



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

Processo nº 19515.723056/2013-97
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.895 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de julho de 2017
Matéria PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVOS
Recorrente VIP IND. COM. DE CAIXAS E PAPELÃO ONDULADO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

DEFESA. MATÉRIAS NÃO PROPOSTAS EM IMPUGNAÇÃO. APRESENTAÇÃO EM RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

As matérias não propostas em sede impugnatória não podem ser deduzidas em recurso voluntário em razão da perda da faculdade processual de seu exercício, configurando-se a preclusão consumativa, a par de representar, se admitida, indevida supressão de instância.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO. DOCUMENTOS FISCAIS. APRESENTAÇÃO. NECESSIDADE.

O direito de crédito se assenta nos documentos fiscais que lhe conferem legitimidade, no caso, notas fiscais, faturas, contratos, comprovantes de pagamento, dentre outros, não bastando a tal desiderato a simples indicação da existência de lançamentos nos livros fiscais e contábeis da pessoa jurídica.

TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. REVISÃO PELAS AUTORIDADES FISCAIS. IMPOSIÇÃO LEGAL.

Quando a lei atribui ao sujeito passivo a responsabilidade pela apuração e o recolhimento dos tributos devidos e este não se desencarrega de seu ônus, cabe à autoridade administrativa a adoção das providências necessárias ao levantamento, constituição e exigência do crédito tributário devido, por imposição das normas catalogadas no Código Tributário Nacional e na legislação específica.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO. DOCUMENTOS FISCAIS. APRESENTAÇÃO. NECESSIDADE.

O direito de crédito se assenta nos documentos fiscais que lhe conferem legitimidade, no caso, notas fiscais, faturas, contratos, comprovantes de pagamento, dentre outros, não bastando a tal desiderato a simples indicação da existência de lançamentos nos livros fiscais e contábeis da pessoa jurídica.

TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. REVISÃO PELAS AUTORIDADES FISCAIS. IMPOSIÇÃO LEGAL.

Quando a lei atribui ao sujeito passivo a responsabilidade pela apuração e o recolhimento dos tributos devidos e este não se desencarrega de seu ônus, cabe à autoridade administrativa a adoção das providências necessárias ao levantamento, constituição e exigência do crédito tributário devido, por imposição das normas catalogadas no Código Tributário Nacional e na legislação específica.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIOS. CONFUSÃO PATRIMONIAL. CABIMENTO.

A confusão patrimonial verificada entre os sócios e a pessoa jurídica, configurada pela assunção, por parte desta última, de despesas pessoais daqueles, pagamentos não identificados, retiradas de valores não justificados ou não realizados na forma legalmente admitida, dentre outros comportamentos lesivos ao patrimônio da pessoa jurídica, implica a atribuição da responsabilidade pessoal estatuída no art. 153, III do Código Tributário Nacional.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado negar provimento ao recurso voluntário, da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, para manter a responsabilidade da pessoa jurídica; (b) por maioria de votos, para manter a responsabilidade do sócio-administrador, vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco; e (c) por voto de qualidade, para manter a responsabilidade dos sócios não administradores, vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, André Henrique Lemos, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Rosaldo Trevisan - Presidente

Robson José Bayerl - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

Cuida-se de auto de infração para exigência de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, relativos ao ano-calendário 2009, decorrentes de glosas de créditos apropriados indevidamente, por variadas razões.

Descreve a fiscalização que foram glosados os créditos (presumidos) referentes aos estoques de abertura e depreciação acumulada, devido à falta de comprovação dos valores constantes do balanço, quando da mudança do regime de tributação (lucro presumido para lucro real); custo dos produtos vendidos, por ausência de comprovação do crédito e não enquadramento no conceito de insumo, destacando que essa conta foi utilizada, também, para registro e apuração dos créditos relativos às matérias-primas; bem como, foram investigadas as rubricas i) copa e cozinha, ii) material de escritório, iii) material de limpeza, iv) manutenções diversas, v) assistência técnica, vi) combustíveis, vii) fretes e carretos, ix) gastos com empilhadeiras, x) tratamento de efluentes e xi) equipamentos de proteção individual.

O Termo de Constatação Fiscal descreve, de forma individualizada, as glosas e os defeitos constatados na apropriação dos créditos, os ajustes efetuados e os valores admitidos, com a recomposição da base de cálculo dos tributos.

Houve imputação de responsabilidade aos sócios Valdir Soares de Mello, Francisco Esteve de Araújo e José Domingo Ferreira, em razão de condutas variadas que vão desde a ausência de documentação hábil a respaldar despesas registradas na contabilidade, retiradas de valores da empresa sem inclusão em pró-labore, assunção de despesas pessoais dos sócios e familiares pela empresa - inclusive manutenção de veículos de luxo -, até a geração de reservas de lucros sem comprovação, para distribuição de ganhos isentos e pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados.

