Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19515.720745/2013-40

Processo nº	19515.720745/2013-40
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**1301-004.781 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	17 de setembro de 2020
Recorrente	EUROPACK INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS TERMOPLASTICOS E OUTROS
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2008

MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE INTERNO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF é mero instrumento de controle interno com impacto restrito ao âmbito administrativo. Inteligência do art. 2º do Decreto nº 8.303/2014.

Ainda que ocorram problemas com a emissão, ciência ou prorrogação do MPF, que não é o caso dos autos, não são invalidados os trabalhos de fiscalização desenvolvidos. Isto se deve ao fato de que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, e, detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não pode o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

LANÇAMENTO. NULIDADE. REQUISITOS LEGAIS PRESENTES. INOCORRÊNCIA.

Não é nulo o auto de infração lavrado por autoridade competente quando se verificam presentes no lançamento os requisitos exigidos pela legislação tributária e não restar caracterizado o cerceamento do direito de defesa.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Começa a fluir o prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ser lançado, quanto aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. MATÉRIA SUMULADA.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de oficio proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de

oficio, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC. Precedentes das três turmas da Câmara Superior - Acórdãos 9101-001.863, 9202-003.150 e 9303-002.400. Precedentes do STJ - AgRg no REsp 1.335.688-PR, REsp 1.492.246-RS e REsp 1.510.603-CE. Súmula CARF nº 108.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.
Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se, em tese, nas hipóteses tipificadas no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/64.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, I, DO CTN. INTERESSE JURÍDICO COMUM NÃO DEMONSTRADO. IMPOSSIBILIDADE.

Ausente comprovação de que os coobrigados possuíam interesse jurídico, e não meramente econômico, na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, impõe-se retirá-los do polo passivo da exigência.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. COMPROVAÇÃO DA CONDIÇÃO DE ADMINISTRADORES DO CONTRIBUINTE.

Somente se mantém a responsabilidade atribuída com base no art. 135, III, do CTN àqueles que, comprovadamente, exerciam a administração da pessoa jurídica à época dos fatos gerados da obrigação tributária.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Ano-calendário: 2008, 2009

OMISSÃO DE RECEITAS. PROVAS.

Somente se mantêm as exigências baseadas em omissão de receitas nos casos em que a autoridade fiscal consegue comprovar, ainda que por indícios convergentes, a materialidade da infração.

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. SAÍDA DE PRODUTOS SEM A EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS. ALÍQUOTA MAIS ELEVADA.

No caso de omissão de receitas, devido à presunção legal de saída de produtos à margem da escrituração fiscal e à consequente impossibilidade de separação por elementos da escrita, utiliza-se a alíquota mais elevada, daquelas praticadas pelo sujeito passivo, para a quantificação do imposto devido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso em relação às matérias objeto do pedido de desistência parcial (períodos de apuração de agosto a dezembro de 2008), e, na parte conhecida em dar provimento parcial aos recursos para manter a exigência somente em relação à parcela da infração relativa à omissão de receita com base em cancelamento fictício de notas fiscais relativa aos clientes objeto de circularização (Cervejaria Kaiser do Brasil Ltda. e a três filiais da Perdigão Agroindustrial S/A), nos seguintes

Documento nato-digital

termos: (i) acolher parcialmente a arguição de decadência em relação ao crédito tributário dos períodos de apuração de janeiro a julho de 2008 e cancelar a parcela do crédito tributário correspondente, mantendo a exigência apenas em relação à parcela da infração relativa à omissão de receita com base em cancelamento fictício de notas fiscais relativa aos clientes objeto de circularização (Cervejaria Kaiser do Brasil Ltda. e a três filiais da Perdigão Agroindustrial S/A); (ii) no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: (a) em relação à omissão de receita com base em cancelamento fictício de notas fiscais, excluir da base de cálculo do lançamento todas as notas fiscais que não foram objeto de circularização junto aos clientes, mantendo a multa qualificada de 150% em relação à parcela da exigência remanescente (relativa aos clientes Cervejaria Kaiser do Brasil Ltda. e a três filiais da Perdigão Agroindustrial S/A); (b) cancelar integralmente a infração de omissão de receitas decorrente de pagamentos a fornecedores por meio de recursos mantidos à margem da escrituração; (c) manter a exigência baseada em omissão de receitas decorrente de registros contábeis efetuados na conta contábil Clientes, sem trânsito em conta de resultado, mas reduzir a penalidade aplicada para 75%, entendimento acompanhado pelo Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior com base nas conclusões do voto condutor; e (d) dar provimento parcial ao recurso de Peter Reiter para manter a responsabilidade que lhe foi atribuída - com base no art. 135, III, do CTN - somente em relação à parcela da infração mantida de omissão de receita com base em cancelamento fictício de notas fiscais de venda.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, José Eduardo Dornelas Souza, Rogério Garcia Peres, Heitor de Souza Lima Junior, Lucas Esteves Borges e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente). Ausentes o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa e a Conselheira Bianca Felícia Rothschild.

Documento nato-digital

Relatório

EUROPACK INDÚSTRIA E COMÉRCIO TERMOPLÁSTICO recorre a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 09-57.049 proferido pela 5ª Turma da Delegacia de Julgamento no Rio de Janeiro que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada.

O Presidente da turma julgadora de primeira instância recorre de ofício a este Conselho, com fulcro no art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972, c/c art. 1º da Portaria MF nº 03, 03 de janeiro de 2008, haja vista o acórdão de origem ter exonerado o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa em valor total superior a R$ 1.000.000,00.

Trata o presente de Auto de Infração de IPI decorrente de omissões de receitas, apuradas em procedimento fiscal, do qual resultou a lavratura de Autos de Infração de IRPJ e CSLL no processo n° 19515.720741/2013-61, além de autuações de PIS/Pasep e Cofins em processo próprio.

A Terceira Turma da DRJ em Juiz de Fora proferiu o Acórdão n° 09-57-049, em 10/03/2015, julgando a impugnação procedente em parte, mantendo o crédito tributário lançado, mas afastando a sujeição passiva em relação aos sócios quotistas Salomão Gorenzvaig, CPF n° 215.296.718-68, e Paul André Reiter, CPF n° 225.401.788-80.

A Recorrente foi cientificada em 17/03/2015 e interpôs recurso voluntário em 08/07/2015, Já o responsável Peter Reiter foi cientificado em 08/07/2015 e apresentou recurso voluntário em 08/07/2015.

Por meio da Resolução 3302-000.552 declinou-se competência para a 1ª Seção de Julgamento.

Ato contínuo, o processo foi sorteado a este relator na forma regimental.

Por meio da petição de fls. 1921-1923 o contribuinte apresentou pedido de desistência parcial do recurso voluntário para inclusão de parte dos débitos em programa de parcelamento ("PERT"). A desistência não abrangeria o questionamento da multa qualificada e a arguição de decadência.

Em 08 de julho de 2019 a unidade de origem solicitou juntada aos autos de memorando por meio do qual informa que no processo 10880.741952/2018-18, o contribuinte solicita revisão do parcelamento da Lei 13.946/2017 - PERT, relativa a parcela dos débitos presente processo, em relação aos quais alega ter solicitado desistência dos recursos/impugnação. Por fim, requereu a devolução dos autos àquela unidade a fim de pudesse dar continuidade aos trabalhos referente a tal revisão de parcelamento.

Na sessão de 14/08/2019, por meio da Resolução nº 1301-000.715, este colegiado converteu o julgamento em diligência, nos seguintes termos:

Documento nato-digital

> Compulsando os autos, entendo que o julgamento não tem condições de prosseguir antes do esclarecimento da unidade de origem sobre a abrangência dos débitos efetivamente incluídos em parcelamento. Explico.
>
> O contribuinte, em seu pedido de desistência parcial, aduz que somente mantém a discussão em relação à qualificação da multa e da arguição de decadência.
>
> Contudo, há necessidade de esclarecer se no parcelamento efetivamente levado a cabo o contribuinte incluiu todos os períodos de apuração objeto de lançamento ou somente àqueles em que, se acatada a arguição de decadência, ainda permaneceriam exigíveis.
>
> Ante ao exposto, os autos devem ser encaminhados à unidade de origem a fim de que esclareça se os débitos incluídos no parcelamento referem-se a todos os períodos de apuração da presente exigência, e, em caso contrário, informe e discrimine qual o crédito tributário, por período de apuração, permanece em discussão nos autos.
>
> Ao final, deve ser elaborada informação fiscal com suas conclusões e o contribuinte e o *coobrigado recorrente* devem ser intimados para que, querendo, manifestem-se no prazo de 30 dias sobre as informações prestadas.

Os autos retornaram à unidade de origem e, após intimação ao contribuinte, esclareceu-se que (fl. 1992):

> A Requerente confirma as informações da Planilha de Valores para desmembramento do Processo - Parcelamento/PERT - ECOB/DERAT, requerendo o prosseguimento do processo administrativo em relação ao período de **01/2008 a 07/2008** em razão do questionamento da Qualificação da Multa das Infrações Fiscais e do Prazo Decadencial.
>
> Logo, a **desistência parcial do auto de infração** em comento se refere ao período de **08/2008 a 12/2008**, conforme planilha anexada a intimação pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo. [grifos do original]

Retornando ao cerne da exigência, reproduzo excertos do relatório da decisão recorrida.

Trata o presente processo do auto de infração de fls. 1351 a 1355, lavrado pela DEFIS/SPO, no qual consta a exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), cód. 2945, no valor de R$ 2.364.154,29, multa de ofício qualificada no percentual de 150% no valor de R$ 3.546.231,39; juros moratórios, no valor de R$ 1.113.113,93; Multa Regulamentar, cód. 3738, no valor de R$ 4.839,90.

De acordo com o termo de constatação de infração fiscal de fls. 690 a 711, os lançamentos decorrem de apuração de omissão de receitas decorrente de cancelamento fictício de notas fiscais de vendas, de pagamentos efetuados com recursos estranhos à contabilidade com baixa da conta contábil "FORNECEDOR" e de lançamentos mensais atípicos efetuados como provisões na conta contábil "CLIENTES - MERCADO INTERNO" sem o trânsito em contas de resultado.

Documento nato-digital

Com fundamento nos arts. 71, inciso I, e 80, caput e § 6º, todos da Lei nº 4.502/64, foi aplicada a multa qualificada, no percentual de 150%, pela constatação de sonegação, decorrente da omissão intencional da escrituração das notas fiscais de saídas de vendas efetivas escrituradas como canceladas, do provisionamento da conta clientes, deixando de oferecer como contrapartida conta representativa de receita, e de pagamento de fornecedores com recursos estranhos a contabilidade, resultante de omissão de receita. Além disso, foi feita representação fiscal para fins penais, uma vez que a conduta apurada caracterizaria crime contra ordem tributária, tipificado nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.

A autuação tem como fundamento os arts. 34, inciso II, 122, 124, 125, inciso III, 127, 130, 199, 200, incisos III e IV, 202, incisos III e V, todos do Decreto nº 4.544, de 2002(RIPI/2002).

Foi ainda atribuída pela autoridade fiscal a corresponsabilidade tributária às pessoas físicas abaixo listadas, conforme Termo de Responsabilidade Tributária (fls. 1356 a 1373).

• Peter Reiter, CPF nº 012.254.028-82, sócio administrador e responsável pela autuada;

• Salomão Gorenzvaig, CPF nº 215.296.718-68; sócio no período de 31/01 a 31/12/2008; e

• Paul André Reiter, CPF nº 225.401.788-80, sócio até 31/01/2008.

Os sócios responderiam solidariamente pelo crédito tributário lançado por terem, em tese, praticado atos com infração a lei, caracterizados como crimes contra ordem tributária, com fundamento nos arts. 121, 124 e 135, do Código Tributário Nacional (CTN).

