documentação fiscal das compras de produtos das empresas, considerando as notas fiscais inexistentes, em razão desta não ter sido apresentada no exíguo tempo determinado. Esta documentação foi arquivada em empresas terceirizadas, havendo dificuldade na separação de documentos de períodos bem distantes, mercê da grande quantidade de documentos arquivados.

Afirma que foi devidamente esclarecida e demonstrada a relação havida entre a impugnante e seus clientes, inúmeros deles Órgãos Públicos, cuja venda era efetuada através de processos licitatórios submetidos ao crivo de Tribunais de Contas, ou seja, uma relação típica de cliente (Impugnante) e fornecedores.

Entende que não tendo os agentes de fiscalização demonstrado que as empresas fornecedoras não existiam de fato, não poderiam querer a inversão do ônus da prova, obrigando-se pelo respeito da nota fiscal eletrônica contabilizada como documento hábil aos negócios e, portanto, não tendo como descaracterizar a contabilidade da Impugnante, que simplesmente lançou na sua escrita aquilo que efetivamente adquiriu de tais empresas. Cita decisão da DRJ Ribeirão Preto.

Como prova em favor da Impugnante, destaca:

“(i) é inegável a existência e funcionamento das empresas fornecedoras dos produtos cuja compra que integra os custos foi glosada, a par de estar devidamente documentada com números das notas fiscais eletrônicas e prova do pagamento, sempre por via bancária diretamente ao fornecedor, com ramo de negócio compatível e sinérgico com o da empresa Autuada e regularidade no cadastro do CNPJ e do ICMS no período do fornecimento de materiais;

(ii) as empresas fornecedoras estavam regularmente inscritas no cadastro nacional de pessoas jurídicas, não constava que estivessem inativas, suspensas ou com declaração de inaptidão e os seus documentos, na oportunidade dos negócios, produziam todos os efeitos legais, permitindo o crédito de impostos não cumulativos;

Inexiste qualquer indicio de que tais fornecedores estivessem em situação irregular que tenha sido feita Representação Fiscal para a Inaptidão do CNPJ, que, por si só, confirma que até essa data as empresas estavam com situação regular (pelo menos de modo aparente para terceiros, como a Impugnante).

Note-se que as operações de compra e venda de mercadorias, cuja documentação fiscal ora é questionada, ocorreram ao longo dos anos de 2013 e 2014.

(iii) comprovação dos efetivos pagamentos das notas fiscais;

É incontroverso nos autos o efetivo pagamento pela empresa Impugnante, via compensação bancária, de todas as mercadorias por ela adquiridas, seja das empresas informadas por amostragem pela fiscalização ou de qualquer outro fornecedor. Senão vejamos: no Termo de Verificação, constam o recebimento dos comprovantes de pagamento das notas fiscais. No silêncio, comprovam que os tais são eficientes para provar a conclusão dos negócios mercantis. Há afirmação de depósitos da autuada para os seus fornecedores, como forma de pagamentos;

(iv) À luz do exposto e provado, não se pode imputar crédito de custos indevidos da Impugnante por inidoneidade, que se existe é do fornecedor. As empresas se apresentavam regularmente inscritas na data dos negócios jurídicos, realizados com as cautelas que eram possíveis a um simples adquirente de mercadorias (não se está aqui defendendo o fornecedor, mas sim apenas deixando claro que a Impugnante apenas era cliente de tais empresas e como tal se valia dos registros públicos e da aparência de regularidade destes para decidir acerca da aquisição das mercadorias dos mesmos. Aliás, assim procede com todos os seus demais fornecedores).”

Cita o art. 207 do RIR/18 cuja norma afasta as hipóteses de inidoneidade de documentos quando o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovar a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços.

Reitera que os fornecedores na época dos negócios jurídicos, encontravam-se conformes à lei, como já dito várias vezes, regulares inclusive no SINTEGRA do Governo Estadual.

Rechaça a inidoneidade das notas fiscais de compra, afirmando que os elementos trazidos pela escrituração contábil demonstram que houve pagamento das mercadorias e de seu transporte.

Registra que constam dos autos do procedimento fiscal cópias das notas fiscais (indicando o responsável por cada transporte), vários conhecimentos de transportes emitidos por algumas das aludidas transportadoras.

Cita que as mercadorias adquiridas foram incorporadas ao estoque conforme controle de estoque que atende ao art. 466 do Decreto n.º 7.212/2010, que se aplica ao comerciante atacadista.

Conclui que o conjunto da documentação constante do processo administrativo, bem como aquela que acompanha a presente impugnação ao auto de infração, é suficientemente forte para provar que houve a negociação, acompanhada do respectivo documento fiscal. Que a mercadoria foi transportada.

Nessa esteira, cita acórdão do Câmara Superior de Recursos Fiscais.

No que tange à comprovação de pagamento das mercadorias adquiridas e recebidas para revenda, a transação comercial teve a sua conclusão mediante

o pagamento via compensação bancária. O extrato da conta bancária da Impugnante, com os comprovantes de efetivo pagamento relativos às notas fiscais desconsideradas pela fiscalização, complementa e conclui a transação comercial. Igualmente é elencado cada um dos pagamentos realizados, em face de cada uma das notas fiscais dos aludidos fornecedores, que foram impugnadas pelo Fisco, conforme já dito.

Transcreve ementa de julgado da CSRF do CARF cujo entendimento de que para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É requisito essencial para a sua dedutibilidade a comprovação da efetiva prestação do serviço, com documentação hábil e idônea. Na mesma linha, cita decisão exarada pela DRJ Juiz de Fora.

8. Dos lançamentos relativos ao IRPJ e à CSLL.

Insurge-se ante o lançamento fiscal que apurou a devolução de mercadorias como omissão de receitas de vendas e serviços. Neste particular o lançamento não pode prevalecer. Todas as notas fiscais estavam com os originais retidos, com a inutilização do documento por carimbo de nulidade.

Quanto aos custos não comprovados, reafirma que dizem respeito a mercadorias adquiridas dos fornecedores habituais, com documentação fiscal comprovando o pagamento, prova de pagamento de transporte e pessoas jurídicas idôneas. A não apresentação de todas as milhares de notas fiscais solicitadas deu-se por questão logística, descumprimento de obrigações por parte de empresa terceirizada encarregada do arquivamento dos documentos, sendo que a auditoria fiscal não aceitou a dilação do prazo para apresentação, mesmo depois da ação fiscal ficar praticamente 1 ano sem definições.

[...]

14. Da escrita contábil imprestável. Do arbitramento do lucro. Da base de cálculo do IRPJ equivocada apurada na sistemática do lucro real.

Discorre que a constatação de suposta ocorrência de fraude, de utilização de notas fiscais inexistentes, é determinante para que a Auditoria Fiscal proceda à desconsideração da escrituração contábil, para, aí sim, encontrar a base de cálculo que serviria de paradigma para o cálculo de incidência de IRPJ, tributos reflexos e multa, não mais na forma da opção do contribuinte, que foi apuração do lucro real trimestral, mas lucro arbitrado, inclusive para as contribuições devidas a título de PIS/COFINS.

Aponta equívoco sob o ponto de vista procedimental, posto que a Fiscalização manteve a apuração validando a escrituração contábil porém glosou parcela preponderante dos custos como lançamentos decorrentes de documentos fiscais inidôneos ou não apresentados, sendo que ainda considerou que houve a ocorrência de fraude pela inserção de documentos falsos na escrituração contábil. Explica:

“... a apuração de custos pelo contribuinte e as glosas apontadas na autuação fiscal, no ano calendário de 2013, fez com que o valor dos custos constantes da Escrituração Contábil Fiscal, de R\$ 216.201.231,37 fossem reduzidos em R\$ 70.786.983,35, redução de 32,74%. Na apuração de custos pelo contribuinte e as glosas apontadas na autuação fiscal, no ano calendário de 2014, fez com

que o valor dos custos constantes da Escrituração Contábil Fiscal, de R\$ 204.767.140,34 fossem reduzidos em R\$ 55.406.589,37, redução de 27,05%. Fosse verdadeiras as alegações, com o contribuinte inserindo dados falsos, informando custos que não tinha, mais sensato teria sido a opção pelo AUTOARBITRAMENTO pelo contribuinte, com aplicação da alíquota do IRPJ e CSLL incidindo sobre 8% do faturamento (comércio), que traria alíquotas de 15% mais adicional de 10% sobre o percentual de 9,6 do faturamento, com tributação total do IRPJ de 2,4% sobre o faturamento, já com adicional de 20% e CLSS com alíquota de 0,72 sobre faturamento, sem adicional.”

Reproduz jurisprudência do CARF no sentido de que é ilegal o lançamento com base no lucro real nas hipóteses em que a escrita contábil do contribuinte torna-se imprestável, devendo a autoridade administrativa proceder o arbitramento. Em outro julgado que colaciona, o entendimento é de que se impõe a desclassificação da escrituração comercial e fiscal apresentada e, conseqüentemente, a adoção do Lucro Arbitrado se a glosa dos custos inexistentes representa a totalidade dos custos e despesas da atividade.

Cita o art. 603, III, RIR/18 (correspondente ao art. 530, II, RIR/99) que preconiza que, quando a escrituração a que o contribuinte estiver obrigado revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios que a tornem imprestável, o imposto sobre a renda, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado. Transcreve ementa de outro julgado do Carf que trata do arbitramento do lucro quando há glosa de parte substancial dos custos e a desclassificação da escrita contábil/fiscal.

Após discorrer sobre a imposição de arbitramento do lucro, traz as hipóteses de aferição da base de cálculo fundamentada na legislação que apresenta.

Alega novamente erro na metodologia de cálculo utilizada no lançamento, para afirmar que o total das notas fiscais glosadas foi incluído na base de cálculo do imposto ora cobrado.

Ante o exposto nesse bloco de argumentos, conclui:

“Desse modo, se impõe a anulação do Auto de Infração, para fins de que mesmo admitindo a desclassificação de sua escritura contábil, o que se admite apenas pelo sabor do debate, não se pode tolerar que tal lançamento de ofício não siga o estrito procedimento definido na legislação pertinente. Errou o fisco ao proceder à glosa de despesas e não aplicar a apuração do lucro pelo critério de apuração do lucro arbitrado, sendo conhecida a receita e declaradas inidôneas grande monta das notas fiscais de despesas.”

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

Quanto à CSLL, argumenta ser inadmissível considerar o valor global das notas fiscais como base de cálculo para apuração do CSLL, uma vez que assim procedendo não estariam de modo algum sendo considerada a existência de custos na comercialização dos produtos pela Impugnante. O correto, entende, a partir da desconsideração de notas fiscais e conseqüentemente da própria escrituração contábil da empresa, seria proceder ao arbitramento do lucro da

empresa. E então, sobre o lucro arbitrado (nova base de cálculo), fazer a apuração do imposto devido. Além disso, há, pois, nítido erro no lançamento tributário, pois efetuado sobre base de cálculo que não corresponde àquela fixada pela legislação, para o caso em que o Fisco está autorizado à desclassificação da escrita contábil/fiscal da contribuinte.

[...]

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

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

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

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

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

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

18. Das diligências e perícias.

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

19. Dos Pedidos.

Requer a Impugnante seja recebida a presente impugnação ao Auto de Infração e Lançamento em epígrafe, especialmente, para que:

a) Seja conhecida e processada a presente impugnação, tempestivamente, interposta, para todos seus fins e efeitos;

b) Seja determinada perícia ou que o julgamento seja convertido em DILIGÊNCIA, para que o Auditor Fiscal autuante se manifeste sobre a impugnação, inclusive concedendo novos prazos para apresentação das notas fiscais de aquisição de mercadorias.

c) Sejam acolhidos todos os documentos e provas que acompanham a presente impugnação ao auto de infração, para fins de que ratifiquem argumentação da Impugnante complementando os documentos já outrora juntados e as demais informações constantes do Termo de Verificação Fiscal;

d) Sejam acolhidas as preliminares levantadas, para fins de anular ou tornar insubsistente o auto de infração na forma proposta nos tópicos próprios;

e) Caso não sejam acolhidas as demais preliminares, seja reconhecida a decadência parcial do crédito tributário ora impugnado relativamente às competências de 01/2013 à 11/2013, com seus reflexos em juros, multas e demais consectários, Súmula 555 do STJ, considerando que a contribuição lançada é realizada na modalidade homologação, não ocorreu a hipótese de dolo, fraude ou simulação pelo Impugnante, houve pagamento/declaração do tributo.

f) Seja reconhecida: (i) a impropriedade do lançamento efetivado como glosa de despesas tendo em vista a efetiva desconsideração da contabilidade e de documentos de despesas emitidos por outras empresas prestadoras de serviço, o que se traduz em nulidade do lançamento; (ii) que o arbitramento feito de ofício é o recurso da fiscalização da Receita Federal quando se vê impossibilitada de aceitar ou de apurar o lucro real da pessoa jurídica, conforme o Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem reiteradamente decidido que essa modalidade de tributação excepcional dever ser aplicada quando esgotadas de fato as possibilidades de apuração do lucro real da pessoa jurídica.

g) Que a multa qualificada não seja aplicada, posto que não configurada hipótese de fraude, apenas a não apresentação dos documentos no prazo determinado pela fiscalização.

h) Que a multa punitiva seja limitada ao patamar máximo reconhecido pelo Poder Judiciário.

i) Que, ao fim, seja julgada procedente a presente impugnação para anular e/ou tornar insubsistente o crédito tributário decorrente do auto de infração ora impugnado e constante do processo administrativo fiscal e afins.

Protesta-se pela produção de todas as provas admitidas em direito, especialmente pela juntada de documentos novos e pela produção de prova técnica, perícia contábil e diligência fiscal.

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

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

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

Cita hipóteses de solidariedade figuradas nos artigos 134 e 124, II, do CTN. Prossegue afirmando que o art. 134 do CTN não estabeleceu a

responsabilidade solidária plena. Além de subsidiária essa responsabilidade, o sócio só responde pelo crédito tributário devido pela pessoa jurídica presentes os seguintes requisitos: a) no caso de liquidação de sociedade de pessoas; b) no caso de impossibilidade de exigência do tributo do contribuinte; e c) nos atos que intervierem ou pelas omissões de que foram responsáveis.

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

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

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

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

Acrescenta que a autoridade fiscal descumpriu os termos da Portaria PGFN 180 de 25 de fevereiro de 2010, publicada no DOU de 26/02/2010, que trata de responsabilidade de co-devedor. Referida Portaria dispõe no seu artigo 2º que a inclusão de responsável solidário na Certidão da Dívida Ativa da União somente ocorrerá após a declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil acerca da ocorrência de ao menos uma das quatro situações previstas, a saber: I- excesso de poderes; II- infração à lei; III- infração ao contrato social ou estatuto; IV- dissolução irregular da pessoa jurídica.

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

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

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

22. Impugnação da Empresa.

Reiteram os responsabilizados solidários todos os termos da Impugnação aduzida pela Empresa.