Em impugnação, o contribuinte (VIP) apontou, preliminarmente, cerceamento do direito de defesa; ausência de motivação do auto de infração, caracterizado pela falta de demonstração do procedimento utilizado e da composição do montante autuado; e, questionou a jurisdição fiscal para lavratura da autuação. No mérito, sustentou decadência do lançamento e a existência de vício material e, quanto às glosas, defendeu que o lançamento não seria claro o suficiente, por deixar de individualizar as notas fiscais excluídas, ao passo que tomou por base apenas os lançamentos do razão contábil, sem levar em conta o Livro Registro de Apuração do ICMS, além de fazer elucubrações econômicas sobre o elevado volume de glosas efetuadas; tocante à depreciação acumulada do ativo, sua glosa integral seria descabida, pois desconsideraria a realidade da existência de seu parque fabril e suas instalações; concernente às exclusões por falta de documentação hábil (“copa e cozinha”, “combustíveis” e “manutenções diversas”), aduziu que a não aceitação do crédito não se respaldou pela sua desqualificação como insumo, de modo que deveriam ser admitidos, uma vez que a fiscalização não se desincumbiu de demonstrar a ausência de prova do dispêndio; asseverou que não houve justificação de qual o critério específico utilizado para tomar (ou não) as despesas como insumo; discorreu sobre o seu conceito de insumo, equivalente à integralidade

do que é consumido no processo, criticando o emprego da acepção extraída do IPI e utilizada pela fiscalização, rebatendo, na seqüência, as glosas feitas *in specie*; destacou a desproporcionalidade e irrazoabilidade das multas impostas, em violação do princípio da vedação ao confisco; e, por fim, pugnou pela improcedência do lançamento.

O responsável Valdir Soares de Mello alegou ilegitimidade passiva, por ausência de demonstração de qualquer das figuras relacionadas no art. 135, III do CTN; por inexistência de conduta dolosa ou culposa, ou mesmo ilícito penal, em relação à autuação de PIS/Pasep e Cofins, razão porque deveria ser excluído do polo passivo e também cancelado o correspondente arrolamento de bens lavrado. Além do arrazoadado próprio, relativo à responsabilidade tributária, repisou os demais argumentos expostos pelo contribuinte (VIP), quanto à improcedência do auto de infração.

Os responsáveis solidários José Domingos Ferreira e Francisco Esteves de Araújo sustentaram ilegitimidade passiva, por não possuírem poderes de gerência na sociedade, sendo apenas sócios minoritários da empresa, pleiteando a exoneração da responsabilidade. No mais, reproduziram a argumentação pela improcedência do lançamento

Em 31/10/2014, o contribuinte (VIP) juntou laudo de avaliação dos bens do ativo, com vistas à comprovação dos valores referentes à depreciação acumulada.

Em 12/05/2015, a DRJ São Paulo/SP julgou as impugnações improcedentes, em decisão assim ementada:

“CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não é de se reconhecer qualquer espécie de prejuízo à defesa se é providenciado ao Contribuinte e Responsáveis Tributários (Interessados, em conjunto) suficiente texto explicativo da matéria autuada (termo de verificação fiscal), esse secundado por inúmeras planilhas cuja dinâmica-manipulativa permite a precisa individualização/especificação de cada lançamento contábil (presente na escrita do Contribuinte) então criticado pela Fiscalização, ainda mais se, justamente para sanar qualquer dúvida a tal respeito, tenha-se, antes do julgamento, por devolvido o prazo integral de defesa ao Interessados.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SÓCIO-ADMINISTRADOR.

Cabe reconhecer a responsabilidade solidária do sócio-administrador, ao mote de excesso de poder, se sob suas hostes vão identificados múltiplos pagamentos, em múltiplas contas contábeis, a beneficiário não identificado e/ou sem causa, a configurar desvio de recurso societário com óbvio prejuízo à sobrevida da pessoa jurídica.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS. INTERESSE COMUM.

Sócios que, profusamente, em várias contas contábeis de despesa e durante todo o ano-calendário, recebem pagamentos da pessoa jurídica que não atribuído à sua normal remuneração e/ou retirada de lucros, concorrem em interesse comum (remuneração indireta) na situação que constitui/modifica fato gerador de obrigação tributária tirada contra a pessoa jurídica (aumento de base de cálculo de crédito de Contribuição ao PIS e de Cofins pela anotação da mencionada despesa).

EXECUÇÃO DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. COMPETÊNCIA DO AGENTE. LIMITES.

O quadro funcional de Auditores da Delegacia Especial da Receita Federal de Fiscalização - DEFIS/SP, tem jurisdição sobre Contribuintes sediados na cidade de São Paulo. Certo ainda que, não obstante a existência de filiais (planta industrial) em outras cercanias municipais, o fato é que o auto de infração pode ser lavrado no local de verificação da falta (repartição pública), quando mais se verifica a suficiência de elemento documental papel-burocrático e/ou arquivo magnético para efeito de formação de convicção da Autoridade Lançadora.

FATOS PASSADOS. DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA. REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS.

O contribuinte está sujeito à fiscalização de fatos ocorridos em períodos passados, ainda que não seja mais possível efetuar exigência tributária, em face da decadência, quando eles repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, devendo conservar os documentos de sua escrituração, até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

CUSTOS. DESPESAS. COMPROVAÇÃO PARA EFEITO DE CÁLCULO DE CRÉDITOS DO REGIME NÃO-CUMULATIVO.

Merece ser glosada, para efeito de cálculo de direito de crédito próprio do regime não-cumulativo da Contribuição ao PIS/COFINS, o registro contábil que anota custos/despesas em relação aos quais, intimado o Contribuinte: (a) não apresenta documentação alguma de suporte; (b) quando sim, a pretensa documentação serviente a justificá-los (b.1) não traz em seu corpo suficiente discriminação de seu objeto de ordem que fica obstado qualquer juízo à respeito de sua vinculação a insumos, ou ainda, (b.2) percebe-se o imperativo de sua ativação.”