Cientificados da autuação e da sujeição passiva solidária em 20/08/2013, por intermédio de procurador regularmente constituído, os interessados apresentaram em 19/09/2013 impugnação de fls. 1385 a 1411, acompanhada dos documentos de fls. 1412 a 1794, na qual, alegam a tempestividade e, ainda:

Preliminarmente, a nulidade da autuação:

- por ausência de expedição do competente mandado de procedimento fiscal (MPF), haja vista que a autoridade fiscal procedeu a diligências para apuração do IPI muito antes da inclusão destes tributos na competência instaurada pelo MPF que inaugurou a ação fiscal;

- por descumprimento do art. 142 do Código tributário Nacional, no tocante à determinação da matéria tributável, tendo deixado de verificar a ocorrência do fato gerador, em relação ao item Notas Fiscais Ficticiamente canceladas, pois teria circularizado apenas dois de seus clientes e considerado que notas fiscais de mais de 30 clientes teriam sido ficticiamente canceladas, sem comprovar o efetivo recebimento de tais notas pelo sujeito passivo;

- pela imposição do IPI sobre fato gerador presumido sem previsão legal e isto porque não houve por parte da fiscalização a comprovação de que todas as notas fiscais consideradas no lançamento foram efetivamente canceladas ficticiamente;

Documento nato-digital

E, no mérito:

- insurgem-se contra a aplicação da multa de ofício qualificada, bem como da contagem do prazo decadencial para o lançamento, ante a falta de comprovação de conduta dolosa praticada pela autuada, até mesmo porque o lançamento foi efetuado com base em presunção subjetiva de omissão de receitas;

- defendem a ausência de comprovação de que suas notas fiscais de saída foram efetivamente canceladas ficticiamente, ante a falta de prova do recebimento pelo sujeito passivo dos valores representados em tais notas fiscais; inclusive a fiscalização, adotando procedimento ilegal, considerou como canceladas ficticiamente notas fiscais que teriam sido efetivamente canceladas, de acordo com relação de notas fiscais acostada aos autos.

- defendem a impossibilidade de incidência de juros sobre a multa de ofício.

E alegam, ainda quanto ao mérito:

- a decadência dos créditos tributários lançados de fatos geradores anteriores a 20/08/2013, ante a desqualificação da multa de ofício, sujeitando-se o lançamento ao prazo decadencial previsto para o lançamento por homologação, contido no § 4º, do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN).

- todos os lançamentos efetuados sob a rubrica Omissão de Receita – CTA 112020002 Clientes – Mercado Interno – 2008 correspondem efetivamente à correção contábil realizada com o fim de regularizar o saldo credor da conta clientes em razão do recebimento de notas fiscais tidas equivocadamente como canceladas, o que poderia ser facilmente verificado ao realizar-se a conciliação do anexo III com o razão contábil e a DIPJ;

- quanto à infração por omissão de receitas decorrentes de lançamentos mensais atípicos, efetuados como provisões na conta contábil "Clientes - Mercado Interno" sem o trânsito em contas de resultado, mais uma vez a autoridade fiscal presumiu omissão de receitas sem verificar se esta se deu, pois para todos os lançamentos a débito na conta contábil 1120200002 – Clientes- Mercado Interno – 2008, existe o respectivo lançamento a crédito na conta contábil 4120300001 – Custos dos Produtos Vendidos, que foram devidamente escriturados e correspondem a regularização de saldo credor da conta clientes em razão de recebimento de notas fiscais canceladas, tendo sido os valores já oferecidos à tributação;

- quanto à infração por omissão de receitas por pagamentos efetuados supostamente com recursos estranhos à contabilidade, trata-se de mero acerto contábil em razão de descontos concedidos pelos fornecedores Sol e Braskem durante o período, e que podem ser verificados pelo encontro do livro diário, balancete e DIPJ. Não houve qualquer pagamento realizado com recursos à margem da contabilidade, pois sequer pagamento houve e os descontos concedidos foram devidamente escriturados;

- que a autoridade fiscal deveria ter realizado verdadeira auditoria de produção, buscando definir os produtos que efetivamente entendeu produzidos e vendidos sem a respectiva nota fiscal e registro em livro próprio. Assim, deveria a fiscalização ter buscado elementos subsidiários e não aplicar a alíquota mais elevada sobre uma base presumida;

Documento nato-digital

- que a autoridade fiscal incorreu em grave erro ao atribuir a responsabilidade tributária solidária aos sócios quotistas, posto que os Srs. Paul André e Salomão Gorenzvaig jamais tiveram qualquer poder de administração, o que cabia individualmente, na forma da alteração contratual vigente à época, ao Sr. Peter Reiter; nesta linha, haveria apenas uma imputação genérica da suposta responsabilidade, não havendo provas de atos concretos que tivessem sido praticados individualmente por quaisquer dos sócios com abuso do contrato social ou infração lei, não se justificando nem a responsabilidade prevista no art. 135, nem a responsabilidade solidária prevista no art. 124, ambos do Código Tributário Nacional;

Por fim, requerem o reconhecimento da invalidade das autuações, a decretação de insubsistência ou improcedência do lançamento, bem como protesta pela posterior juntada de documentos.

Conforme já relatado, o colegiado *a quo* julgou a impugnação apresentada procedente em parte, mantendo o crédito tributário lançado, mas afastando a sujeição passiva em relação aos sócios quotistas Salomão Gorenzvaig, CPF n° 215.296.718-68, e Paul André Reiter, CPF n° 225.401.788-80.

O contribuinte foi cientificado em 17/03/2015 e interpôs recurso voluntário de fls. fls. 1873-1901 em 08/07/2015. Já o responsável Peter Reiter foi cientificado em 08/07/2015 e apresentou recurso voluntário de fls. 1842-1870 em 08/07/2015.

Em apertada síntese, os Recorrentes aportam razões no sentido de sustentar: a nulidade do procedimento de fiscalização, tendo em vista a ausência de expedição de Mandado de Procedimento Fiscal; a nulidade da autuação em virtude do descumprimento das normas do art. 142 do Código Tributário Nacional; nulidade da autuação pela imposição de IPI sobre fato gerador presumido sem previsão legal; a inconsistência da qualificação da multa; a ocorrência de caducidade do direito de lançar; a ausência de comprovação de que notas fiscais foram canceladas ficticiamente; a ausência de pagamentos efetuados à margem da escrituração; contesta a aplicação da alíquota presumida de 15%; a duplicidade de tributação de receitas; a exigência, em qualquer que seja a situação, de prova dos atos concretos de abuso de contrato ou infração de lei capaz de servir de lastro para a imputação de responsabilidade tributária; e a não incidência de juros sobre as multas.

Faz necessário ainda esclarecer que, por meio da Resolução nº 1301-000.327, este colegiado converteu o julgamento do processo principal em diligência (processo nº 19515.720741/2013-61), especificamente em relação ao mérito da exigência, nos seguintes termos:

> Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo.
>
> Cuida o presente processo de exigências de IRPJ, CSLL e MULTA ISOLADA, relativas ao ano calendário de 2008.
>
> Em conformidade com os TERMOS DE CONSTATAÇÃO aportados aos autos pela Fiscalização (fls. 872/891; 1763/1765; e 1820/1822), foram imputadas à contribuinte fiscalizada as seguintes infrações:
>
> i) omissão de receitas, caracterizada por cancelamento de notas fiscais classificado como FICTÍCIO (multa qualificada de 150%);

Documento nato-digital

ii) omissão de receitas, caracterizada por pagamento a fornecedores por meio de recursos mantidos à margem da escrituração (multa qualificada de 150%);

iii) omissão de receitas, caracterizada por registros contábeis efetuados na conta contábil CLIENTES, sem trânsito em conta de RECEITA (multa qualificada de 150%);

iv) glosa de despesas e juros bancários, por falta de comprovação do atendimento aos requisitos de necessidade, usualidade e normalidade, preconizados pela legislação de regência; e

v) MULTA ISOLADA em decorrência de insuficiência de recolhimento de antecipações obrigatórias (estimativas).

Por entender ser necessária a complementação de informações, conduzo meu voto no sentido de CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA para que a autoridade autuante preste os seguintes esclarecimentos:

RELATI/VAMENTE À OMISSÃO DE RECEITAS CARACTERIZADA PELO CANCELAMENTO FICTÍCIO DE NOTAS FISCAIS:

i) informar se foram coletados junto aos clientes da fiscalizada que foram submetidos à circularização os comprovantes dos pagamentos correspondentes às notas fiscais supostamente canceladas de forma fictícia, anexando ou indicando, se for o caso, a documentação pertinente;

ii) esclarecer quais os fundamentos que serviram de suporte para classificar como FICTÍCIOS os cancelamentos de notas fiscais, indicados no ANEXO de fls. 892/899, para os quais não houve circularização na pessoa jurídica destinatária das mercadorias.

RELATIVAMENTE À OMISSÃO DE RECEITAS CARACTERIZADA POR PAGAMENTOS COM RECURSOS ESTRANHOS À CONTABILIDADE - BAIXA DA CONTA CONTÁBIL FORNECEDORES:

i) informar quais os elementos que serviram de lastro para considerar quitadas, pela fiscalizada, notas fiscais emitidas por SOL EMBALAGENS PLÁSTICAS LTDA e BRASKEM S/A;

ii) esclarecer qual a forma pela qual referidas notas fiscais foram quitadas.

Aqueles autos retornaram à unidade de origem que assim se manifestou a respeito das informações solicitadas por este colegiado:

[...]

Em razão de que todos os elementos comprobatórios se encontram disponibilizados no e-processo, apresentamos a seguir apenas os elementos de convicção desta fiscalização quando da lavratura do auto de infração, em vista que em alguns casos a interessada não apresentou qualquer elemento, indicação ou resposta a algumas questões.

1ª QUESTÃO:
Informar se foram coletados junto aos clientes da fiscalizada que foram submetidos à circularização os comprovantes de pagamentos correspondentes às notas fiscais supostamente canceladas de forma fictícia, anexando ou indicando, se for o caso, a documentação pertinente;

RESPOSTA:

Documento nato-digital

Esta fiscalização procedeu através do **T11- Termo de Constatação e Intimação Fiscal (fls. 490/494)**, embasado nas respostas dos clientes Cervejaria Kaiser Brasil S/A, Perdigão Agroindustrial S/A, (CNPJ final 0001-17, 0114-13 e 0190-74), a intimação para comprovar ou justificar a inclusão destas vendas na composição da base de cálculo do PIS e da Cofins Não Cumulativa, dando as mesmas o tratamento de VENDAS EFETUADAS E RECEBIDAS.

A fiscalizada, nas diversas oportunidades em que se manifestou sobre o assunto, não demonstrou como indevido este entendimento, ao contrário, sempre solicitou prazo para atendimento e alegando que procurava dentro da contabilidade terceirizada tal justificativa que nunca houve.

Importante destacar que no citado Termo deixamos claro que: **"Não logrando demonstrá-lo, esta Fiscalização poderá lançar de ofício os tributos eventualmente devidos com os acréscimos legais cabíveis."**

Assim sendo não houve qualquer prova por parte da fiscalizada que caracterizasse tais vendas como canceladas, sendo tais transações confirmadas pelos clientes como efetivas.

2ª QUESTÃO:
Esclarecer quais os fundamentos que serviram de suporte para classificar como FICTÍCIOS os cancelamentos de notas fiscais, indicados no ANEXO de fls. 892/899, para os quais não houve circularização na pessoa jurídica destinatária das mercadorias.

RESPOSTA:
A aplicação da legislação em vigor, tanto no âmbito estadual (ICMs), como no federal (IPI), dispõe de forma sistemática os procedimentos a serem adotados pelo contribuinte para serem aceitas como canceladas, a saber:

a) Conservar rigorosamente no talonário ou formulário contínuo ou nos jogos soltos, todas as vias, pois a ausência de qualquer uma das vias poderá levar o Fisco a supor que o documento fiscal (cancelado) foi utilizado para acobertar saídas de mercadorias, sendo então exigido os impostos devidos; b) Declarar por escrito no verso da nota fiscal cancelada os motivos que determinaram o cancelamento desta, mencionando, se for o caso, o número da nova nota fiscal emitida, quando for o caso de substituição do documento cancelado.

Pode-se verificar que a fiscalização por diversas vezes solicitou a apresentação de todas as vias das notas fiscais informadas como **CANCELADAS** pelo contribuinte, dando oportunidade a fiscalizada a apresentar **TODAS AS VIAS** conforme determinam as legislações do ICMS e do IPI, conforme bem se manifestou a DRJ/RJO neste sentido em seu Acórdão.

A falta de apresentação de todas as vias da nota fiscal cancelada faz prova contra o contribuinte, cabendo a ele ilidir este entendimento, através da apresentação de todas as notas fiscais canceladas com a devida justificativa do cancelamento anotado no verso da mesma.