23. Dos Pedidos.

Diante do exposto, requerem os Impugnantes devedores solidários a quem foi redirecionada a exação fiscal seja recebida a presente impugnação ao Auto de Infração e Lançamento em epígrafe, especialmente, para que:

a) Seja conhecida e processada a presente impugnação, tempestivamente, interposta, para todos seus fins e efeitos;

b) Seja determinada perícia ou que o julgamento seja convertido em diligência, para que o Auditor Fiscal autuante se manifeste sobre a impugnação, inclusive concedendo novos prazos para apresentação das notas fiscais de aquisição de mercadorias.

c) Sejam acolhidos todos os documentos e provas que acompanham a presente impugnação ao auto de infração, para fins de que ratifiquem argumentação da Impugnante complementando os documentos já outrora juntados e as demais informações constantes do Termo de Verificação Fiscal;

d) Sejam acolhidas as preliminares levantadas, para fins de anular ou tornar insubsistente o auto de infração na forma proposta nos tópicos próprios;

e) Caso não sejam acolhidas as demais preliminares, seja reconhecida a decadência parcial do crédito tributário ora impugnado relativamente às competências de 01/2013 a 11/2013, com seus reflexos em juros, multas e demais consectários, Súmula 555 do STJ, considerando que a contribuição lançada é realizada na modalidade homologação, não ocorreu a hipótese de dolo, fraude ou simulação pelo Impugnante, houve pagamento/declaração do tributo.

f) Seja reconhecida impropriedade do lançamento efetivado como glosa de despesas tendo em vista a efetiva descon sideração da contabilidade e de documentos de despesas emitidos por outras empresas prestadoras de serviço, o que se traduz em nulidade do lançamento. O arbitramento feito de ofício é o recurso da fiscalização da Receita Federal quando se vê impossibilitada de aceitar ou de apurar o lucro real da pessoa jurídica. O Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem reiteradamente decidido que essa modalidade de tributação excepcional deve ser aplicada quando esgotadas de fato as possibilidades de apuração do lucro real da pessoa jurídica. A hipótese inclusive foi confirmada em relação à não apresentação de livros ou registros auxiliares de que trata o parágrafo 2º do artigo 177 da Lei 6.404/76 e parágrafo 2º do artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.598/77, conforme estabelece a Lei 11.941 de 27/05/2009, que acresceu dispositivo ao artigo 47 da Lei 8.981.É de se acrescentar que a receita bruta da Impugnante era conhecida, porquanto

informada em DIPJ e ECF e os Livros Diário e Razão do período fiscalizado foram apresentados a tempo e modo durante a ação fiscal.

g) Que a multa qualificada não seja aplicada, posto que não configurada hipótese de fraude, apenas a não apresentação dos documentos no prazo determinado pela fiscalização dado a magnitude da documentação exigida.

h) Que, ao fim, seja julgada procedente a presente impugnação para anular e/ou tornar insubsistente o crédito tributário decorrente do auto de infração ora impugnado e constante do processo administrativo fiscal e afins.

i) De qualquer modo a sujeição passiva solidária deve ser julgada improcedente, nos termos das razões apresentadas, notadamente pela decisão do STF –Tribunal Pleno, no julgamento do RE 562.276/PR em que foi adotado o procedimento do artigo 543-B do Código de Processo Civil, repercussão geral, de entendimento também obrigatório por parte do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme dispõe o seu Regimento Interno.

É o relatório.

Voto

A contribuinte e devedores solidários apresentaram as impugnações tempestivamente e todos os requisitos para a sua admissibilidade estão presentes na espécie, razão pela qual delas conheço.

Do Pedido de Diligência ou Perícia.

A impugnante requer a realização de diligências e de perícia, nos termos dos inclusos e específicos pedidos aqui anexados, inclusive em relação a fornecedores, para que, mesmo por amostragem, sejam validadas as faturas de aquisição de mercadorias da Impugnante e validadas as vendas canceladas. Postula ainda determinada perícia ou que o julgamento seja convertido em diligência ou perícia, para que o Auditor Fiscal autuante se manifeste sobre a impugnação, inclusive concedendo novos prazos para apresentação das notas fiscais de aquisição de mercadorias.

A realização de diligência ou perícia ocorre quando é necessário esclarecer algum ponto obscuro a juízo da autoridade. No presente caso, nada há para ser diligenciado, pois desnecessária para firmar a convicção do julgador.

É preciso ter em conta que a previsão para realização de diligências e perícias por parte da autoridade fiscal, destinadas a verificar a exatidão das informações trazidas pelo contribuinte, não existe com o fim de reverter o ônus da prova imputado ao interessado, mas sim de elucidar questões pontuais mantidas controversas mesmo em face dos documentos carreados aos autos pelo contribuinte. As diligências e perícias servem para esclarecer pontos duvidosos específicos, e não para que a autoridade fiscal, diante da falta de comprovação do alegado pela impugnante, supra tal omissão do contribuinte.

Rejeita-se, desta forma, o pedido para a realização de diligência, nos termos do que prevê o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972.

I- PRELIMINARES.

Da nulidade do procedimento fiscal. Do prévio conhecimento dos fatos e da acusação. Do prejuízo à defesa.

A impugnante alega nulidade do auto de infração, afirmando que houve cerceamento do seu direito de defesa em razão de: i) no caso de notas fiscais falsas, não poderá agir em nome dos terceiros e nem dispor de documentos, papéis ou informações das outras empresas citadas no Termo de Verificação Fiscal; ii) ausência de regular processo administrativo pela não apresentação dos documentos no prazo determinado pela fiscalização, sendo que se trata de notas fiscais eletrônicas, que poderiam ser localizadas pelo agente fiscalizador através do SPED contábil dos fornecedores; e iii) a autuada não tomar conhecimento dos fatos e da acusação. Em que pese o esforço argumentativo da defesa, razão não lhe assiste. Vejamos.

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

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

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

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

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

À vista desses ensinamentos fica claro que, como no caso presente, se não há condições de se buscar a fundo a verdade material por descumprimento do dever de colaboração pelo contribuinte, a Fiscalização não pode ser impedida de glosar com base em informações colhidas no Sped os custos de aquisição não comprovados e constituir o crédito tributário devido.

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

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

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

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

“Art. 3º O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:

(...)

II - ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição de interessado, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas;”

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

1 PAULSEN , LEANDRO, in DIREITO TRIBUTÁRIO, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 6 ed, porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 1237

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

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

A fase litigiosa do processo administrativo-fiscal somente tem início com a apresentação da impugnação (art. 14 do PAF). O contraditório e a ampla

defesa são garantias constitucionais conferidas aos litigantes em processo judicial ou administrativo (art. 5º, LV, da Constituição Federal). Assim, não há falar em cerceamento do direito de defesa por atos realizados pelo autuante.

A lavratura dos autos de infração cumpriu os requisitos que regem a matéria, principalmente os previstas pelo art. 10 do PAF.

Do MPF-F.

Alega a defesa que a Fiscalização colheu provas em diligências empreendidas nas empresas fornecedoras da autuada anteriormente à instauração de MPF em face da impugnante, tolhendo o contraditório e a ampla defesa.

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

Esclarecida essa questão e por amor ao debate, passo a discorrer sobre a importância do MPF/TDPF no deslinde do processo administrativo fiscal, em que pese não terem sido identificadas falhas na emissão do TDPF ou omissão no caso das empresas fornecedoras.

O Mandado de Procedimento Fiscal e, agora, o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal, ambos instituídos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, contêm os mesmos propósitos: estabelecer normas para a execução da atividade fiscal e constituir em instrumentos de controle à administração tributária possibilitando à Secretaria da Receita Federal do Brasil acompanhar o desenvolvimento das atividades realizadas pelos Auditores-Fiscais.

Diante de sua finalidade, eventuais falhas em relação às regras relativas ao MPF ou TDPF podem, quando muito suscitar responsabilidade administrativa do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, mas não lhe retirar a competência para efetuar o lançamento ou para invalidar autos de infração. Ressalto ainda que o CARF trilha esse mesmo entendimento:

“MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL-MPF. EMISSÃO E PRORROGAÇÃO. IRREGULARIDADE. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA PLURALIDADE DE SUJEITOS PASSIVOS. DISPENSA DE MPF.

As irregularidades na emissão e prorrogação do MPF não acarretam nulidade do lançamento, nem do processo administrativo; ademais, nos casos de pluralidade de autuados, não se exige um MPF para cada um dos responsáveis tributários. (Acórdão n.º 1301-002.161 –1301002.161 – 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária - Sessão de 5 de outubro de 2016)

NULIDADE. MPF.

O MPF é mecanismo de controle administrativo e nenhuma irregularidade houve em relação ao mandado, uma vez que regularmente emitido e cientificado à Contribuinte. (Acórdão n.º 1402002.290 – 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária - Sessão de 13 de setembro de 2016)”

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

Repiso que, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, são considerados nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente (art. 59, inciso I, do PAF) e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa (art. 59, inciso II). Destarte, e ainda considerando não estar tal hipótese incluída entre as sujeitas à nulidade indicadas de que trata o art. 59 do Decreto no 70.235/72, entende-se descabida a arguição de nulidade em decorrência da inexistência do MPF estabelecimentos dos fornecedores e pela instrução probatória anterior ao MPF na autuada.

Da Falta de Intimação para a Impugnante se manifestar sobre o fim da Instrução - Art. 44 da Lei 9.784/99.

Segundo a contribuinte, a autoridade fiscal não cumpriu a formalidade prevista no art. 44 da citada Lei no 9.784, de 1999, qual seja: garantia de se manifestar no prazo de 10 dias após o encerramento da fase de instrução do processo.

O artigo 44 da Lei nº 9.784/99 admite a interessada se manifestar no prazo de 10 dias após o encerramento da fase de instrução do processo. Todavia essa Lei regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal de uma forma geral e aplica-se subsidiariamente ao processo administrativo fiscal. Em se tratando de um processo administrativo fiscal, a norma especial é regulada pelo Decreto no 70.235, de 1972, que se sobrepõe à geral (Lei nº 9.784/99) pelo princípio da especialidade.

Portanto, tal regramento não se aplica ao procedimento fiscal que redundou na lavratura dos lançamentos fiscais sob apreciação.

Da escrita contábil imprestável. Do arbitramento da base de cálculo do PIS/COFINS e da CSLL. Da base de cálculo do IRPJ equivocada apurada na sistemática do lucro real.

A contribuinte adotou a sistemática de tributação do lucro real no exercício 2014 (ano-calendário 2013) e 2015 (ano-calendário 2014).

No curso da ação fiscal empreendida na empresa, constatou-se a inclusão de custos fictícios com uso de notas fiscais falsas (não confirmadas no Sped), as quais foram utilizadas com fito de majorar os custos contábeis, de forma a reduzir o lucro líquido do período e o valor a pagar de IRPJ e CSLL. Esta questão será tratada pormenorizadamente no Mérito.

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

Com relação ao argumentado, deve-se ressaltar, de início, que a jurisprudência administrativa juntada, embora útil para eventualmente contribuir na formação do convencimento do presente órgão julgador, não tem efeito vinculante. Como os acórdãos referentes às ementas transcritas não representam normas complementares por lhes faltarem eficácia normativa (inciso II do artigo 100 do CTN), o presente julgamento será baseado nas próprias convicções deste relator à luz da legislação tributária. Na falta de determinação expressa, adota-se as determinações do artigo 108 do CTN.

Também deve ser observado que as situações fáticas são distintas. Tratam os julgados de glosa total ou de parcela expressiva dos custos constantes da contabilidade, enquanto que no caso ora em análise a contribuinte postulou a dedução parcial de custos sem qualquer comprovação e que fossem pertinentes à atividade da contribuinte, ou mesmo que existem documentalmente.

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

A escrituração desses livros consubstancia um efetivo auferimento de receitas de vendas de mercadorias por parte do sujeito passivo nos períodos de apuração em questão. Além dos livros antes mencionados, foram auditados os Balanços Patrimoniais, Demonstrações de Resultado do Exercício - DRE, a planilha de composição trimestral do grupo da conta de custos e as contas contábeis envolvidas, conforme consta consignado nos itens 22 e 28 do relato fiscal.

Conforme será evidenciado no bojo do presente julgamento, as condutas perpetradas pela autuada consistem na: i) escrituração, em documentos ou livros exigidos pela lei fiscal, de notas fiscais inexistentes, que sabiam falsas, de aquisições de mercadorias [...]; ii) na utilização de notas fiscais de devolução de vendas não comprovadas ou canceladas na apuração do lucro real, reduzindo tributos; e iii) [...].

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

Neste sentido, confira-se o que determina o artigo 530, II, "a","b" do RIR/99 (vigente à época):

“Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando:

(...)

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

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

O RIR/2018, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, segue com a mesma redação:

“Art. 603. O imposto sobre a renda, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

(...)

III - a escrituração a que o contribuinte estiver obrigado revelar evidentes indícios de fraudes 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;” (grifei)*

Registre-se ainda que o art. 47 da Lei nº 8981/95 estabelece os requisitos necessários para o arbitramento do lucro, de onde se depreende que o descumprimento de obrigações acessórias ou principais, isoladamente, não é motivação suficiente ao arbitramento de resultados.

Concretamente, o que se verifica nos autos é que a contribuinte registrou indevidamente em sua contabilidade custos que sabiam inexistentes, reduzindo desta forma o lucro real apurado. Veja que a contabilização indevida dessas importâncias não impede a apuração da tributação pelo Lucro Real. O ajuste é feito bastando adicionar ao Lucro Líquido de cada trimestre os valores tributáveis apurados.

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

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

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

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

LUCRO ARBITRADO. O arbitramento é medida extrema que só se justifica no caso de absoluta falta de condição de apurar o imposto devido no período base. Quando não há deficiências na escrituração, sendo a escrituração suficiente para determinar o lucro real, incabível o arbitramento do lucro.”

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

Diante de fraudes, vícios, erros ou deficiências que alterem o resultado tributável, deve a autoridade fiscal, via de regra, apurar as infrações cometidas e autuá-las conforme o regime do lucro real, cobrando o principal, os juros de mora e a multa cabível, que poderá eventualmente ser qualificada, se for o caso.

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

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

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

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

[...]

Pelas razões expostas anteriormente, como não foi verificada a imprestabilidade da contabilidade e, por conseguinte, não ocorreu o arbitramento do lucro, reputo correta a manutenção da tributação pelo Lucro Real [...]

Da ilegalidade do lançamento. Arguição de inconstitucionalidade.

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

Efetivamente, o que requer a Impugnante é o reconhecimento de inconstitucionalidade dos dispositivos legais que fundamentaram o presente lançamento, e a exclusão dos valores aqui exigidos.

Ocorre que o contencioso administrativo não é foro adequado para se discutir suposto descompasso entre a legislação infraconstitucional e as normas do Texto Constitucional. No que concerne à violação de princípios constitucionais, é importante frisar que não compete à autoridade administrativa declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade ou ilegalidade de normas. A observação quanto à violação dos citados princípios é dirigida ao legislador no momento da feitura da lei.

Não é permitido aos órgãos administrativos eximirem-se de aplicar uma lei enquanto não declarada inconstitucional pela Suprema Corte, posto que, a lei, enquanto não revogada por outra ou inexistindo decreto de sua inconstitucionalidade, deve ser obrigatoriamente cumprida pela autoridade administrativa. A vinculação do procedimento administrativo de lançamento impõe ao agente da fiscalização a obediência aos dispositivos legais, dos quais só pode se afastar se houver decisão judicial proferida em caso concreto, afastando a aplicação da norma, por ilegalidade ou inconstitucionalidade, cuja extensão dos efeitos jurídicos tenha sido autorizada pelo Presidente da República.