Em recurso voluntário, consolidado em instrumento único, assinalou-se abuso na condução do procedimento fiscal, em razão da autoridade lançadora jamais ter visitado o seu estabelecimento, por exigir que os livros e documentos fossem apresentados na repartição fiscal, por não ter sido juntada adequadamente a planilha analítica das glosas e por não ter ficado claro qual a documentação pretendia a fiscalização fosse apresentada no curso da ação fiscal para justificar as aquisições; que houve decadência do lançamento, em razão da reabertura do prazo de impugnação, dado o vício nos arquivos eletrônicos, relativos aos demonstrativos de glosa entregues aos recorrentes; duplicidade de glosas; equívoco na quantificação dos créditos, pois, ao invés de partir o exame do DACON para proceder às glosas, tomou os lançamentos do Livro Razão; ocorrência de glosas por arbitramento, sem previsão em lei, uma vez que não foi oportunizado, ainda durante o procedimento fiscal, a contrariedade às exclusões propostas ou mesmo a apresentação dos documentos faltantes; que o Livro Registro de Entradas foi entregue à fiscalização, não havendo que se falar em ausência de documentação; que não incluiu, na sua apuração do PIS/Pasep e Cofins apurados, as rubricas “copa e cozinha”, “material de escritório”, “material de limpeza”, “assistência técnica” e “manutenções diversas”, soando sem sentido glosar o que não foi computado; que a conta “custo dos produtos vendidos”, por ostentar natureza aglutinadora transitória, não poderia ser tomada como base para apuração das contribuições não cumulativas; reafirmou que as aquisições de matéria-prima encontravam-se devidamente registradas no livro fiscal específico e o valor escriturado guardava consonância com os lançamentos da conta “fornecedores”, o que não foi levado em consideração pela fiscalização; e, que se mostra absurda a glosa integral da depreciação acumulada, ao argumento de ausência de comprovação dos valores. Relativamente

à responsabilidade tributária, argüiu-se a ausência de fraude, dolo ou prática de atos de gestão com abuso de direito para sua imputação, necessária à aplicação do art. 135, do CTN; e, que não haveria o interesse comum à incidência do art. 124 do mesmo diploma, por se tratar de glosas de créditos de contribuições não cumulativas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso voluntário preenche os pressupostos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Cumpre, preambularmente, destacar algumas questões.

A fiscalização se desenvolveu a partir de um procedimento já em andamento, relativo ao Imposto de Renda, diante das infrações constatadas, iniciando-se com a intimação nº 22, de 23/05/2013, onde foram solicitados documentos comprobatórios das despesas relacionadas às contas “Custos dos Produtos Vendidos”, “Matérias Primas”, “Copa e Cozinha”, “Combustíveis”, “Material de Escritório”, “Material de Limpeza”, “Manutenções Diversas”, “Assistência Técnica”, “Carretos”, “Fretes”, dentre outros, além do Livro Registro de Inventário.

Em 20/06/2013, através do Termo de Intimação nº 23, foi comunicada a inclusão do PIS/Pasep e Cofins no RPF/MPF e requerida a documentação hábil que respaldava os saldos iniciais das contas “Estoques de Matérias Primas”, “Bens em Operação”, “Depreciação Acumulada”, “Provisão para Contingências”, “Capital Social” e “Reservas de Lucros”, em 2009, bem assim, que fossem fornecidas as contas contábeis que compuseram os valores informados nas fichas 6-A e 16-A do DACON.

O DACON apresentado (efls. 15/326) indicava como única origem dos créditos a rubrica “Bens para Revenda”, sendo que o mês de dezembro/2016 não apontava qualquer valor, eis que apresentado “zerado” (tanto débitos, quanto créditos), o que denota a impropriedade do preenchimento do referido demonstrativo, se considerado que se trata de pessoa jurídica cujo objeto principal é a industrialização de caixas e papelão ondulado.

Em 01/08/2013, ante seu silêncio, foi o contribuinte reintimado a apresentar os documentos e esclarecimentos determinados, tendo então informado, em 08/08/2013, que mantinha “estrutura de contabilidade regular”, independente do regime de tributação, desde 2007, e que já fora objeto de fiscalização, razão porque os saldos seriam procedentes, não apresentando a documentação exigida. Na mesma oportunidade esclareceu que, em relação ao DACON, aguardaria o encerramento da fiscalização para promover as retificações necessárias, não indicando, também, as parcelas componentes dos valores das fichas 06-A e 16-A.

Em 03/10/13 foi reiterada a intimação para prestação de informação dos saldos iniciais das contas enumeradas, dentre elas, os estoques de matérias primas e depreciação acumulada, além do Livro Registro de Inventário.

Mais uma vez o contribuinte não atendeu à fiscalização, limitando-se a repetir o que já aduzira, quanto à documentação, e, relativamente ao Livro de Inventário, que

iria buscá-lo em seu “arquivo morto”, o que, até o encerramento do procedimento fiscal, não havia ocorrido.

Então, diante do quadro descortinado, onde o DACON não apresentava informações seguras e tampouco permitia a aferição dos valores indicados, a par de, como antecipado, apresentar claras distorções em seus registros, a autoridade fiscalizadora promoveu o levantamento do PIS/Pasep e Cofins devidos a partir dos livros e documentos disponibilizados.