3ª QUESTÃO:
Informar quais os elementos que serviram de lastro para considerar quitadas pela fiscalizada, notas fiscais emitidas por SOL EMBALAGENS PLÁSTICAS LTDA e BRASKEM S/A.

Documento nato-digital

RESPOSTA:
O lançamento realizado pela fiscalizada faz prova neste sentido. Não houve durante a fiscalização ou mesmo na apresentação da impugnação efetiva prova por parte do contribuinte quanto a sua alegação de que o "ajuste" efetuado correspondia a correção contábil para regularização de descontos concedidos pelos fornecedores SOL e BRASKEM.

O contribuinte reconheceu através das declarações anexadas as operações realizadas com os fornecedores acima mencionados, tentando descaracterizar, entretanto, o lançamento afirmando tratar-se de descontos concedidos. Preliminarmente o lançamento contábil realizado não se coaduna com tal alegação e, prosseguindo-se na análise da impugnação, mais uma vez reconhece a omissão de receita o contribuinte quando alega ser um desconto financeiro, este não oferecido à tributação, da mesma forma.

As declarações por parte dos fornecedores inicialmente apresentadas anexam as notas fiscais comprobatórias das operações realizadas. Intimado o contribuinte a justificar tal lançamento limitou-se a apresentar as cartas de comprovante de quitação das empresas envolvidas. Em nenhum momento tanto o contribuinte como seus fornecedores informaram tratar-se de descontos concedidos. Cumpre observar que não houve qualquer oferecimento à tributação neste sentido por parte do contribuinte em sua contabilidade ou DIRPJ.

O lançamento contábil efetuado não retrata também tal fato. Como alegar ajuste se ao realizar o lançamento contábil o próprio contribuinte não o faz de forma correta.

Não traz a tona a autuada a motivação deste desconto financeiro, que foge aos padrões de normalidade, não sendo crível tal alegação.

Mais uma vez a contabilidade do contribuinte não o ajuda a fazer prova cabal para ilidir o lançamento efetuado.

4ª QUESTÃO:
Esclarecer qual a forma pela qual referidas notas fiscais foram quitadas.

RESPOSTA:
Conforme cartas emitidas pelos fornecedores e anexadas ao presente processo todas as notas fiscais foram quitadas, motivo pelo qual entendeu esta fiscalização se tratar de pagamento com recursos estranhos a contabilidade, ocasionando a omissão de receitas.

Após despacho de saneamento a fim de que o contribuinte fosse intimado do resultado da diligência naqueles autos, em especial sobre o direito de se manifestar sobre suas conclusões, a Recorrente anexou o expediente de fls. 3146-3154, aduzindo, em síntese:

- Em relação à 1ª Questão:

- Conforme já discorrido no Recurso Voluntário, a Autoridade Fiscal, tomando por base a amostragem realizada em diligência junto a **DOIS** clientes da Recorrente, acabou por **presumir um cancelamento fictício de 359 notas fiscais,** sendo que somente diligenciou à clientes que representam **27 notas fiscais,** tidas por canceladas ficticiamente.

Documento nato-digital

Verifica-se, até mesmo pela resposta a informação fiscal acima transcrita, que não houve por parte da Fiscalização a suposta comprovação de que tais notas fiscais foram efetivamente canceladas ficticiamente.

Em contrapartida, a Recorrente traz elementos sólidos, conforme relação demonstrada na questão seguinte (ng 2) em que comprova que diversas notas fiscais foram de fato canceladas, situação que demonstra claramente a ilegal presunção adotada pela Fiscalização, vez que acabou por considerar como canceladas ficticiamente notas fiscais que foram **efetivamente canceladas.**

- Em relação à 2ª Questão:

Em resposta a Fiscalização informa que solicitou a Recorrente a apresentação de todas as vias das notas fiscais tidas como canceladas, porém não obteve sucesso, apresentando este argumento para manutenção da autuação, ou seja, a AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO CANCELAMENTO POR PARTE DA AUTUADA.

Ora, mais uma vez a Fiscalização fundamenta a autuação em mera presunção sem de fato comprovar o FICTÍCIO cancelamento das referidas notas fiscais.

De outra sorte, a Recorrente constatou que dentre as notas fiscais relacionadas em fls. 892/899, objeto dessa diligência, **foram de fato CANCELADAS** diversas notas fiscais, conforme anexos de **fls. 1924 a 2203** destes autos administrativos.

Para demonstrar o quanto alegado, a Recorrente traz a relação das notas fiscais que foram efetivamente canceladas:

[...]

Como bem se vê da amostragem de Notas Fiscais juntadas, não há se falar em cancelamento fictício de tais notas, posto que todas estão representadas em suas 5 vias, não podendo, jamais, compor os lançamentos fiscais sob a rubrica de CANCELAMENTO FICTÍCIO DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS, para fins de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IPI, devendo, portanto, tais lançamentos serem cabalmente afastados.

Nesse sentido, a Recorrente trouxe mais que o dobro da amostragem feita pelo Auditor Fiscal, comprovando que tais Notas Fiscais foram **EFETIVAMENTE CANCELADAS,** uma vez que apresentadas em todas as suas vias.

Reitera-se que a Autoridade Fiscal procedeu ao lançamento da **totalidade** das Notas Fiscais canceladas, tendo-as por fictamente canceladas.

Documento nato-digital

Nesse caso, caberia a fiscalização diligenciar junto a todos os Clientes para assim efetuar de forma correta o lançamento fiscal.

A ausência de diligência junto aos compradores revela a fragilidade do lançamento fiscal que em caso de omissão direta acabou sendo efetuado por meio de presunção em amostragem realizada.

Ademais, a amostragem colhida pela fiscalização, repita-se 27 notas fiscais, jamais pode justificar a omissão direta prevista pelo artigo 24 da Lei 9.249/95, como bem elide a amostragem das notas fiscais carreadas pela Recorrente.

Assim, não pode se sustentar a imputação genérica e fundada em presunção feita com base em apenas dois clientes da Recorrente, sendo necessária a prova direta de que todas as notas fiscais apontadas como ficticiamente canceladas realmente o foram.

- Em relação à 3ª Questão:

Consoante se verifica acima, a fiscalização em sua resposta afirma que "o lançamento realizado pela fiscalizada faz prova nesse sentido" e que a fiscalizada não comprovou a concessão dos descontos. E vai mais além ao afirmar que em nenhum momento nem a Recorrente nem os fornecedores nas cartas de quitação apresentadas falam em descontos concedidos.

Verifica-se novamente que a fiscalização não responde objetivamente a questão formulada por esse Conselho, limitando-se a informar que a Recorrente não comprovou os descontos recebidos numa clara inversão de valores. Nesse sentido, é possível concluir que a fiscalização não comprovou o pagamento dessas notas fiscais com recursos não contabilizados.

No que tange a contabilização, foi feito um lançamento a CRÉDITO no RESULTADO DO EXERCÍCIO oferecendo, portanto, à tributação do IR e da CSLL, apesar de a autuação quanto a esses tributos, o que é INCONTROVERSO. Ora, se tais valores se encontram CREDITADOS no RESULTADO DO EXERCÍCIO é evidente que foram tributados para IR e CSLL, não cabendo nem que se entrar no mérito da autuação para esses tributos.

Quanto a tributação do IPI, do PIS e da COFINS, também autuadas nesses valores, não há que se falar em RECEITA FISCAL TRIBUTÁVEL haja vista tratar-se de descontos concedidos pois não ocorreram tais pagamentos.

- Em relação à 4ª Questão:

Documento nato-digital

Conforme explicado na questão anterior (ng 3) a quitação contida na contabilidade da Recorrente refere-se a **descontos concedidos** e não pagamentos com recursos não contabilizados.

Prova da existência de tais descontos são as declarações dos dois fornecedores (SOL e BRASKEM) anexas à Impugnação.

No curso da fiscalização há informação tanto da SOL quanto da BRASKEM de que houve a liquidação de duplicatas, estando tais duplicatas quitadas. De seu turno, as declarações trazidas junto à Impugnação apontam exatamente o mesmo, que tais duplicatas foram quitadas. A mencionada quitação refere-se a descontos concedidos, ou em forma de Bonificações/Rebates.

A fiscalização está confundindo o termo "quitação" com pagamento em espécie, o que, conforme explicado acima, não é verdade, posto que a quitação ocorreu através de **descontos concedidos.**

No presente caso observa-se que a aplicação do regime jurídico das bonificações e dos descontos comerciais é o mesmo, seja porque estão ambos tratados nos CPCs 16 e 30, aprovados pelas Deliberações CVM 575 e 597/09, seja porque, independentemente disto, na essência o fato do vendedor oferecer vantagem ao comprador para incrementar as vendas, preenche o conceito de bonificações, conforme já reconhecido pela própria Administração Tributária, no Parecer CST/SIPR 1.386/82 e na IN SRF 51/78, os quais conceituam as bonificações e os descontos comerciais como vantagens ofertadas pelo vendedor ao comprador.

Se a vantagem (bonificação ou desconto comercial) se der mediante a entrega de mercadoria (a), em moeda para rebaixe/rebate de preço (b) ou em desconto em duplicata a vencer (c), trata-se, na essência, de redução de custos de aquisição de produtos, que não revelam ingresso de recursos novos no caixa da entidade, e, como tal, nos termos da Lei Comercial, não preenchem o conceito de "receita", mas antes servem à reduzir o custo de aquisição de seus estoques.

Nesse sentido, devem ser acolhidas as declarações dos fornecedores que reconhecem que as duplicatas tidas por pagamentos com recurso à margem da contabilidade **foram, em verdade, quitadas com descontos e bonificações concedidos.**

No que tange a solicitação de informação na letra "h" do Despacho de Saneamento, a Contribuinte esclarece que NÃO há pedido de desistência parcial nos presentes autos.

É o relatório.

Documento nato-digital

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS

Os recursos voluntários são tempestivos e assinados por procurador devidamente habilitado. Há de se ressaltar, contudo, que posteriormente à apresentação dos recursos houve desistência parcial da lide em face da inclusão no parcelamento de que trata a Lei 13.946/2017 ("PERT") de crédito tributário exigido nestes autos referente aos períodos de apuração de agosto a dezembro de 2008. Desse modo, conheço do recurso somente para discussão dos débitos referentes aos períodos de apuração de janeiro a julho de 2008.

2 PRELIMINARES

2.1 NULIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL POR AUSÊNCIA DE EXPEDIÇÃO DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL

Pois bem, em primeiro lugar é importante ressaltar que o MPF se constitui em elemento de controle da administração tributária, servindo tanto para fins de controle interno quanto para dar segurança e transparência à relação Fisco-Contribuinte, assegurando ao sujeito passivo que o agente fiscal indicado recebeu da Administração a incumbência para executar a ação fiscal. Assim sendo, eventual inobservância dos procedimentos e limites fixados por meio do MPF, salvo quando utilizado para obtenção de provas ilícitas, não gera nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal.

Salvo nos casos de ilegalidade, a validade do ato administrativo é subordinada ao autor ser titular do cargo ou função a que tenha sido atribuída a legitimação para a prática daquele ato. Assim, legitimado o Auditor-Fiscal para constituir o crédito tributário mediante lançamento, não há o que se falar em nulidade por falta de prorrogação do MPF que se constitui em instrumento de controle da Administração.

Ademais, no caso concreto, o procedimento fiscal transcorreu absolutamente nos moldes estabelecidos pelas normas infralegais que regem a matéria, conforme dispõe o § 2º, do art. 7º e o art. 9º, da Portaria RFB nº 3.014, de 29 de junho de 2011.

Convém ainda ressaltar que recentemente o Decreto nº 8.303/2014 extinguiu o MPF e criou o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) e, em seu art. 2º, deixa claro que tais instrumentos referem-se a controles administrativos: "*Art. 2º Os procedimentos fiscais iniciados antes da publicação deste Decreto permanecerão válidos, independentemente das alterações no instrumento de* ***controle administrativo nele veiculadas****, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil*."

Documento nato-digital

Por tais razões, rejeito a arguição de nulidade do lançamento sustentada em vícios no Mandado de Procedimento Fiscal.

2.2 NULIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL POR DESCUMPRIMENTO DO ART. 142 DO CTN

Aduzem os Recorrentes que a autuação seria nula por descumprimento das normas do art. 142 do CTN.