Ademais, devemos nos ater ao alcance e competência do julgamento na esfera administrativa, a teor do Decreto 70.235/72, que em seu art. 26-A, com redação da Lei 11.941, de 2009, revela:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)”

Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la, sem apurar acerca da justiça ou injustiça dos efeitos que gerou. O lançamento é uma atividade administrativa obrigatória e vinculada.

Estando as leis e decretos vigente e eficazes, não se pode deixar de aplica-los, conforme art. 18 da Portaria RFB 10.875, de 16 agosto de 2007.

Frise-se que o próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se pronunciou de forma terminativa sobre a sua incompetência para apreciar alegações quanto à inconstitucionalidade de leis tributárias, o que se infere da leitura da Súmula nº 02, aprovada pela Portaria CARF nº 106, de 21 de dezembro de 2009, abaixo reproduzida:

“Súmula CARF nº 02:

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

Dessa forma, outra atitude não poderia ser adotada por parte da autoridade lançadora, pois, a atividade tributária, relação jurídica e não simples relação de poder, nos moldes do Estado Democrático de Direito, é vinculada ao princípio da legalidade. Dessa forma, verifica-se a total obediência ao comando do art. 142, do Código Tributário Nacional.

II - PREJUDICIAL DE MÉRITO.

Da Decadência.

O impugnante afirma que se operou a decadência relativo às competência 01 a 11 do ano-calendário de 2013.

O prazo decadencial para se efetuar o lançamento do tributo é, em regra, aquele previsto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

[...]”

Para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, incide a regra do §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, onde o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador.

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

[...]”

A regra contida no mencionado §4º do art. 150 é excepcionada nos casos em que se comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, passando a prevalecer o prazo previsto no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional.

In casu, foi apurado pela fiscalização que a contribuinte agiu com dolo e fraude, conforme descrito no Termo de Verificação e de Responsabilidade Tributária Solidária, às fls. 432, questão que será abordada nos tópicos seguintes.

Pela regra do inciso I do art. 173 do CTN, o termo inicial da contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O saldo de imposto a pagar decorrente do ajuste anual, referente ao ano-calendário 2013, só poderia ter sido constituído a partir de maio de 2013, diante do prazo legal para o pagamento do imposto e da apresentação da declaração de ajuste (último dia útil do mês de abril de 2013). Portanto, a

contagem do prazo decadencial tem termo inicial em 01/01/2014 (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), expirando-se em 31/12/2018. Como a última ciência do auto de infração deu-se em 22/12/2018 (AR à fl. 2205) , não há que se falar em decadência.

[...]

III- MÉRITO.

Do IRPJ.

Dos custos não comprovados.

*Verificou-se que as compras de mercadorias inseridas indevidamente pela contribuinte nos **Livros de Registro de Entradas e na escrituração contábil não constam das referidas notas fiscais emitidas pelos fornecedores.***

Trata-se de notas fiscais emitidas pelos fornecedores 3M DO BRASIL LTDA, BMD COMERCIO DE PROD. MEDICOS LTDA e CIRURGICA BRASIL COML. IMP. LTDA, nos anos-calendário 2013 e 2014, tendo como destinatária, à época, a empresa CBS Médico Científica Com. e Repres. Ltda. – CNPJ 48.791.685/0001-68, obtidas através do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED.

Os valores das compras, lançadas na Conta Contábil 4.1.1.03.0003 – “COMPRAS DE MERCADORIAS A PRAZO”, para as quais a empresa deixou de comprovar com documentos hábeis e idôneos, caracterizam aquisições de mercadorias não comprovadas, gerando valores devidos de IRPJ, com reflexo na CSSL, tendo em vista a apropriação indevida de custos, e, por consequência, a redução do lucro do período.

Assim, os custos de aquisições desacompanhados dos respectivos documentos fiscais (notas fiscais e comprovantes de pagamento) não podem ser deduzidos na apuração do lucro real. Desta forma, as aquisições não comprovadas foram glosadas pelo Fisco para efeito do cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ.

Do exame dos itens 108 a 118, do TVF, fls. 2057/2059, e dos documentos apontados nos itens 112 e 113 (cópias anexadas ao presente processo), constata-se que, a autuação foi feita com base em prova documental.

A Fiscalização utilizou pesquisas às notas fiscais de saídas emitidas pelos fornecedores já identificados e extraídas do SPED, cruzando informações de tais documentos com os dados constantes dos registros contábeis e dos Livros de Registros de Entrada da recorrente.

Tal cotejo, contudo, revelou que, diante da inexistência das notas fiscais no SPED, as referidas notas fiscais não foram emitidas pelas empresas fornecedoras, donde se concluiu pela falsidade dos documentos.

Corroborava ainda com esse entendimento o fato da numeração das notas fiscais inexistentes ser totalmente diversa (numeração elevada) dos parâmetros utilizados pelos fornecedores na emissão das notas fiscais, que segue uma ordem crescente e cronológica, conforme demonstra detidamente a autoridade lançadora no item 111 do relatório fiscal.

A Fiscalização confeccionou nos anexos 12 e 13 do TVF (fls. 2086/2092), planilhas contendo a relação das notas fiscais de aquisição de mercadorias (CFOP 1102), para as quais a contribuinte deixou de comprovar a compra de mercadorias com documentos hábeis e idôneos, discriminando o valor dos itens, o valor de ICMS e o valor da Glosa de Custos.

Em contraponto, o sujeito passivo atribui aos fornecedores a responsabilidade pela emissão do documento fiscal inidôneo, supostamente falsos, e alega que houve o pagamento, transporte e a entrega efetiva das mercadorias adquiridas.

É importante deixar claro que, embora a autuada se dirija ao suposto emissor do documento fiscal como "terceiros", ela (C.B.S. MEDICO CIENTIFICA S/A) é a real beneficiária do uso de documento inidôneo, pois o utiliza para reduzir o lucro real e por consequência a sua tributação.

Nesse compasso, compete à contribuinte, em vez de trazer alegações genéricas desprovida de fundamentos, evidenciar de forma inequívoca a real entrada e o efetivo pagamento da compra, como, por exemplo, apresentar os conhecimentos de transporte (fretes), cópias de cheques, transferências bancárias ou boletos bancários nos exatos valores das notas fiscais sob suspeita.

Quanto ao argumento de que é incontroverso nos autos o efetivo pagamento pela empresa Impugnante, vez que no Termo de Verificação consta consignado o recebimento dos comprovantes de pagamento das notas fiscais, não se sustenta.

Os itens 35 e 39 do TVF assim dispõem:

*“35. Em 10/10/2018, foi lavrado Termo de Intimação Fiscal, com ciência dada por via postal em 16/10/2018, intimando o contribuinte a comprovar **a origem dos recursos utilizados para os pagamentos referentes às operações de compras relacionadas às notas fiscais de entrada de mercadorias discriminadas no ANEXO I do referido Termo**, devendo apresentar os comprovantes dos pagamentos efetuados e demonstrar a contabilização dos lançamentos efetuados.*

...

39. Em 06/11/2018, o contribuinte atende a intimação lavrada em 10/10/2018 e apresenta cópia das DANFE's e comprovantes de pagamento efetuados aos fornecedores solicitados no respectivo termo.”

Ocorre que no citado Termo de Intimação às fls. 1726/1743 constam relacionadas apenas as notas fiscais de entrada de mercadorias emitidas pelas empresas DESCARPACK DESCARTAVEIS DO BRASIL LTDA; POLAR FIX INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS HOSPITALARES LTDA; ROCHE DIAGNOSTICA BRASIL LTDA; e SUPERMAX BRASIL IMPORTADORA S/A, portanto sem qualquer pertinência com as notas fiscais inidôneas em exame.

Sustenta ainda a defesa que as mercadorias foram incorporadas ao estoque conforme controle de estoque que atende ao art. 466 do Decreto nº 7.212/2010.

Os registros de inventário poderiam dar razão à defesa da contribuinte relativamente à comprovação do ingresso das mercadorias. Todavia, refuta-se

duplamente este argumento pois, além de não apresentar na defesa o controle de estoque aventado, tal prova, por ser produzida dentro da própria empresa, é suscetível de mácula, devendo, portanto, ser corroborada com outros elementos probatórios.

Dessarte, padece de credibilidade a alegação da interessada de que houve a efetividade da compra, com o pagamento da transação, e o recebimento da mercadoria que foi transportada até a empresa, haja vista que esta não apresentou nenhum documento idôneo que comprovasse a efetividade das operações.

No que se refere ao registro dos fatos contábeis na escrituração do sujeito passivo da obrigação tributária, assim dispõem o RIR/99 (vigente à época dos fatos) e a legislação superveniente:

*“Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e **comprovados por documentos hábeis**, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei n 1.598, de 1977, art. 9º, §1º).*

RIR 2018 - Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018

*Art. 967. A escrituração mantida em observância às disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e **comprovados por documentos hábeis**, de acordo com a sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais(Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º)”. (grifo nosso)*

Decorre dos dispositivos acima transcritos que a prova dos fatos registrados na escrituração fiscal do contribuinte depende, necessariamente, da existência e apresentação à Fiscalização dos documentos hábeis a corroborar os registros pertinentes. O mero registro contábil, sem os documentos que o lastreie, não é meio de prova.

Pelo exposto, reputo que agiu corretamente o Auditor-Fiscal ao glosar os valores encontrados, em função da falta de comprovação efetiva dos custos que foram abatidos na apuração do Lucro Real.

Da omissão de receitas pela não comprovação de devolução de Mercadorias Vendidas.

Intimada a contribuinte a comprovar, mediante documentação hábil e idônea, as devoluções de vendas, relacionadas no Anexo 1 do Termo de Intimação Fiscal de 11/12/2017, a empresa apresentou parcialmente as notas fiscais e informou que algumas das notas foram canceladas.

Em 25/07/2018, a contribuinte ainda teve nova oportunidade de demonstrar a devolução, sendo intimada a comprovar as devoluções de vendas relacionadas no Anexo 1 do Termo de Intimação

Além de a Defendente não ter apresentado tais documentos na fase do procedimento de fiscalização, também deixou de fazê-lo quando da impugnação, limitando-se, tão-somente, a alegar que a não apresentação de todas as milhares de notas fiscais solicitadas deu-se por questão logística e pelo descumprimento de obrigações por parte de empresa terceirizada encarregada do arquivamento dos documentos. Sem razão a defesa, vejamos.

A interessada teve tempo mais do que razoável e suficiente para providenciar os documentos fiscais solicitados, quer durante a ação fiscal, quer junto com a sua impugnação. Entretanto, não logrou êxito em reunir e apresentar documentos que comprovassem os valores glosados referentes às devoluções de vendas.

As devoluções de vendas não comprovadas constituem redutores da receita operacional bruta. Assim, ocorrendo a devolução, o valor correspondente deverá ser contabilizado em conta própria.

Transcreve-se jurisprudência do CARF nesse sentido:

“DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS NÃO COMPROVADAS - OMISSÃO DE RECEITAS - CARACTERIZAÇÃO - NOTAS FISCAIS DE DEVOLUÇÃO - APRESENTAÇÃO PARCIAL. Caracterizam receitas omitidas os valores relativos a devoluções de mercadorias não comprovadas, uma vez que os valores registrados a este título diminuem diretamente a receita declarada. Cabível a exoneração parcial de omissão de receitas decorrente das devoluções de mercadorias não comprovadas, diante do exame e validação pela fiscalização de notas fiscais de devolução que comprovam parcialmente as devoluções contabilizadas e que não foram desqualificadas por outros elementos claros e regularmente solicitados durante a ação fiscal e a diligência, bem como, diante das cópias das notas fiscais apresentadas com o recurso voluntário. CARF - 1ª. Seção - 2ª. Turma da 4ª. Câmara / ACÓRDÃO 1402-00.155 em 06.04.2010. Publicado no DOU em: 01.02.2011.(grifos nossos).”

Quanto ao cancelamento de vendas não há falar em redução de base de cálculo, pois a nota fiscal emitida foi cancelada. Portanto, deverá ser glosada tal redução haja vista que essa venda que foi cancelada não onerou a base de cálculo do imposto.

Assim, a empresa incluiu indevidamente valores de devolução de vendas, cujas notas fiscais foram canceladas posteriormente ou mesmo não comprovadas, nos anos-calendário 2013 e 2014, no montante de R\$ 484.976,47 e de R\$ 90.531,74, respectivamente, sendo estes valores base tributável do IRPJ.

A relação das notas fiscais de devolução de vendas canceladas e/ou não comprovadas e os respectivos valores constam do Anexo 14 do Termo de Verificação Fiscal à fl. 2093.

Assim, diante da ausência de comprovação da devolução de vendas, seja por ausência de documento fiscal, seja por cancelamento da nota fiscal de saída, reputo corretas as glosas e a apuração da omissão de receita caracterizada pela não comprovação de devolução de mercadorias vendidas.

Da CSLL.

O lançamento da CSLL decorreu das infrações constatadas na autuação do IRPJ.

Reconhecida a procedência do lançamento do IRPJ, procede, da mesma forma, o lançamento da CSLL, em virtude da relação de causa e efeito que os une.

Deve-se registrar a correta capitulação legal que embasou estes lançamentos reflexos.

Voto pela manutenção do lançamento da CSLL.

[...]

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

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

Suscita que tribunais reconhecem caráter confiscatório e afronta de forma integral o princípio da razoabilidade e pede a redução ao patamar máximo de 100% do valor principal do tributo.

Compulsando os autos, constata-se que o imposto e as contribuições lançados foram acrescidos da multa qualificada de 150%, regulamentada pelo art. 44, I, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

Da análise da legislação supra, verifica-se que o percentual de 150% deve ser aplicado apenas nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, devendo para seu entendimento serem observadas as definições dos indigitados dispositivos:

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

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

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

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

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no artigo 71 e 72.” (Grifou-se)

Logo, a multa de 75% prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430/96, é duplicada, por força do §1º do mesmo artigo, quando ficar evidenciada a existência de sonegação, fraude ou conluio.

No caso dos autos, a conduta dolosa da contribuinte restou evidenciada, conforme detalhadamente visto neste Voto, pela prática reiterada de fraude, via escrituração, em documentos ou livros exigidos pela lei fiscal, de notas fiscais inexistentes, que sabiam falsas, de aquisições de mercadorias [...]; utilização de devolução de vendas não comprovadas ou canceladas na apuração do lucro real, reduzindo tributos; [...] não prevalecendo os argumentos da defendente em sentido contrário.

Pelos fatos apresentados, a contribuinte agiu com a finalidade de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto, estando tipificada a infração presente no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com a consequente procedência da multa qualificada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento).

Examinar o suposto efeito confiscatório da multa implica proceder ao controle de constitucionalidade de lei ou ato normativo, o que é expressamente vedado a este órgão de julgamento, conforme já explanado nesse Decisório.

No tocante ao pedido de redução da multa para 100%, afasta-se por ausência de previsão legal. As hipóteses previstas para a redução de multa ofício estão contidas nos termos da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/9009, litteris:

LEI Nº 8.218, DE 29 DE AGOSTO DE 1991.