Para tanto, tomou as contas de despesas que, em tese, poderiam conferir créditos da não cumulatividade, passando a examinar individualmente os lançamentos respectivos, cotejando-os com os documentos que lhe conferiam legitimidade.

Referidas contas são “Custo dos Produtos Vendidos”, “Matérias Primas”, “Copa e Cozinha”, “Combustíveis”, “Material de Escritório”, “Material de Limpeza”, “Manutenções Diversas”, “Assistência Técnica”, “Carretos”, “Frete”, “Depreciação Acumulada” e “Móveis e Utensílios”.

A fim de possibilitar o contraditório, ao invés de tomar apenas os créditos tidos como válidos e aproveitáveis, a fiscalização adotou o método de partir do valor global da conta e promover as glosas específicas e detalhar as razões de exclusão.

Essas glosas se fundamentaram, basicamente, na ausência de documentação idônea a lastrear os créditos, apresentação de documentação insuficiente (recibos, cópias de cheques, comprovantes de pagamentos, porém, desacompanhados das notas fiscais), bens que não se caracterizam como insumo, bens para os quais não houve individualização ou especificação da destinação ou emprego no processo industrial e bens registrados como despesas e que, pelas normas fiscais, deveriam ser registrados no ativo da pessoa jurídica.

Após consolidar as exclusões, conforme demonstrativos produzidos no Termo de Constatação Fiscal (efls. 2.777/2.820), houve o levantamento dos débitos correspondentes que, confrontados com os créditos aceitos, redundou na quantificação do valor devido, sendo que o lançamento abarcou as diferenças entre esses valores e aqueles declarados nas DCTFs.

A fiscalização destacou a mudança de regime de tributação operada pelo contribuinte, do ano-calendário 2008 para 2009, com a migração da apuração pelo lucro presumido para o lucro real, o que acarretou a submissão à incidência não cumulativa para o PIS/Pasep e Cofins.

Esse foi o procedimento de apuração levado a efeito pela autoridade fiscal.

Outro ponto merecedor de realce diz respeito à inovação defensiva, com a colação de temas não argüidos no recurso inaugural, acarretando a sua preclusão consumativa, a teor dos arts. 16, III e 17 do Decreto nº 70.235/72:

“Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).”

Essa situação se verifica especialmente em relação à alegação de nulidade por “abusos na condução do procedimento fiscal” espraiando-se por outras matérias que, a despeito do vício processual, serão conhecidas e enfrentadas por obediência ao princípio da verdade material, visto tratar-se de lançamento para exigência de crédito tributário.

Contudo, por apreço ao debate, ainda que não fosse o óbice assinalado, não se vislumbraria qualquer abuso no desenvolvimento da fiscalização, não configurando qualquer vício a inquinar o lançamento a realização do exame dos livros e documentos fora do estabelecimento do contribuinte, por contar com amparo no art. 35 da Lei nº 9.430/96.

De outra banda, o citado art. 264 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99) em momento algum determina que o exame de escrituração se realize, obrigatoriamente, nas dependências do sujeito passivo.

Não há, aí, aproximação de excesso de exação, extravagância ou surrealismo, como afirmou o recorrente, mas simples exercício de uma prerrogativa legal.

Também não procede a reclamação de exigência que **todos** os livros e documentos fossem apresentados, haja vista que, a teor do art. 71 da MP 2.158-35/2001, o sujeito passivo deve apresentar, no prazo máximo de 20 (vinte) dias, toda a documentação necessária à fiscalização dos tributos.

Quanto à arguição de procedência das glosas por ausência de documento, registro que os Livros Registros de Entradas e de Apuração do ICMS, isoladamente considerados, não servem de prova suficiente ao reconhecimento do direito ao crédito da não cumulatividade, porquanto apenas individualizam as notas fiscais de aquisição, sem descrever os produtos adquiridos/entrados, e a demonstração de apuração do imposto estadual, respectivamente, daí porque a nota fiscal de entrada é o documento essencial e imprescindível ao reconhecimento do crédito pleiteado.

Nesse ponto cabe um parêntese, pois a fiscalização reiteradamente intimou o contribuinte a apresentar a documentação faltante, que, por seu turno, não se desincumbiu do seu ônus, não se podendo olvidar que, entre o início e o encerramento da ação fiscal do PIS/Pasep e Cofins – 23/05/2013 a 12/12/2013 – passaram-se mais de 06 (seis) meses, sem que o contribuinte tivesse entregue documentos que, pela sua natureza (notas fiscais), deveriam ser apresentados em 05 (cinco) dias úteis, como disposto no já mencionado art. 71 da MP 2.158-35/2001.

Atinente ao argumento de ser absurda a tese de inexistência de documentação a justificar uma glosa de aproximadamente 30 % (trinta por cento) das aquisições de bens e serviços, tem-se que a fiscalização não afirmou a sua inexistência, mas tão-somente que não fora apresentada ou, quando apresentada, o foi de modo insuficiente, daí a glosa pela falta de comprovação.

Nesse passo, intimado o sujeito passivo a fazer prova de seu direito, mediante acervo documental, e não o fazendo, inverte-se o encargo probatório, cabendo então a ele a demonstração do fato modificativo, extintivo ou impeditivo da exigência do crédito tributário.