Entendo não lhes assistir razão.

Os pressupostos legais para a validade do auto de infração são determinados pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, que trata do Processo Administrativo Fiscal, a seguir transcrito:

> Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:
>
> I - a qualificação do autuado;
>
> II - o local, a data e a hora da lavratura;
>
> III - a descrição do fato;
>
> IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
>
> V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;
>
> VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

A respeito da nulidade, o mesmo diploma legal assim dispõe:

> 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.
>
> § 1.º. A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.
>
> § 2.º. Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.
>
> § 3.º. Quando puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Acrescido pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)
>
> Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior **não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em**

Documento nato-digital

> **prejuízo para o sujeito passivo**, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. *(grifo nosso)*
>
> Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Após a análise de todas as arguições de nulidade contidas nos recursos voluntário, constata-se que os autos de infração lavrados preenchem os requisitos elencados pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, bem como as exigências previstas no art. 142 do CTN.

Se corretas ou não a conclusão do Fisco a respeito sobre os elementos de provas coligidos e o enquadramento legal da infração, dizem respeito ao mérito, não podendo o lançamento ser, *a priori*, tachado de nulo.

Além disso, no caso concreto, não há qualquer dúvida quanto à ausência de prejuízo ao contribuinte e aos coobrigados que puderam se defender plenamente desde a apresentação de suas impugnações.

Portanto, não há que se falar em cerceamento de defesa. Isso porque, não se constata qualquer prejuízo ao pleno exercício do contraditório e da ampla defesa por parte da Recorrente, aliás, prejuízo esse primordial à caracterização de nulidade, conforme apregoa o art. 60 do Decreto nº 70.235/72: "*As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior* ***não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo*****".**

Assim sendo, sob os aspectos formais, não há qualquer mácula no auto de infração lavrado.

No mais, ausente preterição do direito de defesa, tendo o auto de infração sido lavrado por autoridade competente e agido a autoridade fiscal no desempenho das funções estatais, de acordo com as normas legais e com respeito a todas as garantias constitucionais e legais dirigidas aos contribuintes, não há que se falar em nulidade.

Portanto, deve ser afastada esta arguição de nulidade.

Quanto à preliminar de mérito referente à suposta decadência, deixo para analisá-la após o exame da multa de ofício qualificada cominada nos autos.

3 MÉRITO

Quanto ao mérito da exigência, e tratando-se de apuração reflexa, adoto os fundamentos do **Acórdão nº 1301-004.043,** ressalvando que em face do pedido parcial de desistência, **o examinado a seguir restringe-se aos períodos de apuração de janeiro a julho de 2008**:

Documento nato-digital

3.1 OMISSÃO DE RECEITAS

3.1.1 CANCELAMENTO FICTÍCIO DE NOTAS FISCAIS

Conforme o termo de constatação de infração fiscal, o contribuinte teria escriturado ficticiamente - em seu livro de registro de saída de mercadorias - o cancelamento de 359 notas fiscais de saída de sua emissão, omitindo receitas em 2008 no montante de R$ 7.086.200,00.

A autoridade autuante realizou circularização perante alguns clientes do contribuinte fiscalizado a fim de confrontar as informações extraídas dos arquivos digitais do contribuinte. Com base na documentação obtida junto a Cervejaria Kaiser do Brasil Ltda e a três filiais da Perdigão Agroindustrial S/A constatou que nos arquivos digitais e a escrituração contábil digital da autuada não teriam sido lançados a crédito da conta 3110100001 – Vendas – Produtos de 27 notas fiscais de saída ficticiamente canceladas, cujo montante de receitas omitidas foi de R$ 602.691,21.

Desde sua impugnação, os Recorrentes alegam que a suposta divergência de informações contida na sua escrita e de seus clientes decorreriam de erro de lançamento contábil, conforme informado à autoridade fiscal, tendo inclusive disponibilizado as notas fiscais de saídas canceladas que conseguiu localizar em todas as suas vias.

Aduzem ainda que o lançamento foi realizado com base em presunção de que as notas fiscais de saída teriam sido ficticiamente canceladas, sem a Fiscalização apurar ao menos se tais notas foram quitadas pelos clientes da impugnante. Questiona ainda o critério de amostragem utilizado pelo Fisco por meio de diligência realizada somente junto a dois clientes de seus clientes, presumindo sem base em lei que, a partir de 27 notas fiscais, mais de 350 notas fiscais emitidas contra outros clientes também teriam sido canceladas ficticiamente. A seu ver, para que a infração pudesse restar caracterizada, seria necessária a prova direta de que todas as notas fiscais teriam sido canceladas de forma fictícia.

Além disso, teria a autoridade fiscal cometido grave equívoco ao deixar de observar que todos os lançamentos efetuados sob a rubrica Omissão de receita – Cta 1120200002 Clientes – Mercado Interno – 2008 correspondem efetivamente à correção contábil realizada com o fim de regularizar o saldo credor da conta cliente em razão do recebimento de notas fiscais tidas equivocadamente como canceladas, o que poderia ser facilmente verificado ao realizar-se a conciliação do Anexo III com o Razão Contábil e a DIPJ.

Pois bem, em sede de diligência, este colegiado requereu à unidade local que informasse se foram coletados junto aos clientes da fiscalizada que foram submetidos à circularização os comprovantes dos pagamentos correspondentes às notas fiscais supostamente canceladas de forma fictícia, anexando ou indicando, se for o caso, a documentação pertinente. Além disso, requereu-se também que fossem esclarecidos quais os fundamentos que serviram de suporte para classificar como fictícios os cancelamentos de notas fiscais, indicados no anexo de fls. 892-899, para os quais não houve circularização na pessoa jurídica destinatária das mercadorias.

Em resposta, a autoridade fiscal esclareceu que intimou somente Cervejaria Kaiser Brasil S/A e três filiais de Perdigão Agroindustrial S/A, tendo essas empresas confirmado que as

Documento nato-digital

operações das notas de vendas efetivamente ocorreram e que receberam os produtos adquiridos, ou seja, não teria ocorrido o cancelamento das notas fiscais de vendas efetuadas pela Recorrente. Argumentou ainda a autoridade fiscal que o contribuinte, em nenhuma oportunidade, teria apresentado comprovação dos demais cancelamentos de notas fiscais questionados pelo Fisco.

O contribuinte, por sua vez, argui que o resultado da diligência confirmaria que a autuação estaria baseada em presunção sem de fato comprovar o fictício cancelamento das referidas notas fiscais. Argumenta ainda que anexou aos autos (fls. 1294 a 2203) as cinco vias de diversas notais fiscais canceladas, a saber:

Nota Fiscal	Data	Valor Contábil	Valor IPI
39344	08/01/2008	2.656,50	346,50
39462	15/01/2008	2.273,32	296,52
39764	25/01/2008	75.202,81	9.809,06
39981	01/02/2008	13,80	1,80
40961	07/03/2008	3.471,16	452,76
40984	07/03/2008	3.143,64	410,04
41008	07/03/2008	2.379,91	310,42
41064	11/03/2008	22.414,86	2.923,68
41562	25/03/2008	2,30	-
42015	08/04/2008	25.742,13	3.357,67
42182	15/04/2008	5.497,18	717,02
42212	15/04/2008	4.454,53	581,03
42239	15/04/2008	11.143,50	1.453,50
42277	18/04/2008	9.930,38	1.295,27
42303	18/04/2008	2.400,80	-
42319	22/04/2008	1.918,00	-
42453	25/04/2008	4.657,50	607,50
42757	09/05/2008	13.118,05	1.711,05
42874	09/05/2008	6.644,79	866,71
42910	09/05/2008	1.836,78	239,58
42925	09/05/2008	11.536,80	1.504,80
42935	09/05/2008	4.680,00	-
42960	13/05/2008	11.528,45	1.503,71
43214	20/05/2008	2,30	0,30
43251	20/05/2008	6.497,50	847,50

Documento nato-digital

43294	23/05/2008	6.272,10	818,10
43330	23/05/2008	3.012,66	392,96
43360	23/05/2008	16.433,22	2.143,46
43459	27/05/2008	12.346,52	1.610,42
43508	27/05/2008	4.202,19	548,11
43537	30/05/2008	4.152,66	541,65
43560	30/05/2008	4.572,40	596,40
43590	30/05/2008	3.368,63	439,39
43903	11/06/2008	12.667,02	1.652,22
44021	13/06/2008	15.748,56	2.054,16
44118	16/06/2008	69.938,40	9.122,40
44249	20/06/2008	13.241,10	1.727,00
44274	20/06/2008	6.564,66	856,26
44398	25/06/2008	2.300,17	300,02
44539	30/06/2008	3.726,00	486,00
44564	30/06/2008	2.385,57	311,16
44593	30/06/2008	7.324,75	609,75
44594	30/06/2008	20.686,20	2.698,20
44613	30/06/2008	11.138,73	1.452,88
44964	14/07/2008	3.417,94	445,82
45124	17/07/2008	28.951,25	3.776,25
45164	18/07/2008	2.696,75	351,75
45167	18/07/2008	1.860,00	1.860,00
46574	10/09/2008	19.680,00	-
46907	19/09/2008	7.158,52	933,72
46913	24/09/2008	3.265,08	425,88
49565	10/12/2008	5.617,95	-
Total		525.876,02	65.390,38

Aduz que, enquanto a Fiscalização teria confirmado que houve o cancelamento fictício de 27 notas fiscais, por sua vez, teria anexado provas incontestes de mais de o dobro de operações em que efetivamente o cancelamento das notas ocorreu (69 operações), o que demonstraria que a presunção utilizada pelo Fisco não se sustentaria.

Compulsando os autos, entendo que somente pode-se concluir que houve o *FICTÍCIO* cancelamento das notas fiscais em relação àquelas em que o Fisco circularizou e confirmou que as operações de venda foram realizadas.

Veja-se que a autoridade fiscal poderia ter realizado o procedimento de circularização em relação a todos os clientes da Fiscalizada em que houve cancelamento de notas, mas limitou-se a intimar somente dois de seus clientes, em um total de 27 notas fiscais, aliás, as únicas que devem ser mantidas como receitas omitidas de sua escrituração contábil e consequentemente do lucro liquido e lucro real do período em questão.

Entendo que as 69 operações a que se referem as notas fiscais de fls. 1294 a 2203 juntadas pelos contribuintes em todas as suas vias (amostragem mais de duas vezes superior à trazida pelo Fisco), é capaz de elidir a *presunção simples* a que chegou a autoridade administrativa para concluir que, mesmo em relação aquelas operações em que não houve confirmação com os clientes da autuada da efetividade da operação, teria havido supressão de receitas oferecidas ao crivo da tributação.