“Art. 6º Ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, será concedido redução da multa de lançamento de ofício nos seguintes percentuais: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)(Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

I – 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado do lançamento;(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – 40% (quarenta por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado do lançamento;(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

III – 30% (trinta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado da decisão administrativa de primeira instância; e (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

IV – 20% (vinte por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado da decisão administrativa de primeira instância.(Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

§ 1o No caso de provimento a recurso de ofício interposto por autoridade julgadora de primeira instância, aplica-se a redução prevista no inciso III do caput deste artigo, para o caso de pagamento ou compensação, e no inciso IV do caput deste artigo, para o caso de parcelamento. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

§ 2o A rescisão do parcelamento, motivada pela descumprimento das normas que o regulam, implicará restabelecimento do montante da multa proporcionalmente ao valor da receita não satisfeita e que exceder o valor obtido com a garantia apresentada.(Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

§ 3º **O disposto no caput aplica-se também às penalidades aplicadas isoladamente.(Incluído pela Lei n.º 12.844, de 2013)”**

(Grifei para destacar)

Dessarte, não há como acatar a redução da multa nesse julgamento, até porque não ocorreu ainda o pagamento ou o parcelamento do débito. Para ter direito à redução da multa em tela, a contribuinte deverá dirigir-se à unidade de atendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil para proceder a emissão do DARF, no caso de pagamento, ou promover o parcelamento do crédito tributário nos prazos estabelecidos.

Da Responsabilização do Sócios.

Inicialmente, cabe esclarecer que a pessoa jurídica só tem existência no âmbito do direito positivo. As pessoas jurídicas realizam seus negócios, seus empreendimentos, por meio dos atos praticados por pessoas naturais, seus administradores e sócios, que as utilizam para a composição de seus interesses. Portanto, no mundo dos fatos, é impossível que ela manifeste vontade senão por meio de pessoas físicas.

Decorre daí que sócios-gerentes, diretores, presidentes, ou quaisquer outras denominações que se dê a pessoas físicas que exerçam poder de decisão na organização, expressam a vontade da sociedade. Não são representantes, mas presentantes, no sentido de que tornam presente a vontade da sociedade. Assim, o presentante não age em nome de outra pessoa, é ele próprio quem pratica o ato.

Compulsando os autos, constata-se que são os Representantes Legais da empresa CBS MÉDICO CIENTÍFICA S/A, à época das infrações aqui relatadas, ODAIR DOS SANTOS – CPF 026.330.198-20 (sócio administrador no período fiscalizado de 01/01/2013 a 31/12/2014), CLÉRE BIZAROLI DOS SANTOS – CPF 012.187.548-26 (sócia administradora no período fiscalizado de 01/01/2013 a 31/12/2014), LIBERATO ERNESTO DOS SANTOS –CPF 650.644.378-20 (sócio administrador no período fiscalizado de 01/01/2013 a

16/09/2013) e DÁRIO DOS SANTOS – CPF 163.687.288-33 (sócio administrador no período fiscalizado de 01/01/2013 a 31/12/2014), que exerciam a administração e a gerência da sociedade, motivo pelo qual tinham conhecimento dos fatos.

Conforme o Relato Fiscal, restou evidenciado que os sócios-administradores agiram com violação da lei, mediante as condutas de utilização de documentos inidôneos (notas fiscais que sabiam falsas) para redução das contribuições e tributos devidos e por omissão de receitas, conforme descritas nos autos, o que implica responsabilidade solidária nos termos dos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, do CTN.

Por sua vez, os impugnantes, sócios administradores, suscitam a ilegitimidade passiva como devedores solidários, entendendo que a falta de pagamento do tributo não enseja a responsabilidade solidária do sócio ou administrador, porque não configura infração legal da qual resultou o tributo, conforme se coaduna com a Súmula 430 do STJ.

Aduz ainda que o Fisco não logrou provar a ocorrência de qualquer elemento do artigo 135 do CTN, aplicando a tese de responsabilidade subjetiva, culpa presumida, vez que não evidenciou a hipótese de excesso de poderes ou infração de lei.

De acordo com a análise preliminar, importa registrar que é plenamente possível a imputação da responsabilidade solidária prevista no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN), em desfavor de um sócio dirigente ou de um grupo de administradores, sem ferir a autonomia das personalidades, entretanto, é imperioso que a Autoridade Fazendária comprove que os atos envolvidos na autuação foram praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

No que diz respeito ao elemento subjetivo, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio do item 59 do PARECER/PGFN/CRJ/CAT/Nº55/2009, afirma que, quanto à necessidade da presença do ato doloso, a jurisprudência maciça do STJ caminha no sentido de que se exige tão-só a presença de “infração de lei” (= ato ilícito), podendo ser tanto de ato doloso quanto de ato culposos.

Os precedentes que ensejaram a Súmula 435 do STJ (dissolução irregular da pessoa jurídica) afirmam que compete ao sócio-gerente demonstrar que não agiu com dolo, culpa, fraude ou excesso de poderes. Assim, em razão desses argumentos, a Fiscalização pode enquadrar os sujeitos passivos nas hipóteses tratadas pelo artigo 135 do CTN ainda que não consiga demonstrar o dolo.

Tal entendimento decorre da possibilidade dos administradores responderem solidariamente, perante a sociedade e terceiros prejudicados (Fazenda Pública, inclusive), por culpa no desempenho de suas funções, ou seja, pelos fatos decorrentes de sua má gestão, consoante disposto no artigo 1.016 do Código Civil, in fine:

“Art. 1.016. Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções.”

Assim, quanto à responsabilização solidária dos sócios, repiso, o ato ilícito ensejador da responsabilidade tributária do administrador pode ser tanto

culposo quanto doloso, mas tanto um quanto o outro satisfaz a hipótese do artigo 135 do CTN.

A Súmula 430 do STJ corrobora esse entendimento:

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

Por oportuno, colaciono jurisprudência do respeitável Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) do Ministério da Fazenda, que considera válida a imputação de responsabilidade aos administradores:

"RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ADMINISTRADOR.

São pessoalmente responsáveis, mas não exclusivamente, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei, os mandatários, prepostos, empregados, bem como os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

A responsabilidade do sócio-gerente decorre de sua condição de administrador e não da sua condição de sócio.

(Acórdão 1202-00.362. Sessão de 03/08/2010).

[...]

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PROCEDÊNCIA.

Se as provas carreadas aos autos deixam fora de dúvida a participação de variado número de pessoas nos fatos que redundaram em evasão fiscal, tais pessoas devem ser mantidas no pólo passivo das obrigações tributárias correspondentes, vez que presente hipótese legal autorizadora. Nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional, os mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultante de atos praticados com infração de lei. (Acórdão 1302-00.167. Sessão de 11/03/2010)."

Assim, há que se observar que o sócio com poderes de gestão somente será responsável por atos seus que denotem infração à lei, contrato social ou estatutos, ou que agiu com excesso de poderes, como, por exemplo, a sonegação fiscal (que é ilícito punível inclusive penalmente) ou a dissolução irregular da sociedade. Frise-se, mais uma vez, que a prova da prática de ato ilícito por parte do administrador compete à Fazenda Pública.

Assim, pelo que foi aqui exposto, podemos chegar às seguintes premissas:

- a) O sócio que não possui poderes de gerência não responde pelas obrigações tributárias da sociedade;*
- b) O administrador não responde pelas obrigações tributárias surgidas em período em que não detinha os poderes de gerência;*
- c) A simples ausência de recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica não pode ser atribuída ao administrador, não respondendo este em razão desse mero inadimplemento da sociedade;*

d) O administrador só é responsável por atos seus que denotem infração à lei ou excesso de poderes, como, por exemplo, a sonegação fiscal (que é ilícito punível inclusive penalmente) ou a dissolução irregular da sociedade;

e) O ato ilícito ensejador de responsabilidade tributária pode ser tanto culposo quanto doloso; e

f) A prova da prática de ato ilícito por parte do administrador compete à Fazenda Pública.

Conforme foi amplamente discorrido no TVF, a responsabilidade solidária pelo crédito tributário constituído de ofício deu-se em decorrência de atos praticados com infração da lei de acordo com o art. 135, III, do CTN, quais sejam:

a) consentiram na escrituração, em documentos ou livros exigidos pela lei fiscal, de notas fiscais inexistentes, que sabiam falsas, de aquisições de mercadorias e de entradas em bonificações;

b) [...]

c) utilizaram notas fiscais de devolução de vendas não comprovadas ou canceladas na apuração do lucro real, reduzindo tributos; e

d) [...]

Tais condutas revelam que os administradores participaram ou tiveram conhecimento dos fatos que permitiram a obtenção de vantagens ilícitas em prejuízo ao Erário.

Enfatize-se que a autoridade autuante não responsabilizou o sócio, pura e simplesmente, por se enquadrar em tal condição, mas sim porque constatada, na respectiva administração, a prática de infração à lei, mediante conduta dolosa, tipificadora de sonegação fiscal, conforme demonstrado, e que, conseqüentemente, resultou na aplicação de penalidade qualificada no percentual de 150%.

Assim, na hipótese de constatados fatos que ensejam a qualificação da penalidade, há responsabilidade do sócio administrador da empresa, ao tempo de fato gerador, segundo as disposições do art. 135, III, do CTN, dada a infração de lei, a qual acarretou a falta de recolhimento dos tributos devidos, pela ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Não prevalecem, portanto, os argumentos das defendentes em sentido contrário. Por decorrência, cumpre manter a sujeição passiva solidária dos sócios administradores expressamente responsabilizados na autuação.

Dos juros Selic.

No tocante à exigência dos juros de mora, o parágrafo primeiro do artigo 161 do CTN determina que os juros moratórios serão de 1 (um) por cento ao mês, se a lei não dispuser de modo diverso, a saber:

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”

Valendo-se dessa faculdade, o legislador ordinário, por intermédio da Lei nº 9.065/1995, artigo 13, determinou que os juros de mora seriam equivalentes à taxa SELIC.

Transcreve-se o citado artigo:

“Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a 2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.”

Por sua vez, a exigência foi embasada no parágrafo 3º do artigo 61 da Lei 9.430/1996:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Art. 5º -

(...)

§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.”

Portanto, a única exigência para a fixação de juros de mora distintos do percentual de 1 (um) por cento ao mês é a expressa previsão legal, requisito preenchido pela Lei n.º 9.065/1995 e Lei 9.430/96.

O tema está pacificado no âmbito administrativo, nos termos da Súmula emitida pelo CARF:

“Súmula CARF N.º 4

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

Das jurisprudências e doutrinas transcritas pela defesa.

Esclareça-se que, tendo em vista o princípio da legalidade os textos doutrinários não podem ser opostos aos ditames das disposições legais em face da vinculação da atividade fiscal.

Em consideração aos excertos jurisprudenciais colacionados à peça de resistência, tem-se, no caso concreto, que as decisões judiciais não fazem coisa julgada perante a Receita Federal do Brasil, irradiando seus efeitos apenas diante das partes que compuseram o litígio.

*É de se observar o disposto no artigo 506 do Novo Código de Processo Civil, o qual estabelece que a “ A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.”. Assim, não sendo parte nos litígios objetos dos referidos acórdãos, os interessados não podem usufruir dos efeitos das sentenças ali prolatadas, posto que os efeitos são **inter partes** e não **erga omnes**.*

Da Preclusão Temporal.

Quanto ao pedido de juntada de documentos após à manifestação de inconformidade não merece acolhida, tendo em vista o contido no art. 16, inciso III, do Decreto n.º 70.235/72, que limitou o momento para a apresentação de provas, dispondo que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

Decreto n.º 70.235/72

“Art. 16 (...)

§ 4º. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.”*

A preclusão temporal para a apresentação de provas, no entanto, foi ressalvada nas situações previstas nas alíneas do citado parágrafo, entretanto, o impugnante não demonstrou, em sua peça de defesa, a ocorrência de nenhuma dessas situações, razão pela qual indefiro o pedido de juntada de documentos.

CONCLUSÃO.

Ante o exposto, amparado nos fundamentos delineados nesse VOTO, decido pela procedência parcial da impugnação, conforme segue explicitado:

Nota do Relator CARF: a procedência foi parcial em função de retificações de matéria tributável atribuída às contribuições para o PIS/PASEP, COFINS e da Multa Regulamentar – EFD – Contribuições, não tendo havido, entretanto, qualquer alteração quanto aos lançamentos originais de IRPJ e de CSLL.

DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS

Da Contribuinte C.B.S MÉDICO CIENTÍFICA S/A

Cientificada em 24/04/2019 da Decisão de primeira instância, a Contribuinte apresenta seu recurso voluntário em 09/05/2019 onde, com pequeníssimas inserções dirigidas ao acórdão recorrido, repete as argumentações trazidas na Impugnação, no caso, as questões concernentes aos lançamentos de IRPJ e de CSLL.

Questões outras pertinentes aos demais lançamentos não serão aqui abordadas, em face de que serão objeto de apreciação em outro processo administrativo fiscal, conforme relatoriado.

Dos Responsáveis Solidários

Cientificados em 26 de abril de 2019 da decisão, Odair dos Santos, Clére Bizaroli dos Santos e Dário dos Santos apresentaram, em conjunto, um único recurso voluntário em 24 de maio de 2019.

Cientificado em 26 de abril de 2019 da decisão, Liberato Ernesto dos Santos apresentou recurso voluntário em 28 de maio de 2019.

É o relatório do essencial.

Voto Vencido

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, Relator.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade dos recursos apresentados, deles conheço.

A instância de piso já analisou de maneira adequada as questões trazidas referente aos lançamentos de IRPJ e de CSLL, quando da apreciação da Impugnação, cujos argumentos são os mesmos trazidos nos recursos voluntários, de forma que me utilizo da faculdade prevista ao Conselheiro Relator nos termos do parágrafo 3 do art.57 do **Regimento Interno do CARF**:

Art.57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

[...]

Parágrafo 1º. A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

[...]

2 A exigência do Parágrafo 1º. pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF n. 329, 2017).

Na apreciação da questão, o acórdão recorrido mostrou-se sólido em suas conclusões e encontra-se adequadamente fundamentado. Portanto, **adoto como minhas razões de decidir a decisão recorrida**, pelos seus próprios fundamentos, cujo voto condutor do Acórdão transcrevo a seguir.

Voto

A contribuinte e devedores solidários apresentaram as impugnações tempestivamente e todos os requisitos para a sua admissibilidade estão presentes na espécie, razão pela qual delas conheço.

Do Pedido de Diligência ou Perícia.

A impugnante requer a realização de diligências e de perícia, nos termos dos inclusos e específicos pedidos aqui anexados, inclusive em relação a fornecedores, para que, mesmo por amostragem, sejam validadas as faturas de aquisição de mercadorias da Impugnante e validadas as vendas canceladas. Postula ainda determinada perícia ou que o julgamento seja convertido em diligência ou perícia, para que o Auditor Fiscal atuante se manifeste sobre a impugnação, inclusive concedendo novos prazos para apresentação das notas fiscais de aquisição de mercadorias.

A realização de diligência ou perícia ocorre quando é necessário esclarecer algum ponto obscuro a juízo da autoridade. No presente caso, nada há para ser diligenciado, pois desnecessária para firmar a convicção do julgador.

É preciso ter em conta que a previsão para realização de diligências e perícias por parte da autoridade fiscal, destinadas a verificar a exatidão das informações trazidas pelo contribuinte, não existe com o fim de reverter o ônus da prova imputado ao interessado, mas sim de elucidar questões pontuais mantidas controversas mesmo em face dos documentos carreados aos autos pelo contribuinte. As diligências e perícias servem para esclarecer pontos duvidosos específicos, e não para que a autoridade fiscal, diante da falta de comprovação do alegado pela impugnante, supra tal omissão do contribuinte.

Rejeita-se, desta forma, o pedido para a realização de diligência, nos termos do que prevê o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972.