Outrossim não cabe a conversão do julgamento em diligência para angariar provas que apenas o próprio recorrente poderia produzir e, mesmo ao longo de um semestre, não conseguiu. Além do que, mesmo em fase processual, não juntou um princípio de prova que fosse, a justificar a pretendida diligência, razão porque não mereceria guarida a demanda.

Entretanto, como registrado inicialmente, esta contra-argumentação foi tecida a título de *obiter dictum*, um comentário sem influência no julgado, porque rebate questão alcançada pela preclusão consumativa, no bojo da tese da nulidade por abuso na condução do procedimento fiscal, que não foi deduzida em impugnação e, como tal, não será conhecida.

Respeitante à decadência, entendo não assistir razão ao recorrente.

O lançamento foi cientificado ao contribuinte e responsáveis solidários em 27/01/2014, conforme AR de efl. 2.852, sendo que o fato gerador mais antigo corresponde ao período de apuração 31/01/2009, logo, não há que se falar em decadência, contada na forma do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

O fato de um dos arquivos magnéticos, com planilhas explicativas da autuação, apresentar problemas não invalida a ciência realizada, mas apenas implica a interrupção do prazo recursal, com a reabertura da oportunidade de apresentação do recurso, para evitar o cerceamento de defesa, o que efetivamente ocorreu.

Com efeito, a DRJ São Paulo/SP, em homenagem ao princípio do contraditório, uma vez constatado o defeito nos arquivos magnéticos, reabriu o prazo para vista dos autos e apresentação de impugnação, o que não significa, a meu ver, vício de ciência a justificar declaração de nulidade ou decadência do lançamento, como pretende o recorrente, mas uma deficiência na instrução do lançamento que deve ser, e foi, saneada pela reabertura dos prazos.

Outro questionamento recursal versa sobre a suposta duplicidade de exigências do lançamento, que teria catalogado duas infrações sobrepostas, a saber, a insuficiência de recolhimentos (001) e a glosa de créditos indevidos (002), de modo que, por implicação lógica, sendo as glosas a origem do pagamento indevido, ao relacionar as duas infrações na autuação haveria cobrança em dobro.

O raciocínio engendrado pelo recorrente, *a priori*, estaria correto, porém, analisando o auto de infração, concluí que esta situação não está lá refletida, porquanto a glosa de créditos consta do lançamento apenas a título de formalização da infração, mas sem alteração do crédito tributário exigido, bastando para tanto a análise do demonstrativo de multa e juros de mora (efls. 2.832 e 2.841), onde estão individualizadas as parcelas componentes da exigência fiscal.

Nesse demonstrativo, a coluna “contribuição” traz apenas os valores correspondentes à primeira infração (insuficiência de recolhimentos), sendo esse o valor do principal registrado no demonstrativo do crédito tributário (efls. 2.823 e 2.833), do auto de infração, o que deixa clara a inexistência de cobrança indevida entre as infrações constantes do lançamento.

Outrossim, diversamente do que apregoa o recorrente, a quantificação das glosas e a apuração dos valores devidos e exigidos no auto de infração estão devidamente relacionadas nos diversos demonstrativos componentes do Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 2.777/2.820.

Ainda nesse ponto, o recorrente critica a metodologia fiscal de apurar, por conta própria, o montante devido, em especial os créditos respectivos, no entanto, esta reclamação não condiz com a postura adotada durante o procedimento fiscal, onde, instado a apresentar os elementos necessários à aferição da apuração por ele realizada, simplesmente não os disponibilizou, a despeito de intimado a fazê-lo em mais de uma oportunidade, o que exigiu da autoridade fiscal o refazimento do trabalho.

Ao assim agir, as autoridades administrativas não estão substituindo o contribuinte na prestação de informações em declarações previstas em lei, visto que se trata de obrigação acessória, mas simplesmente exercendo a sua competência legal para apuração e constituição do crédito tributário, consoante art. 142 do Código Tributário Nacional.

Por pertinente, cabe destacar que a escolha das contas de despesas não foi aleatória, como aduz o recorrente, mas se estendeu a todas as rubricas que poderiam, de alguma forma, gerar créditos em favor do contribuinte, de maneira que, se ficou de fora do levantamento alguma outra conta contábil, cumpria-lhe indicar na ocasião adequada, o que não foi feito, razão porque não se verifica mácula nesse procedimento fiscal.

Respeitante às glosas reclamadas, sustenta o recorrente que não foi demonstrada de forma analítica as aquisições excluídas da apuração, com precisa indicação da nota fiscal correspondente. Ocorre que essa situação advém justamente da ausência de esclarecimentos e da apresentação desses documentos fiscais à fiscalização pelo próprio contribuinte.

A apuração dos créditos, por sua vez, tomou como ponto de partida os lançamentos no Livro Razão, de modo que caberia ao contribuinte, através de seu sistema de escrituração digital, individualizar os documentos que legitimaram esses lançamento e apresentá-los à autoridade fiscal, não o inverso.

Ou seja, o recorrente tenta imputar à autoridade fiscal um ônus que a ele caberia.

Como não bastasse, tenta atribuir à fiscalização um hipotético “estratagema” de transferir a “apuração da matéria autuada” para a fase processual, pelo fato de não ter submetido a planilha com os valores glosados ao crivo do recorrente, antes da autuação. Entretanto, durante a ação fiscal, no decurso de seis meses, o contribuinte não apresentou documentos ou informações que propiciassem a conferência dos valores registrados no DACON, ao contrário, afirmou que aguardaria o encerramento da fiscalização para proceder aos ajustes necessários, o que obrigou a autoridade fiscal a providenciar todo o levantamento dos tributos.