Embora possa ser possível que muitas das notas apresentadas pelo Fisco como ficticiamente canceladas efetivamente refiram-se a vendas realizadas pelo contribuinte, a falta de

Documento nato-digital

aprofundamento do procedimento fiscal não me permite concluir que tal conclusão seja viável, exceto em relação às operações objeto de efetiva comprovação, por parte da autoridade fiscal, de que as vendas em questão, de fato, se concretizaram, a saber:

ANO EMISSÃO	CNPJ DO EMITENTE	CNPJ DO CLIENTE	NFISCAL	DIA DA EMISSÃO	VALOR TOTAL	VT-IPI-DESC	VALOR IPI
2008	05.948.981/0001-17	19.900.000/0008-42	39996	01/02/2008	34.672,50	25.627,50	4.522,50
2008	05.948.981/0001-17	19.900.000/0008-42	44258	20/06/2008	36.551,44	27.016,28	4.767,58
2008	05.948.981/0001-17	19.900.000/0008-42	44597	30/06/2008	58.788,00	43.452,00	7.668,00
2008	05.948.981/0001-17	19.900.000/0008-42	44946	11/07/2008	68.441,47	50.587,17	8.927,15
TOTAL ----------					**198.453,41**	**146.682,95**	**25.885,23**

Ano da Emissão	CNPJ do Emitente	CNPJ do Cliente	Número da Nota	Dia da Emissão	Valor Total
2008	05.948.981/0001-17	86.547.619/0083-82	44779	07/07/2008	15.156,00
2008	05.948.981/0001-17	86.547.619/0083-82	44972	14/07/2008	9.811,20
2008	05.948.981/0001-17	86.547.619/0083-82	44977	14/07/2008	15.156,00
2008	05.948.981/0001-17	86.547.619/0083-82	45198	21/07/2008	8.756,80
2008	05.948.981/0001-17	86.547.619/0083-82	45313	25/07/2008	8.756,80
2008	05.948.981/0001-17	86.547.619/0083-82	45616	01/08/2008	18.844,84
2008	05.948.981/0001-17	86.547.619/0083-82	46034	22/08/2008	18.844,84
2008	05.948.981/0001-17	86.547.619/0083-82	46235	29/08/2008	12.587,48
2008	05.948.981/0001-17	86.547.619/0083-82	46483	05/09/2008	18.844,84
Total.....					126.758,80

Ano da Emissão	CNPJ do Emitente	CNPJ do Cliente	Número da Nota	Dia da Emissão	Valor Total
2008	05.948.981/0001-17	86.547.619/0114-13	39269	08/01/2008	21.234,00
2008	05.948.981/0001-17	86.547.619/0114-13	44783	07/07/2008	20.208,00
2008	05.948.981/0001-17	86.547.619/0114-13	44933	11/07/2008	20.208,00
2008	05.948.981/0001-17	86.547.619/0114-13	45130	17/07/2008	20.208,00
2008	05.948.981/0001-17	86.547.619/0114-13	45224	22/07/2008	25.260,00
2008	05.948.981/0001-17	86.547.619/0114-13	45452	30/07/2008	20.208,00
2008	05.948.981/0001-17	86.547.619/0114-13	45620	06/08/2008	27.285,00
Total.....					154.611,00

Documento nato-digital

Ano da Emissão	CNPJ do Emitente	CNPJ do Cliente	Número da Nota	Dia da Emissão	Valor Total
2008	05.948.981/0001-17	86.547.619/0190-74	44727	04/07/2008	12.124,80
2008	05.948.981/0001-17	86.547.619/0190-74	44782	07/07/2008	20.208,00
2008	05.948.981/0001-17	86.547.619/0190-74	44968	14/07/2008	20.208,00
2008	05.948.981/0001-17	86.547.619/0190-74	45197	21/07/2008	20.208,00
2008	05.948.981/0001-17	86.547.619/0190-74	45347	28/07/2008	20.208,00
2008	05.948.981/0001-17	86.547.619/0190-74	45613	06/08/2008	20.208,00
2008	05.948.981/0001-17	86.547.619/0190-74	46231	29/08/2008	21.828,00
Total.....					122.868,00

No que diz respeito ao argumento do contribuinte de que a suposta conciliação que poderia ser feita entre o Anexo III, o Razão Contábil e a DIPJ que comprovariam inexistir receitas omitidas, trata-se de mero argumento sem qualquer comprovação. Por conseguinte, não se altera a conclusão de que as notas fiscais discriminadas alhures referem-se a receitas não oferecidas à tributação.

Portanto, em relação a essas 27 notas fiscais, uma vez demonstrada a omissão de receitas, perfeita a aplicação do art. 24 da Lei nº 9.249/95 quanto à forma de tratamento tributário dessas receitas.

3.1.2 PAGAMENTO COM RECURSOS ESTRANHOS A CONTABILIDADE

Afirma a Fiscalização que o contribuinte teria confessado através de carta protocolada e corroborada com declarações das empresas envolvidas que teve várias notas fiscais dos fornecedores Sol Embalagens Plásticas Ltda e Brasken S/A quitadas.

Contudo, essas notas fiscais teriam sido baixadas contra a conta "Custo dos Produtos Vendidos (Cta Contábil 4120300001)", sem o trânsito normal pelas contas caixa/bancos, e com a baixa do saldo devido a fornecedores, trazendo o valor devido correto ao fim do exercício, o que caracteriza o acobertamento de utilização de recursos estranhos à contabilidade, usualmente conhecido como caixa 2, para liquidação destas notas fiscais.

A partir desses fatos, concluiu a autoridade fiscal ter ocorrido omissão de receitas no total de R$ 9.290.133,86, incidindo a tributação do IRPJ e da CSLL.

Os Recorrentes alegam que os lançamentos efetuados nas contas contábeis Custo de Produtos Vendidos e Fornecedores – Mercado Interno – 2008 tratam-se de mero acerto contábil em razão de descontos concedidos pelos fornecedores Sol e Braskem durante o período, e que podem ser verificados pelo confronto entre o Livro Diário, Balancete e DIPJ.

Aduzem ainda que não houve qualquer pagamento realizado com recursos à margem da escrituração contábil, pois sequer pagamento houve e os descontos concedidos foram

Documento nato-digital

devidamente escriturados, e juntou declarações de seus fornecedores como forma de comprovar os descontos de que seria beneficiário.

Este colegiado converteu o julgamento em diligência a fim de que a unidade de origem esclarecesse quais os elementos que serviram de lastro para considerar quitadas, pela fiscalizada, notas fiscais emitidas por SOL EMBALAGENS PLÁSTICAS LTDA e BRASKEM S/A, bem como qual a forma pela qual as referidas notas fiscais teriam sido quitadas.

Para a Fiscalização, o contribuinte não teria demonstrado tratar-se de descontos concedidos pelos fornecedores e, ainda que assim fosse, tratar-se-ia de omissão de receita. Quanto à quitação das referidas notas fiscais de compra, afirma que os fornecedores apresentaram resposta à intimação afirmando que as operações foram quitadas.

Já os Recorrentes, alegam ser incontroverso o fato de ter sido feito um lançamento a crédito da conta de Custo dos Produtos Vendidos em relação aos lançamentos questionados, portanto, independentemente de qualquer discussão, tais valores já teriam sido oferecidos à tributação.

Afirma ainda que concorda com o Fisco quanto à quitação dos pagamentos em questão, contudo, tal quitação não teria se dado com recursos estranhos à sua escrituração contábil, mas sim por meio de bonificações ou descontos comerciais, quer por meio de redução de preço, quer em razão de desconto em duplicata a vencer ou entrega de mercadorias adicionais, implicando redução do custo unitário dos produtos/insumos adquiridos e consequentemente do custo dos produtos vendidos, o que explicaria os lançamentos a crédito da conta de CPV.

Pois bem, em relação a essa infração, entendo assistir total razão aos Recorrentes.

Em primeiro lugar, independentemente de qualquer outra conclusão, a baixa nas contas de fornecedores (lançamento a débito) foi realizada em contrapartida (lançamentos a crédito) a conta de resultado, ou seja, houve um aumento do resultado/lucro do período de apuração. Veja-se a tabela elaborada pela própria autoridade fiscal autuante (fls. 879 a 882) em relação a qual reproduzo pequeno excerto a título ilustrativo:

Documento nato-digital

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico	Número
15/02/2008	2110100010	Fornecedores - Mercado Interno – 2008	D	95.543,72	VALOR REF. DESCONTO NF 138185 BRASKEM	11163
15/02/2008	4120300001	Custo dos Produtos Vendidos	C	95.543,72	VALOR REF. DESCONTO NF 138185 BRASKEM	11163
25/02/2008	2110100010	Fornecedores - Mercado Interno – 2008	D	123.750,00	DESCONTO REC. NF 24730 SOL EMBAL	12660
25/02/2008	4120300001	Custo dos Produtos Vendidos	C	123.750,00	DESCONTO REC. NF 24730 SOL EMBAL	12660
25/02/2008	2110100010	Fornecedores - Mercado Interno – 2008	D	123.750,00	DESCONTO REC. NF 24745 SOL EMBAL	12661
25/02/2008	4120300001	Custo dos Produtos Vendidos	C	123.750,00	DESCONTO REC. NF 24745 SOL EMBAL	12661
25/02/2008	2110100010	Fornecedores - Mercado Interno – 2008	D	123.750,00	DESCONTO REC. NF 24770 SOL EMBAL	12662
25/02/2008	4120300001	Custo dos Produtos Vendidos	C	123.750,00	DESCONTO REC. NF 24770 SOL EMBAL	12662
25/02/2008	2110100010	Fornecedores - Mercado Interno – 2008	D	123.750,00	DESCONTO REC. NF 24776 SOL EMBAL	12663
25/02/2008	4120300001	Custo dos Produtos Vendidos	C	123.750,00	DESCONTO REC. NF 24776 SOL EMBAL	12663
25/02/2008	2110100010	Fornecedores - Mercado Interno – 2008	D	123.750,00	DESCONTO REC. NF 24778 SOL EMBAL	12664
25/02/2008	4120300001	Custo dos Produtos Vendidos	C	123.750,00	DESCONTO REC. NF 24778 SOL EMBAL	12664
29/02/2008	2110100010	Fornecedores - Mercado Interno – 2008	D	126.984,38	VLR. REF. A DESCONTO NF 138184 BRASKEM	13849
29/02/2008	2110100010	Fornecedores - Mercado Interno – 2008	D	126.984,38	VLR. REF. A DESCONTO NF 138755 BRASKEM	13849
29/02/2008	2110100010	Fornecedores - Mercado Interno – 2008	D	126.984,38	VLR. REF. A DESCONTO NF 138763 BRASKEM	13849
29/02/2008	2110100010	Fornecedores - Mercado Interno – 2008	D	126.984,38	VLR. REF. A DESCONTO NF 138764 BRASKEM	13849
29/02/2008	2110100010	Fornecedores - Mercado Interno – 2008	D	126.984,38	VLR. REF. A DESCONTO NF 138761 BRASKEM	13849
29/02/2008	2110100010	Fornecedores - Mercado Interno – 2008	D	126.984,38	VLR. REF. A DESCONTO NF 138185 BRASKEM	13849
29/02/2008	2110100010	Fornecedores - Mercado Interno – 2008	D	126.984,38	VLR. REF. A DESCONTO NF 138120 BRASKEM	13849
29/02/2008	2110100010	Fornecedores - Mercado Interno – 2008	D	10.531,34	VLR. REF. A DESCONTO NF 138767 BRASKEM	13849
24/03/2008	2110100010	Fornecedores - Mercado Interno – 2008	D	146.025,00	DESCONTO REC. NF 24629 SOL EMBAL	20147
24/03/2008	4120300001	Custo dos Produtos Vendidos	C	146.025,00	DESCONTO REC. NF 24629 SOL EMBAL	20147
24/03/2008	2110100010	Fornecedores - Mercado Interno – 2008	D	146.025,00	DESCONTO REC. NF 24630 SOL EMBAL	20148
24/03/2008	4120300001	Custo dos Produtos Vendidos	C	146.025,00	DESCONTO REC. NF 24630 SOL EMBAL	20148
24/03/2008	2110100010	Fornecedores - Mercado Interno – 2008	D	146.025,00	DESCONTO REC. NF 24679 SOL EMBAL	20149
24/03/2008	4120300001	Custo dos Produtos Vendidos	C	146.025,00	DESCONTO REC. NF 24679 SOL EMBAL	20149
24/03/2008	2110100010	Fornecedores - Mercado Interno – 2008	D	123.750,00	DESCONTO REC. NF 24696 SOL EMBAL	20150
24/03/2008	4120300001	Custo dos Produtos Vendidos	C	123.750,00	DESCONTO REC. NF 24696 SOL EMBAL	20150
28/04/2008	2110100010	Fornecedores - Mercado Interno – 2008	D	148.532,50	DESCONTO REC. NF 24279 SOL EMBAL	29239

Ora, é evidente que o efeito da quitação dessas notas fiscais foi reduzir o custo dos produtos vendidos, ou, em outras palavras, aumentar o lucro do período, portanto, não há que se falar em, com base nesses próprios registros, imputar como receitas omitidas esses mesmos valores.

Ademais, a informação dos fornecedores de que as duplicatas em questão foram quitadas não permite se concluir que foram pagas em espécie. Poderia a autoridade fiscal ter aprofundado o procedimento, solicitando informações detalhadas sobre a forma de quitação dessas duplicatas, solicitar cópia dos lançamentos contábeis e outros elementos que pudessem evidenciar o efetivo pagamento das notas com recursos da autuada estranhos à contabilidade.

Em que pese faltar uma demonstração mais robusta por parte da contribuinte tratar-se efetivamente de descontos comerciais ou bonificações, os registros contábeis corroboram tais informações e encontram-se corretamente escriturados, pois a essência dessas

Documento nato-digital

operações é uma efetiva diminuição do custo unitário dos produtos adquiridos e vendidos, em quaisquer de suas modalidades.