I- PRELIMINARES.

Da nulidade do procedimento fiscal. Do prévio conhecimento dos fatos e da acusação. Do prejuízo à defesa.

A impugnante alega nulidade do auto de infração, afirmando que houve cerceamento do seu direito de defesa em razão de: i) no caso de notas fiscais falsas, não poderá agir em nome dos terceiros e nem dispor de documentos, papéis ou informações das outras empresas citadas no Termo de Verificação Fiscal; ii) ausência de regular processo administrativo pela não apresentação dos documentos no prazo determinado pela fiscalização, sendo que se trata de notas fiscais eletrônicas, que poderiam ser localizadas pelo agente fiscalizador através do SPED contábil dos fornecedores; e iii) a autuada não tomar conhecimento dos fatos e da acusação. Em que pese o esforço argumentativo da defesa, razão não lhe assiste. Vejamos.

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

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

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

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

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

À vista desses ensinamentos fica claro que, como no caso presente, se não há condições de se buscar a fundo a verdade material por descumprimento do dever de colaboração pelo contribuinte, a Fiscalização não pode ser impedida de glosar com base em informações colhidas no Sped os custos de aquisição não comprovados e constituir o crédito tributário devido.

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

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

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

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

“Art. 3º O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:

(...)

II - ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição de interessado, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas;”

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

1 PAULSEN , LEANDRO, in DIREITO TRIBUTÁRIO, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 6 ed, porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 1237

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

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

A fase litigiosa do processo administrativo-fiscal somente tem início com a apresentação da impugnação (art. 14 do PAF). O contraditório e a ampla defesa são garantias constitucionais conferidas aos litigantes em processo judicial ou administrativo (art. 5º, LV, da Constituição Federal). Assim, não há falar em cerceamento do direito de defesa por atos realizados pelo autuante.

A lavratura dos autos de infração cumpriu os requisitos que regem a matéria, principalmente os previstas pelo art. 10 do PAF.

Do MPF-F.

Alega a defesa que a Fiscalização colheu provas em diligências empreendidas nas empresas fornecedoras da autuada anteriormente à instauração de MPF em face da impugnante, tolhendo o contraditório e a ampla defesa.

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

Esclarecida essa questão e por amor ao debate, passo a discorrer sobre a importância o MPF/TDPF no deslinde do processo administrativo fiscal, em que pese não terem sido identificadas falhas na emissão do TDPF ou omissão no caso das empresas fornecedoras.

O Mandado de Procedimento Fiscal e, agora, o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal, ambos instituídos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, contêm os mesmos propósitos: estabelecer normas para a execução da atividade fiscal e constituir em instrumentos de controle à administração tributária possibilitando à Secretaria da Receita Federal do Brasil acompanhar o desenvolvimento das atividades realizadas pelos Auditores-Fiscais.

Diante de sua finalidade, eventuais falhas em relação às regras relativas ao MPF ou TDPF podem, quando muito suscitar responsabilidade administrativa do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, mas não lhe retirar a competência para efetuar o lançamento ou para invalidar autos de infração. Ressalto ainda que o CARF trilha esse mesmo entendimento:

“MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL-MPF. EMISSÃO E PRORROGAÇÃO. IRREGULARIDADE. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA PLURALIDADE DE SUJEITOS PASSIVOS. DISPENSA DE MPF.

As irregularidades na emissão e prorrogação do MPF não acarretam nulidade do lançamento, nem do processo administrativo; ademais, nos casos de pluralidade de autuados, não se exige um MPF para cada um dos responsáveis tributários. (Acórdão n.º 1301-002.161 –1301002.161 – 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária - Sessão de 5 de outubro de 2016)

NULIDADE. MPF.

O MPF é mecanismo de controle administrativo e nenhuma irregularidade houve em relação ao mandado, uma vez que regularmente emitido e cientificado à Contribuinte. (Acórdão n.º 1402002.290 – 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária - Sessão de 13 de setembro de 2016)''

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

Repiso que, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, são considerados nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente (art. 59, inciso I, do PAF) e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa (art. 59, inciso II). Destarte, e ainda considerando não estar tal hipótese incluída entre as sujeitas à nulidade indicadas de que trata o art. 59 do Decreto no 70.235/72, entende-se descabida a arguição de nulidade em decorrência da inexistência do MPF estabelecimentos dos fornecedores e pela instrução probatória anterior ao MPF na autuada.

Da Falta de Intimação para a Impugnante se manifestar sobre o fim da Instrução - Art. 44 da Lei 9.784/99.

Segundo a contribuinte, a autoridade fiscal não cumpriu a formalidade prevista no art. 44 da citada Lei no 9.784, de 1999, qual seja: garantia de se manifestar no prazo de 10 dias após o encerramento da fase de instrução do processo.

O artigo 44 da Lei n.º 9.784/99 admite a interessada se manifestar no prazo de 10 dias após o encerramento da fase de instrução do processo. Todavia essa Lei regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal de uma forma geral e aplica-se subsidiariamente ao processo administrativo fiscal. Em se tratando de um processo administrativo fiscal, a norma especial é regulada pelo Decreto no 70.235, de 1972, que se sobrepõe à geral (Lei n.º 9.784/99) pelo princípio da especialidade.

Portanto, tal regramento não se aplica ao procedimento fiscal que redundou na lavratura dos lançamentos fiscais sob apreciação.

Da escrita contábil imprestável. Do arbitramento da base de cálculo do PIS/COFINS e da CSLL. Da base de cálculo do IRPJ equivocada apurada na sistemática do lucro real.

A contribuinte adotou a sistemática de tributação do lucro real no exercício 2014 (ano-calendário 2013) e 2015 (ano-calendário 2014).

No curso da ação fiscal empreendida na empresa, constatou-se a inclusão de custos fictícios com uso de notas fiscais falsas (não confirmadas no Sped), as quais foram utilizadas com fito de majorar os custos contábeis, de forma a reduzir o lucro líquido do período e o valor a pagar de IRPJ e CSLL. Esta questão será tratada pormenorizadamente no Mérito.

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

Com relação ao argumentado, deve-se ressaltar, de início, que a jurisprudência administrativa juntada, embora útil para eventualmente contribuir na formação do convencimento do presente órgão julgador, não tem efeito vinculante. Como os acórdãos referentes às ementas transcritas não representam normas complementares por lhes faltarem eficácia normativa (inciso II do artigo 100 do CTN), o presente julgamento será baseado nas próprias convicções deste relator à luz da legislação tributária. Na falta de determinação expressa, adota-se as determinações do artigo 108 do CTN.

Também deve ser observado que as situações fáticas são distintas. Tratam os julgados de glosa total ou de parcela expressiva dos custos constantes da contabilidade, enquanto que no caso ora em análise a contribuinte postulou a dedução parcial de custos sem qualquer comprovação e que fossem pertinentes à atividade da contribuinte, ou mesmo que existem documentalmente.

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

A escrituração desses livros consubstancia um efetivo auferimento de receitas de vendas de mercadorias por parte do sujeito passivo nos períodos de apuração em questão. Além dos livros antes mencionados, foram auditados os Balanços Patrimoniais, Demonstrações de Resultado do Exercício - DRE, a planilha de composição trimestral do grupo da conta de custos e as contas contábeis envolvidas, conforme consta consignado nos itens 22 e 28 do relato fiscal.

Conforme será evidenciado no bojo do presente julgamento, as condutas perpetradas pela autuada consistem na: i) escrituração, em documentos ou livros exigidos pela lei fiscal, de notas fiscais inexistentes, que sabiam falsas, de aquisições de mercadorias [...]; ii) na utilização de notas fiscais de devolução de vendas não comprovadas ou canceladas na apuração do lucro real, reduzindo tributos; e iii) [...].

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

Neste sentido, confira-se o que determina o artigo 530, II, "a", "b" do RIR/99 (vigente à época):

“Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando:

(...)

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

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive a bancária; ou

b) determinar o lucro real”

O RIR/2018, aprovado pelo Decreto n.º 9.580, de 22 de novembro de 2018, segue com a mesma redação:

“Art. 603. O imposto sobre a renda, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 47; e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 1º):

(...)

III - a escrituração a que o contribuinte estiver obrigado revelar evidentes indícios de fraudes 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;” (grifei)

Registre-se ainda que o art. 47 da Lei n.º 8981/95 estabelece os requisitos necessários para o arbitramento do lucro, de onde se depreende que o descumprimento de obrigações acessórias ou principais, isoladamente, não é motivação suficiente ao arbitramento de resultados.

Concretamente, o que se verifica nos autos é que a contribuinte registrou indevidamente em sua contabilidade custos que sabiam inexistentes, reduzindo desta forma o lucro real apurado. Veja que a contabilização indevida dessas importâncias não impede a apuração da tributação pelo Lucro Real. O ajuste é feito bastando adicionar ao Lucro Líquido de cada trimestre os valores tributáveis apurados.

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

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

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

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

LUCRO ARBITRADO. O arbitramento é medida extrema que só se justifica no caso de absoluta falta de condição de apurar o imposto devido no período base. Quando não há deficiências na escrituração, sendo a escrituração suficiente para determinar o lucro real, incabível o arbitramento do lucro.”

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

Diante de fraudes, vícios, erros ou deficiências que alterem o resultado tributável, deve a autoridade fiscal, via de regra, apurar as infrações cometidas e autuá-las conforme o regime do lucro real, cobrando o principal, os juros de mora e a multa cabível, que poderá eventualmente ser qualificada, se for o caso.

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

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

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

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

[...]

Pelas razões expostas anteriormente, como não foi verificada a imprestabilidade da contabilidade e, por conseqüente, não ocorreu o arbitramento do lucro, reputo correta a manutenção da tributação pelo Lucro Real [...]

Da ilegalidade do lançamento. Arguição de inconstitucionalidade.

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

Efetivamente, o que requer a Impugnante é o reconhecimento de inconstitucionalidade dos dispositivos legais que fundamentaram o presente lançamento, e a exclusão dos valores aqui exigidos.

Ocorre que o contencioso administrativo não é foro adequado para se discutir suposto descompasso entre a legislação infraconstitucional e as normas do Texto Constitucional. No que concerne à violação de princípios constitucionais, é importante frisar que não compete à autoridade administrativa declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade ou ilegalidade de normas. A observação quanto à violação dos citados princípios é dirigida ao legislador no momento da feitura da lei.

Não é permitido aos órgãos administrativos eximirem-se de aplicar uma lei enquanto não declarada inconstitucional pela Suprema Corte, posto que, a lei, enquanto não revogada por outra ou inexistindo decreto de sua inconstitucionalidade, deve ser obrigatoriamente cumprida pela autoridade administrativa. A vinculação do procedimento administrativo de lançamento impõe ao agente da fiscalização a obediência aos dispositivos legais, dos quais só pode se afastar se houver decisão judicial proferida em caso concreto, afastando a aplicação da norma, por ilegalidade ou inconstitucionalidade, cuja extensão dos efeitos jurídicos tenha sido autorizada pelo Presidente da República.

Ademais, devemos nos ater ao alcance e competência do julgamento na esfera administrativa, a teor do Decreto 70.235/72, que em seu art. 26-A, com redação da Lei 11.941, de 2009, revela:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)”

Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la, sem apurar acerca da justiça ou injustiça dos efeitos que gerou. O lançamento é uma atividade administrativa obrigatória e vinculada.

Estando as leis e decretos vigente e eficazes, não se pode deixar de aplica-los, conforme art. 18 da Portaria RFB 10.875, de 16 agosto de 2007.

Frise-se que o próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se pronunciou de forma terminativa sobre a sua incompetência para apreciar alegações quanto à inconstitucionalidade de leis tributárias, o que se infere da leitura da Súmula nº 02, aprovada pela Portaria CARF nº 106, de 21 de dezembro de 2009, abaixo reproduzida:

“Súmula CARF nº 02:

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

Dessa forma, outra atitude não poderia ser adotada por parte da autoridade lançadora, pois, a atividade tributária, relação jurídica e não simples relação de poder, nos moldes do Estado Democrático de Direito, é vinculada ao princípio da legalidade. Dessa forma, verifica-se a total obediência ao comando do art. 142, do Código Tributário Nacional.

II - PREJUDICIAL DE MÉRITO.

Da Decadência.

O impugnante afirma que se operou a decadência relativo às competências 01 a 11 do ano-calendário de 2013.

O prazo decadencial para se efetuar o lançamento do tributo é, em regra, aquele previsto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

[...]”

Para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, incide a regra do §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, onde o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador.

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]”

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

[...]”

A regra contida no mencionado §4º do art. 150 é excepcionada nos casos em que se comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, passando a prevalecer o prazo previsto no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional.

In casu, foi apurado pela fiscalização que a contribuinte agiu com dolo e fraude, conforme descrito no Termo de Verificação e de Responsabilidade

Tributária Solidária, às fls. 432, questão que será abordada nos tópicos seguintes.

Pela regra do inciso I do art. 173 do CTN, o termo inicial da contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O saldo de imposto a pagar decorrente do ajuste anual, referente ao ano-calendário 2013, só poderia ter sido constituído a partir de maio de 2013, diante do prazo legal para o pagamento do imposto e da apresentação da declaração de ajuste (último dia útil do mês de abril de 2013). Portanto, a contagem do prazo decadencial tem termo inicial em 01/01/2014 (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), expirando-se em 31/12/2018. Como a última ciência do auto de infração deu-se em 22/12/2018 (AR à fl. 2205), não há que se falar em decadência.

[...]

III- MÉRITO.

Do IRPJ.

Dos custos não comprovados.

Verificou-se que as compras de mercadorias inseridas indevidamente pela contribuinte nos Livros de Registro de Entradas e na escrituração contábil não constam das referidas notas fiscais emitidas pelos fornecedores.

Trata-se de notas fiscais emitidas pelos fornecedores 3M DO BRASIL LTDA, BMD COMERCIO DE PROD. MEDICOS LTDA e CIRURGICA BRASIL COML. IMP. LTDA, nos anos-calendário 2013 e 2014, tendo como destinatária, à época, a empresa CBS Médico Científica Com. e Repres. Ltda. – CNPJ 48.791.685/0001-68, obtidas através do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED.

Os valores das compras, lançadas na Conta Contábil 4.1.1.03.0003 – “COMPRAS DE MERCADORIAS A PRAZO”, para as quais a empresa deixou de comprovar com documentos hábeis e idôneos, caracterizam aquisições de mercadorias não comprovadas, gerando valores devidos de IRPJ, com reflexo na CSSL, tendo em vista a apropriação indevida de custos, e, por consequência, a redução do lucro do período.

Assim, os custos de aquisições desacompanhados dos respectivos documentos fiscais (notas fiscais e comprovantes de pagamento) não podem ser deduzidos na apuração do lucro real. Desta forma, as aquisições não comprovadas foram glosadas pelo Fisco para efeito do cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ.

Do exame dos itens 108 a 118, do TVF, fls. 2057/2059, e dos documentos apontados nos itens 112 e 113 (cópias anexadas ao presente processo), constata-se que, a autuação foi feita com base em prova documental.

A Fiscalização utilizou pesquisas às notas fiscais de saídas emitidas pelos fornecedores já identificados e extraídas do SPED, cruzando informações de

tais documentos com os dados constantes dos registros contábeis e dos Livros de Registros de Entrada da recorrente.