Mais uma vez, para pontuar, não procede a reclamação de ser demasiada e absurda a exigência de todos os documentos e livros do período de 2009, pelos motivos já expostos, consolidados e fincado no argumento de existência de previsão legal a ampará-la.

Na mesma senda, o Livro Registro de Entrada, ou mesmo Livro Registro de Apuração do ICMS, não são, isoladamente considerados, suficientes para legitimação do direito de crédito do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, porque apenas as notas fiscais

trazem a descrição do produto adquirido, a permitir o exame de seu enquadramento como insumo.

Referido direito de crédito respalda-se não apenas na nota fiscal respectiva, mas também nos livros fiscais, como o Livro Registro de Entradas, e também no comprovante de pagamento, sendo os elementos mínimos necessários ao reconhecimento deste direito, razão porque, não apresentados, correta a fiscalização em providenciar a sua glosa.

Nos termos do art. 195, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram, previsão reproduzida no art. 264, § 3º do RIR/99.

Na seqüência, já adentrando o exame analítico das glosas, ainda que as rubricas “copa e cozinha”, “material de escritório”, material de limpeza”, “assistência técnica” e “manutenções diversas”, em princípio, não sejam geradoras de crédito, o exame individualizado realizado pela fiscalização revelou uma confusão na escrituração do contribuinte, onde os lançamentos não observavam uma coerência em sua classificação fiscal, acarretando a localização de créditos nessas contas.

Concernente à conta “Custo dos Produtos Vendidos”, a fiscalização asseverou que o seu tratamento, em relação aos lançamentos mensais mais expressivos, referentes à conta “Matéria Prima”, foi tratada de forma apartada, sendo que os valores inferiores, como componentes da apuração dos tributos, foram trabalhados nesse tópico, em exame individual, não maculando o levantamento o fato de aludida conta ser transitória, como prega o recorrente, desde que tomadas as cautelas de não efetuar glosas em duplicidade, o que foi observado pela fiscalização.

Quanto às reclamações de glosa, ratifico: o reconhecimento do direito de crédito está ancorado nos documentos que lhe conferem legitimidade, *in casu*, as notas fiscais devidamente registradas nos livros próprios e seus respectivos comprovantes de pagamento, sendo que essa documentação deve ser exibida aos agentes fiscais quando exigido, sob pena de glosa.

Se qualquer desses elementos não foi apresentado, correta a exclusão da aquisição da apuração do montante de créditos da não cumulatividade.

No caso vertente, não foram apresentadas as notas fiscais de entrada correspondentes.

Por oportuno, destaco que a glosa não significa incorrência da aquisição, como insiste em defender o recorrente, mas simplesmente que ela não foi adequadamente **comprovada** por documentação hábil e idônea.

Respeitante aos fretes, boa parte da glosa atrela-se à ausência de conhecimentos de transporte, o que impede a aferição da vinculação do transporte às aquisições de insumo ou vendas, quando arcadas pelo vendedor, sendo apenas esses os eventos propiciadores de crédito.

Ou seja, repete-se o problema da ausência de documentação hábil a acobertar o direito de crédito.

Tocante à depreciação acumulada em 2009, caracterizada pela apropriação de quotas ao longo do ano-calendário, a fiscalização não a aceitou em razão da falta de apresentação do Livro Registro de Inventário e/ou de documentação hábil e idônea a justificar os montantes lançados no balanço de abertura, considerando que, até o ano de 2008, o contribuinte estava submetido ao regime de tributação pelo lucro presumido e, nessa condição, escriturava apenas o Livro Caixa, como consignado na decisão recorrida.

Posteriormente, em impugnação, o recorrente fez juntar um laudo de avaliação, não aceito pela turma julgadora *a quo*, em função de sua pretensa incompletude, o que foi rechaçado pela defesa.

Nesse ponto, entendo que o laudo de avaliação (efls. 6.820 e ss.), em si, não é incompleto, tampouco inválido, eis que respeita o art. 8º da Lei nº 6.404/76, contudo, há algumas especificidades que o tornam inapropriado a fazer a prova desejada pelo recorrente, uma vez que a avaliação dos edifícios e instalações não alcançou todos os estabelecimentos da pessoa jurídica, mas tão-somente aquele localizado na Av. Fernando Piccini, 220 – Distrito Industrial –Vinhedo/SP.

Por outro lado, se esse é o único estabelecimento da pessoa jurídica, outro obstáculo se erige, ao passo que o valor do laudo é cerca de 30% (trinta por cento) inferior àquele constante do balanço de 2009 (efls. 6.818/6.819). A diferença de valores também se verifica em relação às contas “Móveis e Utensílios”, “Máquinas e Equipamentos” e “Computadores e Periféricos” sujeitas à depreciação e integrantes da rubrica “Depreciação Acumulada”.

Portanto, o laudo de avaliação não sustenta os valores registrados no balanço.