A despeito disso, a conclusão do Fisco de que a quitação das duplicatas foi realizada mediante pagamentos, no mínimo, se mostraria frágil em face dos registros contábeis da autuada e da mera informação de quitação das duplicatas por parte dos fornecedores, uma vez que a quitação mediante desconto comercial ou bonificações é absolutamente compatível com os registros da autuada e com a resposta fornecida pelos fornecedores.

Assim sendo, encaminho voto por cancelar integralmente essa infração.

3.1.3 PROVISÕES DE CLIENTES SEM TRÂNSITO EM CONTAS DE RECEITAS

Segundo a autoridade fiscal autuante, o contribuinte teria efetuado diversos lançamentos mensais, atípicos, a débito da conta "1120200002 – Clientes – Mercado Interno – 2008" registrados como provisões ao longo do ano-calendário, sem que as contrapartidas desses lançamentos, portanto, fossem creditadas em contas de resultado, redundando em omissão de receitas à tributação.

Com esse procedimento, prossegue a autoridade administrativa, o contribuinte teria inflado a conta contábil clientes de forma a acobertar o recebimento dos valores entregues por seus clientes e baixados contra a conta bancos, sem a devida emissão de notas fiscais de vendas, deixando de passar tais valores por conta representativa de receitas - procedimento esse adotado em todos os casos de vendas com emissão de notas fiscais. Desse modo, concluiu a Fiscalização tratar-se de receitas não oferecidas à tributação.

O contribuinte, tanto em sede de impugnação como no recurso voluntário apresentado, aduz que para todos os lançamentos efetuados a débito na conta contábil 1120200002 – Clientes – Mercado Interno – 2008 existiria o respectivo lançamento a crédito na conta contábil 4120300001 – Custo de Produtos Vendidos, que teriam sido devidamente escriturados, e que os mesmos se prestavam a regularizar o saldo credor de clientes em razão do recebimento de notas fiscais canceladas, ou seja, tais valores já teriam sido submetidos à tributação.

Aduzem ainda os Recorrentes que a autoridade fiscal teria presumido a omissão de receita, sem verificar sua efetiva ocorrência, concluindo haver dupla tributação do IRPJ sobre uma mesma receita, uma vez que decorrente do suposto cancelamento fictício de notas fiscais de saída, e que sua escrituração contábil e DIPJ confirmariam suas alegações.

Pois bem, conforme bem demonstrado pela autoridade fiscal, o padrão utilizado pelo contribuinte, quando efetuava registros a débito na Conta Clientes, era contabilizar a contrapartida com um lançamento a crédito em conta de resultados. Contudo, a Fiscalização identificou que havia inúmeros lançamentos contábeis na Conta Clientes, também realizados a débito, mas cujas contrapartidas não seriam contas de resultado.

Os Recorrentes, por sua vez, informaram que tais lançamentos se prestariam a regularizar o saldo credor de clientes em razão do recebimento de notas fiscais canceladas!

Documento nato-digital

Veja-se que há nítida contradição nos argumentos da Recorrente: quando de sua defesa relativa à infração que se refere a notas fiscais ficticiamente canceladas, afirma não haver omissão de receitas, mas em relação à infração relativa aos registros a débito da Conta Clientes, mas sem contrapartida em conta de resultado, afirma categoricamente que a explicação estaria no recebimento de notas fiscais canceladas, arguindo inclusive tese de dupla tributação em razão dessas duas infrações.

Conforme já explanado em meu voto, entendi que somente uma parcela da infração referente às notas fiscais ficticiamente canceladas deveria ser mantida.

Ao contrário do alegado pelos Recorrentes, não consegui vislumbrar correlação entre as duas infrações, afastando, portanto, a tese de dupla tributação dos mesmos valores. E, de todo modo, o contribuinte limitou-se a *alegar* a existência de dupla tributação e também que seus registros contábeis demonstrariam que as contrapartidas desses lançamentos na Conta Clientes teriam sido realizados a crédito de conta resultado, remetendo à análise de sua escrituração contábil e DIPJ. Em ambas as alegações, o contribuinte não foi capaz de apontar um único lançamento ou elementos de prova que corroborassem suas alegações.

Nesse contexto, impende concluir que competia ao contribuinte provar a veracidade do que afirmou, nos termos da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (texto legal que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal), art. 36:

> *Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.*

No mesmo sentido dispõe os art. 373 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (CPC/2015, em consonância com o art. 333 do CPC 1973):

> *Art. 373. O ônus da prova incumbe:*
> *I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;*
> *II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

Corroborando tal tese, convém transcrever jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

> *Allegare nihil et allegatum non probare paria sunt* — nada alegar e não provar o alegado, são coisas iguais. (Habeas Corpus nº 1.171-0 — RJ, R. Sup. Trib. Just., Brasília, a. 4, (39): 211-276, novembro 1992, p. 217)
>
> Alegar e não provar significa, juridicamente, não dizer nada.(Intervenção Federal Nº 8-3 — PR, R. Sup. Trib. Just., Brasília, a. 7, (66): 93-116, fevereiro 1995. 99)
>
> RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA – APOSENTADORIA – NEGATIVA DE REGISTRO – TRIBUNAL DE CONTAS – ATOS ADMINISTRATIVOS NÃO COMPROVADOS – ART. 333, INCISO II, DO CPC – PAGAMENTO DOS PROVENTOS DE NOVEMBRO/96 E DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO DAQUELE MESMO ANO – IMPOSSIBILIDADE – SÚMULAS 269 E 271 DA SUPREMA CORTE – 1. O ônus da prova incumbe ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (art. 333, II, do Código de Processo

Documento nato-digital

> Civil). Incumbe às Secretarias de Educação e da Fazenda a demonstração de que a professora havia sido notificada da suspensão de sua aposentadoria. (STJ – ROMS 9685 – RS – 6ª T. – Rel. Min. Fernando Gonçalves – DJU 20.08.2001 – p. 00538)
>
> TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – IMPOSTO DE RENDA – VERBAS INDENIZATÓRIAS – FÉRIAS E LICENÇA-PRÊMIO – NÃO INCIDÊNCIA – COMPENSAÇÃO – AJUSTE ANUAL – ÔNUS DA PROVA – O ônus da prova incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito e ao réu quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Cabe ao contribuinte comprovar a ocorrência de retenção na fonte do imposto de renda incidente sobre verbas indenizatórias e à Fazenda Nacional incumbe a prova de eventual compensação do imposto de renda retido na fonte no ajuste anual da declaração de rendimentos. Recurso provido. (STJ – REsp 229118 – DF – 1ª T. – Rel. Min. Garcia Vieira – DJU 07.02.2000 – p. 132)
>
> PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – EMBARGOS DO DEVEDOR – NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO – IMPRESCINDIBILIDADE – ÔNUS DA PROVA – 1. Imprescindível a notificação regular ao contribuinte do imposto devido. 2. Incumbe ao embargado, réu no processo incidente de embargos à execução, a prova do fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (CPC, art. 333, II). 3. Recurso especial conhecido e provido. (STJ – REsp 237.009 – (1999/0099660-7) – SP – 2ª T. – Rel. Min. Francisco Peçanha Martins – DJU 27.05.2002 – p. 147)
>
> TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – IRPF – REPETIÇÃO DE INDÉBITO – VERBAS INDENIZATÓRIAS – RETENÇÃO NA FONTE – ÔNUS DA PROVA – VIOLAÇÃO DE LEI FEDERAL CONFIGURADA – DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA – SÚMULA 13/STJ - PRECEDENTES – Cabe ao autor provar que houve a retenção do imposto de renda na fonte, por isso que é fato constitutivo do seu direito; ao réu competia a prova de eventual compensação na declaração anual de rendimentos dos recorrentes, do imposto de renda retido na fonte, fato extintivo, impeditivo ou modificativo do direito do autor – Incidência da Súmula 13 STJ – Recurso especial conhecido pela letra a e provido. (STJ – RESP 232729 – DF – 2ª T. – Rel. Min. Francisco Peçanha Martins – DJU 18.02.2002 – p. 00294)

Desse modo, a presente infração decorrente de omissão de receitas deve ser mantida, uma vez que a autoridade fiscal conseguiu comprovar, ainda que por indícios convergentes, a materialidade da infração, sem que os Recorrentes trouxessem argumentos e provas suficientes para infirmar a conclusão da Fiscalização.

3.1.4 MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

Alega o Recorrente que a penalidade aplicada deveria ser de 75% ao invés da multa qualificada de 150%.

Pois bem, a multa de 150% sobre o imposto de renda e contribuições apuradas com base em provas diretas, prevista no art. 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, foi aplicada tendo em vista a suposta intenção dolosa do contribuinte de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador (sonegação).

Documento nato-digital

Para melhor entendimento, transcreve-se, a seguir, o art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007:

> Art. 14. O art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas *a*, *b* e *c* do § 2º nos incisos I, II e III:
>
> "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;
>
> II - de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:
>
> a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;
>
> b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.
>
> § 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.
>
> [...]

Como visto, nos termos do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, só é admitida a aplicação da multa no percentual de 150%, nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que assim dispõem:

> 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 nos artigos 71 e 72.

Desse modo, a multa de 150% de que trata o parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007), terá aplicação sempre que em procedimento fiscal constatar-se a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.

Vê-se que, para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, há necessidade que esteja caracterizado o dolo. O dolo, que se relaciona com a consciência e a vontade de agir, é elemento de todos os tipos penais de que trata a Lei nº 4.502, de 1964, ou seja, a vontade de praticar a conduta, para a subsequente obtenção do resultado. Deve ficar

Documento nato-digital

demonstrada que a conduta praticada teve o intuito consciente voltado a suprimir ou reduzir o pagamento do tributo ou contribuições devidos.

A meu ver, somente a infração relativa à omissão de receitas relativa a cancelamento fictício de notas preenche os requisitos para manutenção da multa qualificada.

Isso porque somente em relação àquelas notas fiscais canceladas pelo contribuinte e não oferecidas à tributação em que o Fisco circularizou junto aos clientes e comprovou que as operações efetivamente ocorreram é que houve a prova do dolo parte do contribuinte.

Não é crível que tal conduta possa ser caracterizada como mero erro, pois necessitou de registros posteriores à sua emissão para o cancelamento individual e indevido, no Livro Registro de Saídas, de cada uma das notas fiscais em questão. Não há como se admitir que tal conduta possa ser considerada equívoco por parte do contribuinte. Pelo contrário: seus atos foram deliberados ao cancelar notas fiscais de venda que, sabidamente, deram origem à operações efetivamente realizadas, e, em paralelo, deixar de registrar em seus livros contábeis somente aquelas notas objeto de fictício cancelamento, deixado de declarar ao Fisco essa parcela de receita auferida e, consequentemente, dos tributos daí decorrentes.

A intenção de sonegar, ocultando o fato gerador, é conclusão imediata e inequívoca. Portanto, em relação a tais infrações, correta a posição do Fisco em exasperar a penalidade.

A respeito da suposta inconstitucionalidade da penalidade aplicada, deve-se observar que a declaração de inconstitucionalidade de leis está além das possibilidades de juízo desta Corte Administrativa, pois essa competência é atribuída exclusivamente ao Poder Judiciário, na forma dos artigos 97 e 102 da Constituição Federal. No âmbito do procedimento administrativo tributário, cabe, tão somente, verificar se o ato praticado pelo agente do fisco está, ou não, conforme à lei, sem emitir juízo de constitucionalidade das normas jurídicas que embasam aquele ato. Ademais, o próprio Regimento Interno do CARF, em seu art. 62, dispõe que "*Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*" O caso concreto não se enquadra nas exceções elencada no parágrafo único de tal dispositivo regimental, portanto, as normas atacadas são de aplicação cogente aos membros do CARF.

Por fim, em relação à competência para analisar inconstitucionalidade de lei tributária, este Conselho também já pacificou seu entendimento por meio da Súmula nº 2, cujo teor é o seguinte:

> O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

A respeito da decisão do STF sobre o patamar máximo de multa em 100% do tributo, há de se ressaltar que não foi abordado o limite da penalidade em casos de sonegação, fraude ou conluio, como as apontadas no caso concreto, tema em que recentemente foi reconhecida sua repercussão geral no Recurso Extraordinário 736090, pendente de julgamento.