Tal cotejo, contudo, revelou que, diante da inexistência das notas fiscais no SPED, as referidas notas fiscais não foram emitidas pelas empresas fornecedoras, donde se concluiu pela falsidade dos documentos.

Corroborava ainda com esse entendimento o fato da numeração das notas fiscais inexistentes ser totalmente diversa (numeração elevada) dos parâmetros utilizados pelos fornecedores na emissão das notas fiscais, que segue uma ordem crescente e cronológica, conforme demonstra detidamente a autoridade lançadora no item 111 do relatório fiscal.

A Fiscalização confeccionou nos anexos 12 e 13 do TVF (fls. 2086/2092), planilhas contendo a relação das notas fiscais de aquisição de mercadorias (CFOP 1102), para as quais a contribuinte deixou de comprovar a compra de mercadorias com documentos hábeis e idôneos, discriminando o valor dos itens, o valor de ICMS e o valor da Glosa de Custos.

Em contraponto, o sujeito passivo atribui aos fornecedores a responsabilidade pela emissão do documento fiscal inidôneo, supostamente falsos, e alega que houve o pagamento, transporte e a entrega efetiva das mercadorias adquiridas.

É importante deixar claro que, embora a autuada se dirija ao suposto emissor do documento fiscal como "terceiros", ela (C.B.S. MEDICO CIENTIFICA S/A) é a real beneficiária do uso de documento inidôneo, pois o utiliza para reduzir o lucro real e por consequência a sua tributação.

Nesse compasso, compete à contribuinte, em vez de trazer alegações genéricas desprovida de fundamentos, evidenciar de forma inequívoca a real entrada e o efetivo pagamento da compra, como, por exemplo, apresentar os conhecimentos de transporte (fretes), cópias de cheques, transferências bancárias ou boletos bancários nos exatos valores das notas fiscais sob suspeita.

*Quanto ao argumento de que é **incontroverso nos autos o efetivo pagamento pela empresa Impugnante, vez que no Termo de Verificação consta consignado o recebimento dos comprovantes de pagamento das notas fiscais, não se sustenta.***

Os itens 35 e 39 do TVF assim dispõem:

*“35. Em 10/10/2018, foi lavrado Termo de Intimação Fiscal, com ciência dada por via postal em 16/10/2018, intimando o contribuinte a comprovar **a origem dos recursos utilizados para os pagamentos referentes às operações de compras relacionadas às notas fiscais de entrada de mercadorias discriminadas no ANEXO I do referido Termo**, devendo apresentar os comprovantes dos pagamentos efetuados e demonstrar a contabilização dos lançamentos efetuados.*

...

39. Em 06/11/2018, o contribuinte atende a intimação lavrada em 10/10/2018 e apresenta cópia das DANFE's e comprovantes de pagamento efetuados aos fornecedores solicitados no respectivo termo.”

Ocorre que no citado Termo de Intimação às fls. 1726/1743 constam relacionadas apenas as notas fiscais de entrada de mercadorias emitidas pelas empresas DESCARPACK DESCARTAVEIS DO BRASIL LTDA; POLAR FIX INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS HOSPITALARES LTDA; ROCHE DIAGNOSTICA BRASIL LTDA; e SUPERMAX BRASIL IMPORTADORA S/A, portanto sem qualquer pertinência com as notas fiscais inidôneas em exame.

Sustenta ainda a defesa que as mercadorias foram incorporadas ao estoque conforme controle de estoque que atende ao art. 466 do Decreto nº 7.212/2010.

Os registros de inventário poderiam dar razão à defesa da contribuinte relativamente à comprovação do ingresso das mercadorias. Todavia, refuta-se duplamente este argumento pois, além de não apresentar na defesa o controle de estoque aventado, tal prova, por ser produzida dentro da própria empresa, é suscetível de mácula, devendo, portanto, ser corroborada com outros elementos probatórios.

Dessarte, padece de credibilidade a alegação da interessada de que houve a efetividade da compra, com o pagamento da transação, e o recebimento da mercadoria que foi transportada até a empresa, haja vista que esta não apresentou nenhum documento idôneo que comprovasse a efetividade das operações.

No que se refere ao registro dos fatos contábeis na escrituração do sujeito passivo da obrigação tributária, assim dispõem o RIR/99 (vigente à época dos fatos) e a legislação superveniente:

*“Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e **comprovados por documentos hábeis**, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei n 1.598, de 1977, art. 9º, §1º).*

RIR 2018 - Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018

*Art. 967. A escrituração mantida em observância às disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e **comprovados por documentos hábeis**, de acordo com a sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais(Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º)”. (grifo nosso)*

Decorre dos dispositivos acima transcritos que a prova dos fatos registrados na escrituração fiscal do contribuinte depende, necessariamente, da existência e apresentação à Fiscalização dos documentos hábeis a corroborar os registros pertinentes. O mero registro contábil, sem os documentos que o lastreie, não é meio de prova.

Pelo exposto, reputo que agiu corretamente o Auditor-Fiscal ao glosar os valores encontrados, em função da falta de comprovação efetiva dos custos que foram abatidos na apuração do Lucro Real.

Da omissão de receitas pela não comprovação de devolução de Mercadorias Vendidas.

Intimada a contribuinte a comprovar, mediante documentação hábil e idônea, as devoluções de vendas, relacionadas no Anexo 1 do Termo de Intimação

Fiscal de 11/12/2017, a empresa apresentou parcialmente as notas fiscais e informou que algumas das notas foram canceladas.

Em 25/07/2018, a contribuinte ainda teve nova oportunidade de demonstrar a devolução, sendo intimada a comprovar as devoluções de vendas relacionadas no Anexo 1 do Termo de Intimação

Além de a Defendente não ter apresentado tais documentos na fase do procedimento de fiscalização, também deixou de fazê-lo quando da impugnação, limitando-se, tão-somente, a alegar que a não apresentação de todas as milhares de notas fiscais solicitadas deu-se por questão logística e pelo descumprimento de obrigações por parte de empresa terceirizada encarregada do arquivamento dos documentos. Sem razão a defesa, vejamos.

A interessada teve tempo mais do que razoável e suficiente para providenciar os documentos fiscais solicitados, quer durante a ação fiscal, quer junto com a sua impugnação. Entretanto, não logrou êxito em reunir e apresentar documentos que comprovassem os valores glosados referentes às devoluções de vendas.

As devoluções de vendas não comprovadas constituem redutores da receita operacional bruta. Assim, ocorrendo a devolução, o valor correspondente deverá ser contabilizado em conta própria.

Transcreve-se jurisprudência do CARF nesse sentido:

“DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS NÃO COMPROVADAS - OMISSÃO DE RECEITAS - CARACTERIZAÇÃO - NOTAS FISCAIS DE DEVOLUÇÃO - APRESENTAÇÃO PARCIAL. Caracterizam receitas omitidas os valores relativos a devoluções de mercadorias não comprovadas, uma vez que os valores registrados a este título diminuem diretamente a receita declarada. Cabível a exoneração parcial de omissão de receitas decorrente das devoluções de mercadorias não comprovadas, diante do exame e validação pela fiscalização de notas fiscais de devolução que comprovam parcialmente as devoluções contabilizadas e que não foram desqualificadas por outros elementos claros e regularmente solicitados durante a ação fiscal e a diligência, bem como, diante das cópias das notas fiscais apresentadas com o recurso voluntário. CARF - 1ª. Seção - 2ª. Turma da 4ª. Câmara / ACÓRDÃO 1402-00.155 em 06.04.2010. Publicado no DOU em: 01.02.2011.(grifos nossos).”

Quanto ao cancelamento de vendas não há falar em redução de base de cálculo, pois a nota fiscal emitida foi cancelada. Portanto, deverá ser glosada tal redução haja vista que essa venda que foi cancelada não onerou a base de cálculo do imposto.

Assim, a empresa incluiu indevidamente valores de devolução de vendas, cujas notas fiscais foram canceladas posteriormente ou mesmo não comprovadas, nos anos-calendário 2013 e 2014, no montante de R\$ 484.976,47 e de R\$ 90.531,74, respectivamente, sendo estes valores base tributável do IRPJ.

A relação das notas fiscais de devolução de vendas canceladas e/ou não comprovadas e os respectivos valores constam do Anexo 14 do Termo de Verificação Fiscal à fl. 2093.

Assim, diante da ausência de comprovação da devolução de vendas, seja por ausência de documento fiscal, seja por cancelamento da nota fiscal de saída, reputo corretas as glosas e a apuração da omissão de receita caracterizada pela não comprovação de devolução de mercadorias vendidas.

Da CSLL.

O lançamento da CSLL decorreu das infrações constatadas na autuação do IRPJ.

Reconhecida a procedência do lançamento do IRPJ, procede, da mesma forma, o lançamento da CSLL, em virtude da relação de causa e efeito que os une.

Deve-se registrar a correta capitulação legal que embasou estes lançamentos reflexos.

Voto pela manutenção do lançamento da CSLL.

[...]

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

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

Suscita que tribunais reconhecem caráter confiscatório e afronta de forma integral o princípio da razoabilidade e pede a redução ao patamar máximo de 100% do valor principal do tributo.

Compulsando os autos, constata-se que o imposto e as contribuições lançados foram acrescidos da multa qualificada de 150%, regulamentada pelo art. 44, I, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

Da análise da legislação supra, verifica-se que o percentual de 150% deve ser aplicado apenas nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de

1964, devendo para seu entendimento serem observadas as definições dos indigitados dispositivos:

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

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

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

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

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no artigo 71 e 72.” (Grifou-se)

Logo, a multa de 75% prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430/96, é duplicada, por força do §1º do mesmo artigo, quando ficar evidenciada a existência de sonegação, fraude ou conluio.

No caso dos autos, a conduta dolosa da contribuinte restou evidenciada, conforme detalhadamente visto neste Voto, pela prática reiterada de fraude, via escrituração, em documentos ou livros exigidos pela lei fiscal, de notas fiscais inexistentes, que sabiam falsas, de aquisições de mercadorias [...]; utilização de devolução de vendas não comprovadas ou canceladas na apuração do lucro real, reduzindo tributos; [...] não prevalecendo os argumentos da defendente em sentido contrário.

Pelos fatos apresentados, a contribuinte agiu com a finalidade de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto, estando tipificada a infração presente no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com a consequente procedência da multa qualificada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento).

Examinar o suposto efeito confiscatório da multa implica proceder ao controle de constitucionalidade de lei ou ato normativo, o que é expressamente vedado a este órgão de julgamento, conforme já explanado nesse Decisório.

No tocante ao pedido de redução da multa para 100%, afasta-se por ausência de previsão legal. As hipóteses previstas para a redução de multa ofício estão contidas nos termos da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/9009, litteris:

LEI Nº 8.218, DE 29 DE AGOSTO DE 1991.

“Art. 6º Ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de

1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, será concedido redução da multa de lançamento de ofício nos seguintes percentuais: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)(Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

I – 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado do lançamento;(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – 40% (quarenta por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado do lançamento;(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

III – 30% (trinta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado da decisão administrativa de primeira instância; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

IV – 20% (vinte por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado da decisão administrativa de primeira instância.(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1o No caso de provimento a recurso de ofício interposto por autoridade julgadora de primeira instância, aplica-se a redução prevista no inciso III do caput deste artigo, para o caso de pagamento ou compensação, e no inciso IV do caput deste artigo, para o caso de parcelamento. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2o A rescisão do parcelamento, motivada pela descumprimento das normas que o regulam, implicará restabelecimento do montante da multa proporcionalmente ao valor da receita não satisfeita e que exceder o valor obtido com a garantia apresentada.(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º O disposto no caput aplica-se também às penalidades aplicadas isoladamente.(Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)”

(Grifei para destacar)

Dessarte, não há como acatar a redução da multa nesse julgamento, até porque não ocorreu ainda o pagamento ou o parcelamento do débito. Para ter direito à redução da multa em tela, a contribuinte deverá dirigir-se à unidade de atendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil para proceder a emissão do DARF, no caso de pagamento, ou promover o parcelamento do crédito tributário nos prazos estabelecidos.

Da Responsabilização do Sócios.

Inicialmente, cabe esclarecer que a pessoa jurídica só tem existência no âmbito do direito positivo. As pessoas jurídicas realizam seus negócios, seus empreendimentos, por meio dos atos praticados por pessoas naturais, seus administradores e sócios, que as utilizam para a composição de seus interesses. Portanto, no mundo dos fatos, é impossível que ela manifeste vontade senão por meio de pessoas físicas.

Decorre daí que sócios-gerentes, diretores, presidentes, ou quaisquer outras denominações que se dê a pessoas físicas que exerçam poder de decisão na organização, expressam a vontade da sociedade. Não são representantes, mas presentantes, no sentido de que tornam presente a vontade da sociedade. Assim, o presentante não age em nome de outra pessoa, é ele próprio quem pratica o ato.

Compulsando os autos, constata-se que são os Representantes Legais da empresa CBS MÉDICO CIENTÍFICA S/A, à época das infrações aqui relatadas, ODAIR DOS SANTOS – CPF 026.330.198-20 (sócio administrador no período fiscalizado de 01/01/2013 a 31/12/2014), CLÈRE BIZAROLI DOS SANTOS – CPF 012.187.548-26 (sócia administradora no período fiscalizado de 01/01/2013 a 31/12/2014), LIBERATO ERNESTO DOS SANTOS – CPF 650.644.378-20 (sócio administrador no período fiscalizado de 01/01/2013 a 16/09/2013) e DÁRIO DOS SANTOS – CPF 163.687.288-33 (sócio administrador no período fiscalizado de 01/01/2013 a 31/12/2014), que exerciam a administração e a gerência da sociedade, motivo pelo qual tinham conhecimento dos fatos.

Conforme o Relato Fiscal, restou evidenciado que os sócios-administradores agiram com violação da lei, mediante as condutas de utilização de documentos inidôneos (notas fiscais que sabiam falsas) para redução das contribuições e tributos devidos e por omissão de receitas, conforme descritas nos autos, o que implica responsabilidade solidária nos termos dos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, do CTN.

Por sua vez, os impugnantes, sócios administradores, suscitam a ilegitimidade passiva como devedores solidários, entendendo que a falta de pagamento do tributo não enseja a responsabilidade solidária do sócio ou administrador, porque não configura infração legal da qual resultou o tributo, conforme se coaduna com a Súmula 430 do STJ.

Aduz ainda que o Fisco não logrou provar a ocorrência de qualquer elemento do artigo 135 do CTN, aplicando a tese de responsabilidade subjetiva, culpa presumida, vez que não evidenciou a hipótese de excesso de poderes ou infração de lei.

De acordo com a análise preliminar, importa registrar que é plenamente possível a imputação da responsabilidade solidária prevista no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN), em desfavor de um sócio dirigente ou de um grupo de administradores, sem ferir a autonomia das personalidades, entretanto, é imperioso que a Autoridade Fazendária comprove que os atos envolvidos na autuação foram praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

No que diz respeito ao elemento subjetivo, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio do item 59 do PARECER/PGFN/CRJ/CAT/Nº55/2009, afirma que, quanto à necessidade da presença do ato doloso, a jurisprudência maciça do STJ caminha no sentido de que se exige tão-só a presença de “infração de lei” (= ato ilícito), podendo ser tanto de ato doloso quanto de ato culposos.