Além do que, referida avaliação foi elaborada em outubro/2014, refletindo os valores atuais dos bens **naquela data**, motivo pelo qual não atende à exigência do art. 19, parágrafo único, da Lei nº 8.541/92, que prevê, ao contribuinte que não mantiver escrituração comercial completa, a realização, no dia 1º de janeiro do ano-calendário seguinte, levantamento patrimonial visando a elaboração do balanço de abertura e permitir o início da escrituração contábil.

Tendo em conta a mudança do regime de tributação ocorrida entre 2008/2009, deveria o contribuinte ter providenciado dito levantamento patrimonial em 01/01/2009.

Como não bastasse, também não apresentou a documentação que permitiria identificar os bens componentes do seu patrimônio, o que impediu, do ponto de vista fiscal, o reconhecimento do direito às quotas de depreciação a partir da conta “depreciação acumulada”.

Relativamente à responsabilidade tributária atribuída aos sócios da pessoa jurídica, a fiscalização, para sua imputação, arrolou o emprego de vários expedientes destinados a retirar valores da pessoa jurídica, sem observância da forma legalmente prevista, como a simulação de reserva de lucros não comprovada, para distribuição com isenção de impostos; contratação de serviços sem comprovação; pagamentos diversos a pessoas com vínculo de parentesco, sem inclusão em folha de pagamentos; dispêndios de veículos de luxo utilizados pelos sócios e seus familiares às custas da pessoa jurídica, como, manutenção, combustíveis, IPVA, etc.; pagamentos a beneficiários não identificados, dentre outros.

A decisão recorrida traz interessante excerto sobre o tema, que merece transcrição:

“92. Bem objetivamente, o Sr. Valdir Soares de Mello responde pelo art. 135, inciso III, do CTN, porque sócio-administrador e sob tal administração é que se identificaram pagamentos:

(a) a beneficiários não identificados nas contas contábeis 3.30.10.30.08 - Seguros, 3.30.10.40.11 - Viagens e Estadias, 3.30.10.40.19 - Manutenções Diversas, 3.30.10.50.07 - Contabilidade, 3.30.10.60.01 - Fretes, 3.30.20.10.01 - Comissões de Vendas, 3.30.10.50.05 - Jurídico, 2.30.60.10.03 - Distribuição de Lucros e 2.10.50.40.01 - Dividendos a Pagar (vide respectivas planilhas abrigadas na planilha Infrações Apuradas por Conta Contábil IRPJ.xls). Como já debatido nos itens precedentes, os Interessados não vencem a acusação à simples base de dizer que a autuação não permitiu suficiente individualização/especificação lançamento a lançamento contábil então criticado, ou a insistir na suficiência probatória de cópias de recibos, cheques, depósitos (estes, desacompanhados das respectivas notas fiscais), de notas fiscais sem suficiente discriminação do dispêndio, de contratos de prestação de serviços (consultoria contábil e/ou jurídica) desacompanhados projetos, atas de reunião, memoriais de cálculo, relatórios de horas gastas e/ou materiais utilizados e/ou mão-de-obra utilizada, estudos, ou mesmo sem trazer documentação de suporte a justificar os saldos iniciais do balanço de abertura para o ano de 2009, isso ainda sem dizer de documentação simplesmente não apresentada. [Nos correntes autos, a hipótese de pagamento a beneficiário não identificado é ocorrente nas contas contábeis: 3.30.10.40.19 – MANUTENÇÕES DIVERSAS, num total de R\$ 4.832,50; 3.30.10.60.01 – FRETES, no importe de R\$ 442.385,59]

(b) sem causa nas contas contábeis 3.30.10.30.05 - Telefone, 3.30.10.50.10 - Assistência Técnica e 2.30.60.10.03 - Distribuição de Lucros (vide respectivas planilhas abrigadas na planilha Infrações Apuradas por Conta Contábil IRPJ.xls). Ajunte-se arrazoadado idêntico à alínea anterior. [Nos correntes autos, a hipótese de pagamento sem causa é ocorrente na conta contábil 3.30.10.50.10 – ASSISTÊNCIA TÉCNICA, num total de R\$ 414.925,28]

93. Dúvida não resta que tais circunstâncias (pagamento a beneficiário não identificado e/ou sem causa) nem tangenciam proveito que seja para a manutenção da atividade empresária. O desvio de recurso é evidente. Uma tal atuação concorre com os interesses de sobrevivência da pessoa jurídica. Retifica-se o pressuposto fático da hipótese

‘excesso de poder’ (que compreende, mas sem aí se esgotar, as hipóteses de ‘infração de lei, contrato social ou estatuto’) previsto no referido art. 135, inciso III, do CTN.