Documento nato-digital

Em relação aos argumentos sobre confisco, esclareça-se, ainda, que a vedação à utilização de tributo com efeito de confisco, preceituada pelo art. 150, IV, da Constituição da República Federativa do Brasil não se destina aos aplicadores da Lei, mas sim ao Poder Legislativo, que deve tomar em consideração tal preceito quando da elaboração das leis.

No que atine à penalidade das demais infrações, entendo que o dolo não foi comprovado pelo Fisco, tratando-se de exigências baseadas em encadeamento lógico de fatos e suas conclusões decorrentes, mas sem, contudo, chegar a evidenciar a conduta dolosa por parte do contribuinte com objetivo de suprimir a exigência de tributos.

Desse modo, voto por manter a multa qualificada somente em relação à parcela de lançamento mantida relativa à infração de omissão de receitas com base em "cancelamento fictício de notas fiscais de saídas" (item 1 do Termo de Constatação de Infração Fiscal (fl. 872).

3.1.5 JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO

Embora a matéria tenha sido controvertida no âmbito do CARF, há muito tempo a jurisprudência se consolidou a respeito da incidência de juros de mora sobre as multas de ofício. Sobre o tema, peço vênia para transcrever os fundamentos do voto condutor do Acórdão n° 9101-00539, de 11/03/2010, de lavra da Conselheira Viviane Vidal Wagner:

> *O conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto tributo quanto penalidade pecuniária.*
>
> *Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei n° 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.*
>
> *Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.*
>
> *No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito". Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:*
>
> > *"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).*

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

A obrigação tributária principal referente à multa de ofício, a partir do lançamento, converte-se em crédito tributário, consoante previsão do art. 113, §1°, do CTN:

> *Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.*
>
> *§ 1° A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente. (destacou-se)*

A obrigação principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei n° 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago"" *(§1°).*

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, , compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei n° 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei n° 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na

Documento nato-digital

forma do caput incidem juros de mora 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 de pagamento.

O art. 61 da Lei n° 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3° do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n° 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei n° 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

> *Art.950. Os débitos 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 (Lei n° 9.430, de 1996, art. 61).*
>
> *§1°A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subseqüente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei n° 9.430, de 1996, art. 61, §1°).*
>
> *§2°O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei n°9.430, de 1996, art. 61, §2°).*
>
> *§3°A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.*

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais quando do julgamento do Acórdão n° CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

> *JUROS DE MORA - MULTA DE OFÍCIO - OBRIGAÇÃO PRINICIPAL - A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a*

Documento nato-digital

> *multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de oficio proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.*

Cabe referir, ainda, a Súmula Carf n° 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

> *Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.*
>
> *Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei n° 9.065, de 1995.*
>
> *No âmbito do Poder Judiciário, a jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:*
>
> > *REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL2008/0239572-8 Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 04/12/2008 Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008 Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.*
> >
> > *1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.*
> >
> > *2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.*
> >
> > *3. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).*

Documento nato-digital

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF n° 4, de observância obrigatória pelo colegiado, por força de norma regimental (art. 72 do RICARF), nos seguintes termos:

> ***Súmula CARF n° 4:*** *A partir de 1° de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

No que se refere ao período de 01/01/1995 a 31/12/1996, sustentam alguns que o Parecer MF/SRF/Cosit nº 28/98 teria deixado claro não ser exigível a incidência de juros sobre a multa de ofício tendo em vista as disposições do inciso I, do art. 84, da Lei nº 8.981/95.

O mencionado Parecer, ainda que conclua pela incidência dos juros sobre a multa de ofício para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, de fato manifesta-se nos termos dessa tese. Entretanto, constata-se que o referido Ato Administrativo não levou em consideração a alteração legislativa trazida pela MP nº 1.110, de 30/08/95, que acrescentou o § 8º ao art. 84, da Lei 8.981/95, e que estendeu os efeitos do disposto no *caput* aos demais créditos da Fazenda Nacional cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Cumpre esclarecer ainda que as três turmas da Câmara Superior, em decisões recentes, vêm confirmando a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício (Acórdãos 9101-001.863, 9202-003.150 e 9303-002.400). Tal entendimento, inclusive, culminou com a edição da Súmula CARF nº 108, *verbis*:

> Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Por fim, corroborando o aqui exposto, o STJ vem firmando entendimento no mesmo sentido, entendendo que os juros moratórios incidem sobre a multa de ofício, conforme se observa na ementa a seguir reproduzida:

> *DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA FISCAL PUNITIVA.*
> *É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. Precedentes citados: REsp 1.129.990-PR, DJe 14/9/2009, e REsp 834.681-MG, DJe 2/6/2010. AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012.*

Ressalta-se ainda que, em recentes julgados o STJ decidiu que, no âmbito do parcelamento especial previsto na Lei nº 11.941/2009, as remissões previstas em tal dispositivo legal para as multas de mora e de ofício não autorizam aplicações de reduções superiores às fixadas na mesma lei (45%) para os juros de mora incidentes sobre tais penalidades, ou seja, visto sob outro enfoque, reafirmou-se o entendimento de que incidem juros moratórios sobre as

Documento nato-digital

multas de mora e de ofício. Tal exegese pode ser observada no REsp 1.492.246/RS (Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, segunda turma, julgado em 02/06/2015, DJe 10/06/2015) e no REsp 1.510.603–CE (Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 20/08/2015), em relação ao qual transcreve-se a seguir sua ementa:

> *TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO. 11.941/2009. REMISSÃO DE MULTA EM 100%. DESINFLUÊNCIA NA APURAÇÃO DOS JUROS DE MORA. PARCELAS DISTINTAS. PRECEDENTE. 1. "Em se tratando de remissão, não há qualquer indicativo na Lei n. 11.941/2009 que permita concluir que a redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício estabelecida no art. 1º, §3º, I, da referida lei implique uma redução superior à de 45% (quarenta e cinco por cento) dos juros de mora estabelecida nos mesmo inciso, para atingir uma remissão completa da rubrica de juros (remissão de 100% de juros de mora), como quer o contribuinte " (REsp 1.492.246/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/06/2015, DJe 10/06/2015.). 2. Consequentemente, a Lei n. 11.941/2009 tratou cada parcela componente do crédito tributário (principal, multas, juros de mora e encargos) de forma distinta, de modo que a redução percentual dos juros moratórios incide sobre as multas tão somente após a apuração atualizada desta rubrica (multa). Recurso especial provido. REsp 1.510.603–CE, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 20/08/2015.*

Isso posto, voto por manter tal exigência.

3.1.6 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA ATRIBUÍDA AO SÓCIO PETER REITER

Considerando que a decisão recorrida manteve a responsabilidade tributária somente do sócio Peter Reiter, passo a examinar a matéria.

Ao proceder ao lançamento e após a constatação de omissão de receitas, decorrente do cancelamento fictício de notas fiscais de saída, de pagamentos com recursos estranhos a contabilidade, da escrituração de provisões de clientes sem trânsito em contas de receitas, bem como efetuando a glosa de despesas desnecessárias e não comprovadas, a fiscalização arrolou como sujeito passivo solidário o senhora Peter Reiter.

A responsabilidade tributária do sócio administrador decorreria do fato que o mesmo na forma do contrato social da autuada administraria e representaria a sociedade, em razão da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração da lei, contrato social ou estatutos, tendo cometido na administração da empresa ilícitos penais tipificados como crimes contra ordem tributária, segundo a definição dos arts. 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90.

Passo, então, à análise do tema.

Em relação à responsabilidade tributária atribuída ao sócio com base no art. 124, I, do CTN, há de ressaltar que o interesse comum na ocorrência do fato gerador a que alude esse dispositivo legal diz respeito ao interesse jurídico, e não meramente econômico, havendo necessidade de comprovação de uma espécie de atividade negocial conjunta entre o contribuinte e o responsável, de modo que reste configurado o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Documento nato-digital

Ocorre que, no caso concreto, *a autoridade fiscal não comprovou qualquer espécie de atividade negocial conjunta* entre o contribuinte autuado e o sócio Peter Reiter, de modo a poder imputá-lo interesse comum jurídico (e não econômico), na situação que constitua o fato gerador que deu ensejo ao lançamento em debate nestes autos.

Desse modo, com base no art. 124, I, não prospera a responsabilidade tributária atribuída a Peter Reiter.

Passo agora a analisar a responsabilidade consignada a Peter Reiter com base no art. 135, III, do CTN.

Em primeiro lugar, cumpre esclarecer que a coobrigada foi incluída como responsável tributária em razão de ser sócia administradora da Recorrente no período a que se refere a autuação.

As alegações de defesa partem do princípio de que o simples inadimplemento de tributos não pode levar à responsabilização dos representantes legais da pessoa jurídica.

Pois bem, passemos à análise do tema.

O termo responsabilidade, em sentido amplo, possui estreita ligação com o direito civil, em especial com o direito das obrigações. Karl Larenz aduz que a possibilidade de o devedor responder, em regra, com seu patrimônio perante o credor surgiu de longa evolução do direito de obrigações e do direito de execução.[1]

A obrigação, em sentido técnico, tem origem em uma relação jurídica entre duas ou mais partes, na qual o polo ativo (credor) passa a ter o direito de exigir do polo passivo (devedor) uma prestação, ou, de modo contrário, o devedor passa a ter obrigação de determinado comportamento ou conduta para com o credor.[2]

No bojo dessa relação jurídica obrigacional, tem-se como elemento necessário o denominado vínculo. Este pode se originar de inúmeras fontes e obriga o devedor a cumprir determinada prestação para com o credor. Subdivide-se em débito (prestação a ser cumprida conforme pactuado) e responsabilidade (o direito de o credor exigir o cumprimento da obrigação quando não satisfeita a prestação, podendo esta exigência incidir, inclusive, sobre os bens do devedor).

Segundo Gonçalves

> A responsabilidade é, assim, a consequência jurídica patrimonial do descumprimento da relação obrigacional. Pode-se, pois, afirmar que a relação obrigacional tem por fim precípuo a prestação devida e, secundariamente, a sujeição do patrimônio do devedor que não a satisfaz.[3]

[1] LARENZ, 1958, *apud* GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35.
[2] GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 22.
[3] GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35.

Documento nato-digital

No âmbito da responsabilidade civil e tributária, a sujeição tem como limite o patrimônio do responsável, ainda que não seja este, necessariamente, o infrator da norma de conduta desrespeitada.

Já o termo responsabilidade tributária, em sentido ainda amplo, é entendido como a sujeição do patrimônio de uma pessoa, física ou jurídica, ao cumprimento de obrigação tributária inadimplida por outrem. Assim, pode-se afirmar que "responsabilidade tributária" possui conceito próximo a "sujeição passiva tributária", porém, ressalte-se que há diferenças entre estes conceitos: enquanto a sujeição tributária nasce a partir da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, a responsabilidade exsurge somente se a pretensão tributária tornar-se exigível, ou nas palavras de Luciano Amaro, "a presença do responsável como devedor na obrigação tributária traduz uma modificação subjetiva no polo passivo da obrigação, na posição que, naturalmente, seria ocupada pela figura do contribuinte".[4]

É importante distinguir a responsabilidade tributária da responsabilidade civil. Esta advém da prática de ato ilícito *lato sensu* causador de dano a terceiro, sobrevindo a obrigação de indenizar, enquanto aquela, em que pesem algumas hipóteses de surgimento a partir de atos ilícitos (artigos 134, 135 e 137 do CTN), possui também como propulsor atos lícitos.[5]

Assim discorre Maria Rita Ferragut sobre a responsabilidade:

> É a ocorrência de um fato qualquer, lícito ou ilícito (morte, fusão, excesso de poderes etc.), e não tipificado como fato jurídico tributário, que autoriza a constituição da relação jurídica entre o Estado-credor e o responsável, relação essa que deve pressupor a existência do fato jurídico tributário. [6]

Ao ponderar sobre a matéria, Marcos Vinícius Neder anota que a responsabilidade tributária tem respaldo no CTN, o qual consagra normas gerais sobre sujeição passiva de tal forma a redirecionar a responsabilidade pela dívida tributária do contribuinte para um terceiro, facilitando e tornando mais efetivo o trabalho dos órgãos da administração tributária[7], e afirma que a "lei tributária autoriza ao Fisco incluir terceira pessoa, distinta da que pratica o fato jurídico tributário, no polo passivo da obrigação tributária como responsável pelo pagamento do crédito tributário".[8]

O CTN contempla em seus artigos 128 a 138 os casos de responsabilidade tributária, assim distribuídos:

Disposição geral (art. 128);

- Responsabilidade dos sucessores (arts. 129 a 133);

---

[4] AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. atual. – São Paulo: Saraiva, 2004, p. 295.
[5] FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária: Conceitos Fundamentais. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 11.
[6] FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária: Conceitos Fundamentais. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 11.
[7] NEDER, MARCOS Vinícius. Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu Conceito. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 28.
[8] NEDER, MARCOS Vinícius. Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu Conceito. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 28.