Os precedentes que ensejaram a Súmula 435 do STJ (dissolução irregular da pessoa jurídica) afirmam que compete ao sócio-gerente demonstrar que não

agiu com dolo, culpa, fraude ou excesso de poderes. Assim, em razão desses argumentos, a Fiscalização pode enquadrar os sujeitos passivos nas hipóteses tratadas pelo artigo 135 do CTN ainda que não consiga demonstrar o dolo.

Tal entendimento decorre da possibilidade dos administradores responderem solidariamente, perante a sociedade e terceiros prejudicados (Fazenda Pública, inclusive), por culpa no desempenho de suas funções, ou seja, pelos fatos decorrentes de sua má gestão, consoante disposto no artigo 1.016 do Código Civil, in fine:

“Art. 1.016. Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções.”

Assim, quanto à responsabilização solidária dos sócios, repiso, o ato ilícito ensejador da responsabilidade tributária do administrador pode ser tanto culposo quanto doloso, mas tanto um quanto o outro satisfaz a hipótese do artigo 135 do CTN.

A Súmula 430 do STJ corrobora esse entendimento:

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

Por oportuno, colaciono jurisprudência do respeitável Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) do Ministério da Fazenda, que considera válida a imputação de responsabilidade aos administradores:

“RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ADMINISTRADOR.

São pessoalmente responsáveis, mas não exclusivamente, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei, os mandatários, prepostos, empregados, bem como os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

A responsabilidade do sócio-gerente decorre de sua condição de administrador e não da sua condição de sócio.

(Acórdão 1202-00.362. Sessão de 03/08/2010).

[...]

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PROCEDÊNCIA.

Se as provas carreadas aos autos deixam fora de dúvida a participação de variado número de pessoas nos fatos que redundaram em evasão fiscal, tais pessoas devem ser mantidas no pólo passivo das obrigações tributárias correspondentes, vez que presente hipótese legal autorizadora. Nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional, os mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultante de atos praticados com infração de lei. (Acórdão 1302-00.167. Sessão de 11/03/2010).”

Assim, há que se observar que o sócio com poderes de gestão somente será responsável por atos seus que denotem infração à lei, contrato social ou estatutos, ou que agiu com excesso de poderes, como, por exemplo, a

sonegação fiscal (que é ilícito punível inclusive penalmente) ou a dissolução irregular da sociedade. Frise-se, mais uma vez, que a prova da prática de ato ilícito por parte do administrador compete à Fazenda Pública.

Assim, pelo que foi aqui exposto, podemos chegar às seguintes premissas:

- a) O sócio que não possui poderes de gerência não responde pelas obrigações tributárias da sociedade;*
- b) O administrador não responde pelas obrigações tributárias surgidas em período em que não detinha os poderes de gerência;*
- c) A simples ausência de recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica não pode ser atribuída ao administrador, não respondendo este em razão desse mero inadimplemento da sociedade;*
- d) O administrador só é responsável por atos seus que denotem infração à lei ou excesso de poderes, como, por exemplo, a sonegação fiscal (que é ilícito punível inclusive penalmente) ou a dissolução irregular da sociedade;*
- e) O ato ilícito ensejador de responsabilidade tributária pode ser tanto culposo quanto doloso; e*
- f) A prova da prática de ato ilícito por parte do administrador compete à Fazenda Pública.*

Conforme foi amplamente discorrido no TVF, a responsabilidade solidária pelo crédito tributário constituído de ofício deu-se em decorrência de atos praticados com infração da lei de acordo com o art. 135, III, do CTN, quais sejam:

- a) consentiram na escrituração, em documentos ou livros exigidos pela lei fiscal, de notas fiscais inexistentes, que sabiam falsas, de aquisições de mercadorias e de entradas em bonificações;*
- b) [...]*
- c) utilizaram notas fiscais de devolução de vendas não comprovadas ou canceladas na apuração do lucro real, reduzindo tributos; e*
- d) [...]*

Tais condutas revelam que os administradores participaram ou tiveram conhecimento dos fatos que permitiram a obtenção de vantagens ilícitas em prejuízo ao Erário.

Enfatize-se que a autoridade autuante não responsabilizou o sócio, pura e simplesmente, por se enquadrar em tal condição, mas sim porque constatada, na respectiva administração, a prática de infração à lei, mediante conduta dolosa, tipificadora de sonegação fiscal, conforme demonstrado, e que, conseqüentemente, resultou na aplicação de penalidade qualificada no percentual de 150%.

Assim, na hipótese de constatados fatos que ensejam a qualificação da penalidade, há responsabilidade do sócio administrador da empresa, ao tempo de fato gerador, segundo as disposições do art. 135, III, do CTN, dada a

infração de lei, a qual acarretou a falta de recolhimento dos tributos devidos, pela ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Não prevalecem, portanto, os argumentos das defendentes em sentido contrário. Por decorrência, cumpre manter a sujeição passiva solidária dos sócios administradores expressamente responsabilizados na autuação.

Dos juros Selic.

No tocante à exigência dos juros de mora, o parágrafo primeiro do artigo 161 do CTN determina que os juros moratórios serão de 1 (um) por cento ao mês, se a lei não dispuser de modo diverso, a saber:

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”

Valendo-se dessa faculdade, o legislador ordinário, por intermédio da Lei nº 9.065/1995, artigo 13, determinou que os juros de mora seriam equivalentes à taxa SELIC.

Transcreve-se o citado artigo:

“Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a 2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.”

Por sua vez, a exigência foi embasada no parágrafo 3º do artigo 61 da Lei 9.430/1996:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º *Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.*

Art. 5º -

(...)

§ 3º *As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.”*

Portanto, a única exigência para a fixação de juros de mora distintos do percentual de 1 (um) por cento ao mês é a expressa previsão legal, requisito preenchido pela Lei nº 9.065/1995 e Lei 9.430/96.

O tema está pacificado no âmbito administrativo, nos termos da Súmula emitida pelo CARF:

“Súmula CARF Nº 4

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

Das jurisprudências e doutrinas transcritas pela defesa.

Esclareça-se que, tendo em vista o princípio da legalidade os textos doutrinários não podem ser opostos aos ditames das disposições legais em face da vinculação da atividade fiscal.

Em consideração aos excertos jurisprudenciais colacionados à peça de resistência, tem-se, no caso concreto, que as decisões judiciais não fazem coisa julgada perante a Receita Federal do Brasil, irradiando seus efeitos apenas diante das partes que compuseram o litígio.

*É de se observar o disposto no artigo 506 do Novo Código de Processo Civil, o qual estabelece que a “ A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.”. Assim, não sendo parte nos litígios objetos dos referidos acórdãos, os interessados não podem usufruir dos efeitos das sentenças ali prolatadas, posto que os efeitos são **inter partes** e não **erga omnes**.*

Da Preclusão Temporal.

Quanto ao pedido de juntada de documentos após à manifestação de inconformidade não merece acolhida, tendo em vista o contido no art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235/72, que limitou o momento para a apresentação de provas, dispondo que a prova documental deve ser apresentada na

impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

Decreto n.º 70.235/72

“Art. 16 (...)

§ 4º. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.”

A preclusão temporal para a apresentação de provas, no entanto, foi ressalvada nas situações previstas nas alíneas do citado parágrafo, entretanto, o impugnante não demonstrou, em sua peça de defesa, a ocorrência de nenhuma dessas situações, razão pela qual indefiro o pedido de juntada de documentos.

CONCLUSÃO.

Ante o exposto, amparado nos fundamentos delineados nesse VOTO, decido pela procedência parcial da impugnação, conforme segue explicitado:

[...]

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

O fato é que trata-se de uma infração **gravíssima**, e à Recorrente lhe foi oportunizado que fizesse os devidos esclarecimentos e apresentação de documentos comprobatórios de aquisições de mercadorias, seja durante a ação fiscal, em sede de impugnação ou na presente fase recursal, mas nada apresentou que pudesse infirmar o procedimento fiscal e a adequada e correta decisão de piso.

Apenas relembro e acrescentando alguns comentários.

Mediante **Termo de Intimação Fiscal**, de 12/01/2018, a Recorrente fora intimada:

- 1) Comprovar, mediante documentação hábil e idônea (notas fiscais de compra e comprovantes dos pagamentos efetuados), as aquisições de mercadorias relacionadas no Anexo 1 do presente Termo, obtidas através do SPED Fiscal entregue pela empresa e escrituração contábil.

No **Anexo 1**, as notas referem-se ao ano de **2014**, cuja destinatária é a empresa **C.B.S. Médico Científica Com. E Representação Ltda.** (a Recorrente), extraídas do **SPED** e da **contabilidade** da Recorrente.

Como exemplo, reproduzimos as do mês de janeiro de 2014, onde selecionamos alguns dados das notas deste **Anexo 1**:

Destinatário	Nº Nota	CFOP	Valor Item	Fornecedor
C B S	240.736	1102	644.112,16	BMD Com. De Prod. Médicos Ltda.
C B S	240.737	1102	645.728,48	BMD Com. De Prod. Médicos Ltda.
C B S	240.738	1102	646.646,18	BMD Com. De Prod. Médicos Ltda.
C B S	240.739	1102	642.906,20	BMD Com. De Prod. Médicos Ltda.
C B S	240.740	1102	606.939,35	BMD Com. De Prod. Médicos Ltda.
TOTAL			3.186.332,37	

Estas notas fiscais foram extraídas do SPED e escrituração contábil da Recorrente, entretanto, estas notas fiscais não foram emitidas por este Fornecedor, uma vez que a numeração destas notas não segue o padrão de numeração das notas de emissão deste Fornecedor.

Eis o relato fiscal:

Ano Calendário 2014:

Fornecedor: BMD COMERCIO DE PROD. MEDICOS LTDA – CNPJ 09.603.161/0001-44:

- *Parâmetro da numeração das notas fiscais emitidas pelo fornecedor: de 23.835 a 32.039*
- *Numeração das notas fiscais inexistentes inseridas pelo contribuinte: (ex: notas fiscais sequenciais de 240.736 a 240.740)*

Mediante **Termo de Intimação Fiscal**, de 25/07/2018, a Recorrente fora intimada:

- 2) Comprovar, mediante documentação hábil e idônea, as aquisições de mercadorias (CFOP 1102) relacionadas no Anexo 2 do presente Termo, obtidas através do SPED Fiscal entregue pela empresa e escrituração contábil. Apresentar as notas fiscais de compra e comprovantes dos pagamentos efetuados.

No **Anexo 2**, as notas referem-se ao ano de **2013**, cuja destinatária é a empresa **C.B.S. Médico Científica Com. E Representação Ltda.** (a Recorrente), extraídas do **SPED** e da **contabilidade** da Recorrente.

Como exemplo, reproduzimos as do mês de dezembro de 2013, onde selecionamos alguns dados das notas deste **Anexo 2**:

Destinatário	Nº Nota	CFOP	Valor Item	Fornecedor
C B S	9.704.824	1102	899.506,12	3 M do Brasil Ltda.
C B S	9.704.826	1102	899.408,18	3 M do Brasil Ltda.
C B S	9.704.823	1102	899.410,32	3 M do Brasil Ltda.
C B S	9.704.822	1102	897.710,40	3 M do Brasil Ltda.
C B S	9.704.825	1102	896.885,10	3 M do Brasil Ltda.
C B S	9.704.821	1102	896.162,00	3 M do Brasil Ltda.
TOTAL			5.388.082,12	

Estas notas fiscais foram extraídas do SPED e escrituração contábil da Recorrente, entretanto, estas notas fiscais não foram emitidas por este Fornecedor, uma vez que a numeração destas notas não segue o padrão de numeração das notas de emissão deste Fornecedor.

Eis o relato fiscal:

Ano Calendário 2013:

Fornecedor: 3M DO BRASIL LTDA – CNPJ 45.985.371/0001-08:

- *Parâmetro da numeração das notas fiscais emitidas pelo fornecedor: de 504.821 a 978.478*
- *Numeração das notas fiscais inexistentes inseridas pelo contribuinte, entre outras: (ex: notas fiscais sequenciais de 8.078.119 a 8.078.124; notas fiscais sequenciais de 9.704.821 a 9.704.826)*

Reproduzo a conclusão fiscal de seu laborioso trabalho:

111. Através do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, obtivemos acesso às notas fiscais emitidas pelos fornecedores, tendo como destinatária, à época, a empresa CBS Médico Científica Com. e Repres. Ltda. –CNPJ 48.791.685/0001-68. Verificamos que as notas fiscais informadas no SPED Fiscal entregue pela empresa e registradas na escrituração contábil, solicitadas nos Termos de Intimação descritos acima, não foram emitidas pelos fornecedores. Ou seja, o contribuinte inseriu as referidas notas fiscais, que sabia falsas, nos livros de registro de entrada e escrituração contábil, com o intuito de majorar os custos contábeis, de forma a reduzir o lucro líquido do período e o valor a pagar de IRPJ e CSLL, obtendo vantagens ilícitas em prejuízo ao Erário Público. Na maioria dos casos, a empresa inseriu notas fiscais com numeração totalmente diversa (numeração elevada) dos parâmetros utilizados pelos fornecedores na emissão das notas fiscais, que segue uma ordem crescente e cronológica, conforme descrito abaixo:

[...]

As notas fiscais que serviram de amparo às exigências de IRPJ (e de CSLL, por reflexo), encontram-se com todos os seus detalhes no **Anexo 12 e 13 do TVF**.

Enfim, conforme evidenciado, a Recorrente nada trouxe aos autos que pudesse comprovar aquelas aquisições (destacadas nas intimações fiscais) que informou em sua escrituração contábil e no SPED, situação que a decisão de piso já havia concluído:

A Fiscalização confeccionou nos anexos 12 e 13 do TVF (fls. 2086/2092), planilhas contendo a relação das notas fiscais de aquisição de mercadorias (CFOP 1102), para as quais a contribuinte deixou de comprovar a compra de mercadorias com documentos hábeis e idôneos, discriminando o valor dos itens, o valor de ICMS e o valor da Glosa de Custos.

Em contraponto, o sujeito passivo atribui aos fornecedores a responsabilidade pela emissão do documento fiscal inidôneo, supostamente falsos, e alega que houve o pagamento, transporte e a entrega efetiva das mercadorias adquiridas.

É importante deixar claro que, embora a autuada se dirija ao suposto emissor do documento fiscal como "terceiros", ela (C.B.S. MEDICO CIENTIFICA S/A) é a real beneficiária do uso de documento inidôneo, pois o utiliza para reduzir o lucro real e por consequência a sua tributação.

Nesse compasso, compete à contribuinte, em vez de trazer alegações genéricas desprovida de fundamentos, evidenciar de forma inequívoca a real entrada e o efetivo pagamento da compra, como, por exemplo, apresentar os conhecimentos de transporte (fretes), cópias de cheques, transferências bancárias ou boletos bancários nos exatos valores das notas fiscais sob suspeita.

Quanto ao argumento de que é incontroverso nos autos o efetivo pagamento pela empresa Impugnante, vez que no Termo de Verificação consta consignado o recebimento dos comprovantes de pagamento das notas fiscais, não se sustenta.

Os itens 35 e 39 do TVF assim dispõem:

“35. Em 10/10/2018, foi lavrado Termo de Intimação Fiscal, com ciência dada por via postal em 16/10/2018, intimando o contribuinte a comprovar **a origem dos recursos utilizados para os pagamentos referentes às operações de compras relacionadas às notas fiscais de entrada de mercadorias discriminadas no ANEXO 1 do referido Termo**, devendo apresentar os comprovantes dos pagamentos efetuados e demonstrar a contabilização dos lançamentos efetuados.