94. *D’outro tanto, os Srs. Valdir Soares de Mello, Francisco Esteves de Mello e José Domingos Ferreira respondem pelo art. 124, inciso I, do CTN, porque disputam ‘interesse comum na situação’ constitutiva do ‘fato gerador da obrigação principal’, certo que beneficiados por remuneração indireta em diversas contas contábeis: 3.20.10.10.01 – Custos dos Produtos Vendidos, 3.30.10.30.08 – Seguros, 3.30.10.30.05 – Telefone, 3.30.10.40.11 – Viagens e Estadias, 3.30.10.40.19 – Manutenções Diversas, 3.30.10.50.01 – Administração, 3.30.10.50.06 – Consultoria, 3.30.10.50.12 – Carretos, 3.30.20.10.01 – Comissões de Vendas, 3.30.10.50.05 – Jurídico e 2.30.60.10.03 – Distribuição de Lucros (vide respectivas planilhas abrigadas na planilha Infrações Apuradas por Conta Contábil IRPJ.xls). Ajunte-se arrazoado idêntico à alínea (a) do parágrafo 92 desse Voto. [Nos correntes autos, a hipótese de remuneração indireta de sócios é ocorrente nas contas contábeis: 3.20.10.10.01 – CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS, no importe de R\$ 141,70, a favor do Sr. Francisco Esteves de Mello, para ‘Conserto BMW – DFC 0108’; 3.30.10.40.19 – MANUTENÇÕES DIVERSAS, no importe de R\$ 650,00, a favor do Sr. Francisco Esteves de Mello, para ‘Alinhamento/Balanceamento Chrysler EPB – 0572’, no importe de R\$ 10.965,65, a favor de José Domingos Ferreira, para ‘Boleto s/ NF – Itatiaia Automóveis Ltda.’, no importe de R\$ 940,67, a favor do Sr. Valdir Soares de Mello, para ‘CONTROLAR BMW EVZ – 6666’ e ‘Troca de Óleo BMW ENF – 6666’; 3.30.10.50.12 – CARRETOS, no importe de R\$ 10.000, a favor do Sr. José Domingos Ferreira]”.*

A situação relatada, em minha visão, configura clara confusão patrimonial entre a pessoa jurídica e seus sócios, o que caracteriza excesso de poderes, a atrair a responsabilidade do art. 135, III do CTN.

Essa confusão patrimonial fere o princípio contábil da “entidade”, previsto no art. 4º da Resolução CFC nº 750, de 29/12/1993, publicado no DOU de 31/12/1993, *verbis*:

“SEÇÃO I

O PRINCÍPIO DA ENTIDADE

Art. 4º. O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio

não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único – O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.”

Nesse passo, os sócios como detentores de cotas do capital social da pessoa jurídica não dispõem de seu patrimônio para lançar mão e arcar com despesas pessoais a seu livre talante, como ocorrido, sem qualquer consequência jurídica.

Aliás, não sem razão, dispõe o art. 50 do Código Civil que, “*em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.*” (destacado)

É exatamente esse o caso dos autos, tanto assim que, segundo consta da declaração de voto proferida no julgamento de primeiro grau, há referência a deferimento de medida cautelar fiscal de bloqueio de bens de todos os sócios da pessoa jurídica para evitar o esvaziamento patrimonial da sociedade e garantir os créditos da Fazenda Nacional.

Em seu favor o recorrente sustenta que não houve imposição de multa qualificada no lançamento, o que levaria ao reconhecimento de ausência de dolo, que, em seu entendimento, seria inerente à aplicação do art. 135, III do CTN, tampouco havendo demonstração do interesse comum em relação aos créditos glosados na apuração do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos.

A esse respeito, filio-me à tese exposta na declaração de voto já mencionada, eis que, diversamente do que prega o recorrente, indigitado art. 135 não exige o dolo ou a fraude para atribuição de responsabilidade, mas tão-somente a constatação de infração à lei ou o excesso de poderes, não se exigindo sempre que esta “infração à lei”, no âmbito tributário, corresponda ao dolo, fraude ou sonegação, a exigir a qualificação da multa, conforme estatuído nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

Aproveitando o ensejo, reproduzo o trecho em comentário:

“133. Em relação aos créditos tributários constituídos com a multa vinculada ou isolada em seu patamar básico (75%), ou seja, nos casos em que não restou configurada a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio (evidentes infrações à lei), entendo que a ausência de qualificação da multa vinculada ou isolada não permite concluirmos pela inoccorrência de infração à lei por parte do administrador da empresa, vez que (i) a qualificação da multa somente é cabível nos casos de sonegação, fraude ou conluio, ou seja, não alberga todas as potenciais infrações à lei (neste ponto, é muito elucidativo relembrar a pacífica jurisprudência do STJ acerca da responsabilidade

tributária do sócio administrador na dissolução irregular da empresa, ainda que possa não restar configurada sonegação, fraude ou conluio diretamente relacionados com a obrigação tributária objeto do lançamento, vez que a infração à lei pode materializar-se apenas com a própria dissolução irregular – AgRg no AREsp 608.701/SC, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/02/2015, DJe 03/03/2015) e (ii) é extremamente comum a impossibilidade de qualificação da multa decorrer diretamente da inércia do contribuinte em apresentar os livros ou documentos solicitados pela fiscalização.”

Assim, nem toda infração à lei impõe a necessária existência de intenção dolosa, inclusive por força do art. 136 do CTN, *“a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”*

Por fim, a alegação de que não foi apresentada causa específica para atribuição de responsabilidade em relação ao PIS/Pasep e Cofins, entendo que a responsabilização dos sócios decorre da constatação de uma série de situações que demonstram o risco da impossibilidade de satisfação do crédito tributário, devendo esse exame abordar o contexto fático em que verificadas as infrações e não circunstâncias isoladas, haja vista que quaisquer infrações tributárias que resultem insuficiência de recolhimento de tributos, necessariamente implicarão no aumento das disponibilidades financeiras da pessoa jurídica sujeitas às ingerência dos seus sócios, não custando frisar que, neste processo, constata-se a ocorrência de confusão patrimonial.

Em face de todo o acima exposto, conheço em parte do recurso e, nessa parte, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Robson José Bayerl