...

39. Em 06/11/2018, o contribuinte atende a intimação lavrada em 10/10/2018 e apresenta cópia das DANFE's e comprovantes de pagamento efetuados aos fornecedores solicitados no respectivo termo.”

Ocorre que no citado Termo de Intimação às fls. 1726/1743 constam relacionadas apenas as notas fiscais de entrada de mercadorias emitidas pelas empresas DESCARPACK DESCARTAVEIS DO BRASIL LTDA; POLAR FIX INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS HOSPITALARES LTDA; ROCHE DIAGNOSTICA BRASIL LTDA; e SUPERMAX BRASIL IMPORTADORA S/A, portanto sem qualquer pertinência com as notas fiscais inidôneas em exame.

Relativamente à decadência, creio necessário alguns comentários, pois divirjo, *data vênia*, de algumas posições consideradas pela decisão recorrida.

A Recorrente é tributada pelas regras do Lucro real trimestral, desta forma os fatos geradores de imposto de renda e CSLL são trimestrais. Então, considerando o trimestre mais antigo do lançamento, que seria o 1º trimestre de 2013, o fato gerador de IRPJ/CSLL seria ao término do trimestre, em 31 de março de 2013.

A fiscalização constatou que a contribuinte agiu com dolo e fraude, conforme descrito no **Termo de Verificação e de Responsabilidade Tributária Solidária**, às fls. 432, aplicando corretamente a multa de ofício qualificada, de 150%. Em assim sendo, aplicável seria a regra do inciso I do art. 173 do CTN, ou seja, o termo inicial da contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No caso do 1º trimestre de 2013, o lançamento de IRPJ/CSLL já poderia ser feito no próprio ano de 2013, assim a contagem do prazo decadencial dar-se-ia a partir de 01/01/2014 e, contados cinco anos daí teríamos o prazo terminal em 31/12/2018.

Tendo em vista que a ciência do lançamento deu-se em 20 de dezembro de 2018, conforme **Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal**, fls.2.186 a 2.187, não há que se cogitar de eventual decadência de constituição de crédito tributário, no caso de IRPJ e CSLL.

Gostaria de acrescentar comentários, agora, acerca do arbitramento de lucros, mas nada que já não tivesse sido suficiente e adequadamente exposto pela decisão de piso.

A desconsideração de custos lastreados em notas fiscais **inseridas indevidamente** pela Contribuinte nos Livros Registros de Entrada e na escrituração contábil, não pode ser confundida com simples falta de apresentação de documentos comprobatórios da aquisição, pois

se fosse o caso, sim, dependendo de sua natureza e montantes envolvidos poderia dar azo ao arbitramento.

Desta forma, e não importa aqui o montante glosado, a situação constatada nos autos não dá causa ao **arbitramento** do lucro, uma vez que a adoção da referida sistemática devolveria ao contribuinte o direito de deduzir parcela desses mesmos dispêndios inexistentes, o que, à luz da moralidade e da legalidade, não é aceitável.

No mais, já me pronunciei que adotei integralmente, como razão de decidir, a decisão de piso, relativamente ao IRPJ e CSLL, como já ressaltei no início do relatório.

Conclusão

É o Voto, em negar provimento ao recurso voluntário da Recorrente.

DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS

De ODAIR DOS SANTO, CLÉRE BIZAROLI DOS SANTOS e DARIO DOS SANTO, que apresentaram em conjunto um único recurso.

Após transcreverem o voto do Relatora, fazem alguns comentários, como por exemplo, acerca do decidido pela DRJ:

A Doutra decisão foi calcada basicamente no Termo de Verificação Fiscal, fls. 65/69 do Acórdão, deixando de compulsar inclusive a documentação que integra o processo administrativo fiscal.

Deve ser considerado que a desorganização interna do contribuinte, tanto na omissão quando no item relativo à glosa de despesas, não pode ser confundida com prática criminosa. Assim, diante da falta de elementos, deve ser acolhido o pedido da Recorrente para que seja afastada, em qualquer hipótese, a qualificação da multa de ofício. [Grifo do relator CARF]

A que documentação se referem os Responsáveis Solidários?

Ora, conforme amplamente demonstrado no **TVF** e ratificado pela decisão de piso, foram **inseridos** na escrituração contábil o registro de aquisição de mercadorias com lastro em notas fiscais inexistentes, fato que, evidentemente, era de conhecimento dos sócios administradores, certamente sabiam que se tratavam de notas fiscais falsas.

De forma que, tratar tal fato agora como uma *desorganização interna do contribuinte*, não soa como algo verossímil.

Adiante, afirmam o seguinte:

Para a indicação de responsabilização solidárias, a fiscalização se reporta aos artigos 124 e 135 do Código Tributário Nacional. No entanto, não se demonstra nos autos as ações caracterizadoras passíveis de enquadramento nos artigos citados. Simplesmente entender a existência de interesse comum por serem sócios é ampliar o entendimento de que todo e qualquer sócio deve ser indicado como responsável solidário.

Naturalmente, não é este o entendimento correto. Há de se comprovar a efetiva participação de cada um dos indicados. De igual forma, escorar-se na literalidade do disposto no artigo 135 do CTN é insuficiente para fundamentar o que se pretende. É imprescindível que se demonstre quais os atos foram praticados com excesso de poderes.

De se dizer que não houve fundamentação legal com base no art.124 do CTN, mas, sim, com base no inciso III do art.135 do CTN, perfeitamente adequado à situação, uma vez que todos os Recorrentes eram sócios e administradoras da C B S MÉDICO CIENTÍFICA S/A (Autuada).

Veja o que consta no Auto de Infração de IRPJ, descrito de maneira individual e idêntico para todos os Recorrentes:

O Representante Legal da empresa CBS MÉDICO CIENTÍFICA S/A, à época das infrações aqui relatadas, ODAIR DOS SANTOS – CPF 026.330.198-20, exercia a administração e a gerência da sociedade, motivo pelo qual tinha conhecimento dos fatos; consentiu na escrituração, em documentos ou livros exigidos pela lei fiscal, de notas fiscais inexistentes, que sabia falsas, de aquisições de mercadorias [...]

*A tentativa de ludibriar o fisco na apropriação de créditos indevidos de custos e tributos, caracterizam atos praticados com infração de lei, com fundamento no **artigo 135, III do Código Tributário Nacional**, transcrito abaixo. Portanto, o administrador acima identificado, está sendo responsabilizado solidariamente com a empresa CBS Médico Científica S/A pelos créditos tributários apurados neste procedimento fiscal.*

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000

Art. 135 da Lei nº 5.172/66.

Aí está o ato com a infração de lei!

E a decisão de piso já havia destacado a correção da fundamentação legal da responsabilidade solidária aos Recorrentes:

Assim, há que se observar que o sócio com poderes de gestão somente será responsável por atos seus que denotem infração à lei, contrato social ou estatutos, ou que agiu com excesso de poderes, como, por exemplo, a sonegação fiscal (que é ilícito punível inclusive penalmente) ou a dissolução irregular da sociedade. Frise-se, mais uma vez, que a prova da prática de ato ilícito por parte do administrador compete à Fazenda Pública.

Assim, pelo que foi aqui exposto, podemos chegar às seguintes premissas:

[...]

d) O administrador só é responsável por atos seus que denotem infração à lei ou excesso de poderes, como, por exemplo, a sonegação fiscal (que é ilícito punível inclusive penalmente) ou a dissolução irregular da sociedade;

e) O ato ilícito ensejador de responsabilidade tributária pode ser tanto culposo quanto doloso; e

f) A prova da prática de ato ilícito por parte do administrador compete à Fazenda Pública.

Conforme foi amplamente recorrido no TVF, a responsabilidade solidária pelo crédito tributário constituído de ofício deu-se em decorrência de atos praticados com infração da lei de acordo com o art. 135, III, do CTN, quais sejam:

a) consentiram na escrituração, em documentos ou livros exigidos pela lei fiscal, de notas fiscais inexistentes, que sabiam falsas, de aquisições de mercadorias [...];

[...]

Tais condutas revelam que os administradores participaram ou tiveram conhecimento dos fatos que permitiram a obtenção de vantagens ilícitas em prejuízo ao Erário.

Enfatize-se que a autoridade autuante não responsabilizou o sócio, pura e simplesmente, por se enquadrar em tal condição, mas sim porque constatada, na respectiva administração, a prática de infração à lei, mediante conduta dolosa, tipificadora de sonegação fiscal, conforme demonstrado, e que, conseqüentemente, resultou na aplicação de penalidade qualificada no percentual de 150%.

Do recurso voluntário de Liberato Ernesto dos Santos

Em questões apresentadas como **item III. preliminares**, tratam-se das mesmas apresentadas pela Autuada Recorrente em sua impugnação e já devidamente apreciadas pela decisão de piso.

Com relação à afirmação de que os responsáveis solidários necessitassem participar de MPF ou de Termo de Distribuição, de se dizer, simplesmente, que não há previsão legal para tanto, assim como não há previsão legal de que eles devam participar da ação fiscal, de sua fase investigativa e/ou que devam ser intimados nesta fase. A fiscalização é direcionada ao sujeito passivo da obrigação tributária e, também não há previsão legal de oitiva (sustentação oral ou presença física) de interessados nos julgamentos de primeira instância.

Eventuais reivindicações de obediência a preceitos da Lei 9.784/199 também não são aceitas, pois a predominância das normas a serem observadas são, **preferencialmente**, aquelas que regem o processo administrativo fiscal.

As DRJ possuem competência nacional, ou seja, podem proceder ao julgamento dos processos originários de qualquer estado da Federação, respeitada a sua competência material no que se refere à natureza do tributo.

Quanto à solicitação de diligências, a Recorrente já havia solicitado e foram indeferidas pela decisão de piso, posição que já acatei como adequada em face do visto nos autos, além do que, mesmo que se tratasse de indagações específicas e/ou diferentes da abordada

pela Recorrente, o fato é que este senhor, à época dos fatos geradores da autuação, era sócio administrador da Recorrente, de forma que tudo já exposto na decisão de piso e neste Voto em relação aos demais sócios, estende-se a este senhor, aí não importando se ele havia deixado a empresa autuada após os fatos geradores objeto dos lançamentos de IRP e de CSLL.

Ocorre que, agora, em sede recursal, apresenta documentos de sua saída do quadro societário e de cargo de administrador da Recorrente.

Em suas palavras:

336. Conforme aduzido no Auto de Infração e no Acórdão objeto deste Recurso Voluntário, o Sr. Liberato, ora Recorrente, foi sócio da sociedade C.B.S Médico Científica até 09/04/2014 (doc. 08 – ACS de Retirada de Liberato; fls. 31/39). Entretanto, o Sr. Liberato deixou de figurar como administrador da Sociedade em 16/09/2013, conforme alteração de contrato social registrada na JUCESP em 25/09/2013 sob o n. 374.402/13-9 (doc. 09 – ACS de Destituição do Sr. Liberato; fls. 21/25)

Neste sentido, as cópias dos documentos trazidos, anexo ao seu recurso voluntário, no caso os **DOC 08** e **DCO 09**, atestam, respectivamente, que o Recorrente deixou o cargo de administrador da sociedade em 16 de setembro de 2013 e, na qualidade de sócio, retirou-se da sociedade em fevereiro de 2014.

Assim, entendo que a responsabilidade solidária atribuída ao Recorrente seja limitada ao período de 01 de janeiro de 2013 a 30 de junho de 2013, período que compreende os fatos geradores trimestrais **completos** de IRPJ e de CSLL.

Ainda, com relação à glosa dos custos, não se trata de invocar o art.112 do CTN, alegando que entendeu que o Fisco pressupõe que a Autuada esteja mentindo e os fornecedores falando a verdade.

Disso não se trata, a Autuada, apesar das oportunidades, não conseguiu comprovar os pagamentos daquelas notas, tudo já minuciosamente explicado no **TVF** e adequadamente ratificado na decisão de piso.

No item V. DA EQUIVOCADA ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA AO RECORRENTE, alega que, apesar de sócio administrador, somente deveria ser atribuída a responsabilidade solidária para o sócio que atuasse em *funções diretivas no campo tributário*, entretanto, a legislação não faz este tipo de distinção. A menção ao dispositivo do Código Civil (art.1.032) não se aplica à questões tributárias, por óbvio.

Conclusão

É o voto, negar provimento aos recursos voluntário de ODAIR DOS SANTOS, CLÉRE BIZAROLI DOS SANTOS e DÁRIO DOS SANTOS e dar provimento parcial ao recurso voluntário de LIBERATO ERNESTO DOS SANTOS para apenas limitar a sua responsabilidade solidária ao período compreendido entre 01 de janeiro de 2013 a 30 de junho de 2013.

CONCLUSÃO GERAL

É o voto, rejeitar as preliminares de nulidade do procedimento fiscal e de decadência de lançamento de IRPJ e de CSLL e, quanto ao mérito, negar provimento aos recursos voluntários da Recorrente e dos Responsáveis Solidários ODAIR DOS SANTOS, CLÉRE BIZAROLI DOS SANTOS e DÁRIO DOS SANTOS e dar provimento parcial ao recurso voluntário do Responsável Solidário LIBERATO ERNESTO DOS SANTOS para, apenas, limitar a sua responsabilidade solidária ao período compreendido entre 01 de janeiro de 2013 e 30 de junho de 2013.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano

Voto Vencedor

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Redator Designado.

Com a devida vênia às razões apresentadas pelo I. Relator, ousou discordar no que toca à imputação de responsabilidade solidária aos administradores, nos moldes em que apresentada pelo trabalho fiscal.

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

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

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

A responsabilização prevista no art. 135 do CTN é pelas obrigações decorrentes dos atos ali definidos: excesso de poder ou ato ilícito. Ou seja, a causa da responsabilização é a prática do ato ilícito. O responsável deve ter praticado tal ato ou ao menos ter ingerência sobre tal prática. Condutas genéricas como “não emitir NF”, “ter conhecimento de”, “consentir em” não demonstram o liame entre o ato praticado pela “pessoa” do administrador e a obrigação tributária correspondente de modo a permitir a responsabilização delineada neste dispositivo.

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

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

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL E DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA

[...]

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

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

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

(grifo nosso)

===

DEMONSTRATIVO DE RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS

[...]

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

(grifo nosso)

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

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

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

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

Explico.

O art. 135 é claro ao dispor que a responsabilidade é “pessoal” pelos atos praticados pelo agente que deve ser responsabilizado. Ou seja, a carga volitiva do ato praticado de acordo com este dispositivo NÃO é da pessoa jurídica (presentada) e sim do responsável. Até mesmo porque a criação da pessoa jurídica, cuja existência é uma ficção legal, decorre de um ato jurídico que não comporta objeto ilícito (art. 185 c/c art. 104, II do CC/02).

A pessoa jurídica, de fato, expressa sua vontade por meio de seus órgãos, os quais a “presentam”, revelando assim uma relação orgânica. No ato praticado pelo “presentante” há apenas uma pessoa (a PJ) manifestando sua vontade por meio de seus órgãos. Diferente é o

instituto da representação, que pressupõe dois sujeitos, o representante e o representado, tratando-se de relação jurídica constituída. Neste caso, o representante pratica o ato em nome de outra pessoa, representada.

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

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

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

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

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

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

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

(documento assinado digitalmente)

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Redator Designado.