Documento nato-digital

- Responsabilidade de terceiros (art. 134 e 135) e

- Responsabilidade por infrações (arts. 136 a 138).

O que nos interessa, no momento, é a análise da responsabilidade dos representantes legais de empresas a que se refere o art. 135, III, do CTN, *verbis*:

> 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:
> [...]
> III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Doravante, de modo genérico, o tema será tratado como responsabilidade dos representantes legais de empresas.

Elementos da Responsabilidade Tributária do Representante Legal de Empresas

Para a caracterização da responsabilidade a que alude o art. 135, III, do CTN, faz-se necessário a presença dois elementos:

Elemento pessoal: diz respeito ao sujeito que deu azo à ocorrência da infração, ou seja, o executor, partícipe ou mandante da infração. Trata-se, na realidade, do administrador da sociedade, independentemente de ser ou não sócio. Assim sendo, não poderão ser incluídos como responsáveis quaisquer sujeitos que não possuam poder de decisão;

Elemento fático: necessidade de conduta que implique excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.[9]

Desse modo, "não basta ser sócio da empresa (pessoa jurídica), é indispensável que exerça função de administração no período contemporâneo aos fatos geradores".[10]

Conforme já salientado, o art. 135, III, do CTN possibilita responsabilizar os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado desde que sejam os responsáveis pela ocorrência do elemento fático que ensejou o nascimento da obrigação tributária.

O conceito de diretor é dado pelo art. 144 da Lei nº 6.404/76 – Lei das Sociedades Anônimas: o sócio ou administrador de uma organização é o que possui poderes para representá-la, inclusive em juízo, bem como para praticar todos os atos necessários ao seu regular funcionamento.[11]

Já a definição de gerente é trazida pelo Código Civil (art. 1.172 e seguintes): considera-se gerente o preposto permanente no exercício da empresa, na sede desta, ou em sucursal, filial ou agência. Note-se que na hipótese de lei não determinar poderes especiais,

[9] FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 124.
[10] BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio-Administrador**. 5. reimp. Curitiba: Juruá, 2010, p. 99.
[11] FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 125.

Documento nato-digital

considera-se o gerente autorizado a praticar todos os atos necessários ao exercício dos poderes que lhe foram outorgados.[12]

Maria Rita Ferragut assim conceitua representante:

> é a pessoa física ou jurídica que, em função de um contrato mercantil, obriga-se a obter pedidos de compra e venda de mercadorias fabricadas ou comercializadas pelo representado, não tendo poderes para concluir a negociação em nome do representado. Não possui vínculo empregatício, e sua subordinação tem caráter empresarial, cingindo-se à organização do exercício da atividade econômica.[13]

Percebe-se que, para a caracterização da responsabilidade de que trata o dispositivo legal em questão, faz-se necessária a coexistência de dois elementos essenciais em relação a um fato: que seja praticado por um representante legal de empresa e que denote excesso de poder ou infração à lei ou atos constitutivos da pessoa jurídica.

O Alcance do Artigo 135, III, do CTN

Na dicção literal do dispositivo legal em comento, a responsabilidade a que se refere seria pessoal, recaindo o ônus tributário integral e unicamente sobre as pessoas arroladas no dispositivo legal. Entretanto, a doutrina e a jurisprudência vêm apresentando entendimentos diversos sobre sua melhor interpretação.

Paulo de Barros Carvalho assevera que a responsabilidade tributária do art. 135 é "admitida nas hipóteses de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte", reforçando ainda a ideia de natureza sancionatória da responsabilidade.[14] Especificamente em relação a esse artigo, entende que sua aplicação se limita a hipóteses de maior gravidade: faz-se necessária a existência de qualificação dos atos ilícitos praticados pelos responsabilizados, implicando "responsabilidade exclusiva e pessoal daquele que agiu desse modo".[15] Assim, para o jurista, embora essa responsabilidade seja exclusiva e pessoal, e não se tratando de solidariedade ou subsidiariedade, pode-se concluir que ainda contenha aspectos da subsidiariedade, haja vista sua conclusão de que somente haverá exigência dos responsáveis legais no caso de impossibilidade de cobrança do próprio contribuinte.

O entendimento de que esse dispositivo responsabiliza pessoalmente os representantes legais de empresas é avalizado por Luciano Amaro, que ressalta, contudo, haver a exclusão do contribuinte do polo passivo, cabendo ao "terceiro" a responsabilidade pessoal pela obrigação tributária.[16] Por fim, conclui que não se trata de responsabilidade subsidiária de terceiro (uma vez que não há impossibilidade de cobrança do contribuinte, mas sim substituição ou transferência da responsabilidade para um terceiro), nem tão pouco de responsabilidade solidária (uma vez excluído do polo passivo, o contribuinte não responde pela obrigação): cabe ao responsável tributário responder pessoalmente pelo crédito tributário.[17]

---

[12] FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 126.
[13] FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 126.
[14] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 594.
[15] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 595.
[16] AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. atual. – São Paulo: Saraiva, 2004, p. 318-319.
[17] AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. atual. – São Paulo: Saraiva, 2004, p. 317-319.

Documento nato-digital

Para Ricardo Lobo Torres a responsabilidade a que alude o art. 135 é solidária, pois

> nela existe a solidariedade *ab initio*, e o responsável se coloca junto do contribuinte desde a ocorrência do fato gerador. Pouco importa, nesses casos, que o contribuinte tenha, ou não, patrimônio para responder pela obrigação tributária. A Fazenda credora pode dirigir a execução fiscal contra o contribuinte ou o responsável.[18]

Aduz ainda Lobo Torres, que nessa hipótese faz-se necessária a consignação do nome do responsável no momento da lavratura do auto de infração, garantido lhe o amplo direito de defesa.[19]

Por sua parte, Hugo de Brito Machado entende que os atos a que alude o art. 135, III, do CTN "são aqueles atos em virtude dos quais a pessoa jurídica tornou-se insolvente" [20], rechaçando a tese de responsabilidade pessoal dos terceiros, uma vez que, embora a lei os eleja como pessoalmente responsáveis, não impõe que estes sejam os únicos. Acrescenta que a exclusão da responsabilidade do contribuinte, para existir, deveria ser expressa.[21] A esse respeito, ainda diz:

> Com efeito, a responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo direto da relação obrigacional tributária. Independe de disposição legal que expressamente a estabeleça. Assim, em se tratando de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, não é razoável admitir-se que desapareça sem a lei que o diga expressamente.
>
> Isto, aliás, é o que se depreende do disposto no art. 128 do Código Tributário Nacional, segundo o qual "a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação". Pela mesma razão que se exige dispositivo legal expresso para a atribuição da responsabilidade a terceiro, também se há de exigir dispositivo legal expresso para excluir a responsabilidade do contribuinte. [22]

Para James Marins a responsabilidade tratada no art. 135 do CTN é subsidiária, dependendo da existência de nexo causal para sua caracterização. A mera impontualidade ou o não recolhimento de tributos não ensejam sua aplicação, visto que nesses casos não se configura a prática de excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.[23]

Em especial quanto à não configuração de infração à lei diante do mero inadimplemento de tributos, a jurisprudência do STJ vem apontando de forma uníssona no

---

[18] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, , p. 268.
[19] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, , p. 268.
[20] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. rev. amp. e atual. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 189.
[21] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. rev. amp. e atual. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 189.
[22] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. rev. amp. e atual. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 189.
[23] MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 666.

Documento nato-digital

mesmo sentido: "o não pagamento de tributo, por si só, não se constitui causa justificativa [sic] do redirecionamento, atual ou futuro, da execução fiscal para o sócio-gerente".[24]

Impende ainda destacar acórdão paradigma do STJ que trata da delimitação das hipóteses de redirecionamento do executivo fiscal, sobre a presunção relativa de liquidez e certeza da CDA e sobre o ônus da prova:

> TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – REDIRECIONAMENTO – RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE – DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE NÃO CONFIGURADA - ART. 135 DO CTN – CDA – ÔNUS DA PROVA. 1. O sócio deve responder pelos débitos fiscais do período em que exerceu a administração da sociedade apenas se ficar provado que agiu com dolo ou fraude, e exista prova de que a sociedade, em razão de dificuldade econômica decorrente desse ato, não pôde cumprir o débito fiscal, ou ainda, que tenha havido dissolução irregular da sociedade. 2. *In casu*, o Tribunal de origem, como soberano das circunstâncias fáticas da causa, entendeu que não restou comprovada, pelo Fisco - cujo ônus lhe compete -, a prática de qualquer ato que possa enquadrar os embargantes, como sócio, no art. 134, VII (dissolução irregular, caracterizada pela extinção da empresa com desvio, em proveito os sócios, do patrimônio social), do CTN, ou como administrador, no art. 135, III (obrigação tributária resultante de ato praticado, pelo administrador, com 'excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos'), ambos do CTN. (fl. 378) 3. Ademais, consagra-se a presunção juris tantum de liquidez e certeza da certidão da dívida ativa. A Primeira Seção assentou entendimento segundo o qual: se a execução fiscal foi promovida apenas contra a pessoa jurídica e, posteriormente, foi redirecionada contra sócio-gerente cujo nome não consta da Certidão de Dívida Ativa, cabe ao Fisco comprovar que o sócio agiu com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, nos termos do art. 135 do CTN, o que não houve no presente caso. Agravo regimental improvido.[25]

Diante do exposto, constata-se que a jurisprudência do STJ apresenta contradições. Em inúmeros acórdãos a responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN é tratada como por substituição (Recurso Especial - RE 670.174/RJ e Agravo Regimental - AgRg no RE 724.180/PR). Em outros julgados, trata-se a responsabilidade como subsidiária (p. ex., REsp 833.621/RS, REsp 545.080/MG). Há ainda manifestações considerando a responsabilidade solidária (AgRg no AG 748.254/RS e REsp 86.439/ES). Por fim, ocorre ao menos um acórdão em que há referência simultânea a responsabilidade subsidiária e responsabilidade por substituição (EDcl no REsp 724.077/SP).

Em julgado de relatoria do Ministro Luiz Fux, a 1ª Turma do STJ, por unanimidade, expôs o entendimento taxativo de que a responsabilidade a que alude o art. 135, III, do CTN é pessoal do representante legal da empresa, excluindo o contribuinte do polo passivo da obrigação tributária:

> Deveras, o efeito gerado pela responsabilidade pessoal reside na exclusão do sujeito passivo da obrigação tributária (in casu, a empresa executada), que não mais será levado a responder pelo crédito tributário, tão logo seja comprovada qualquer das condutas dolosas previstas no art. 135 do CTN.[26]

---

[24] BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. AgReg no REsp n. 586.020/RJ. Relator Ministro Luiz Fux, 1. Turma. Sessão de 11/05/2004. Publicado no DJ de 31/05/2004, p. 219.

[25] BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. AgReg no REsp n. 961.846/RS. Relator Ministro Humberto Martins, 2. Turma. Sessão de 02/10/2007. Publicado no DJ de 16/10/2007, p. 366.

[26] BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. REsp 1.104.064-RS. Relator Ministro Luiz Fux, 1. Turma. Sessão de 02/12/2010. Publicado no DJ de 13/12/2010. Disponível em:

Documento nato-digital

Por outro lado, em julgamento do Recurso Extraordinário nº 562276, a relatora Ministra Ellen Gracie, a respeito da responsabilidade solidária insculpida no art. 13 da Lei nº 8.620/93[27], assentiu que a responsabilidade tributária do art. 135 do CTN seria subsidiária:

> a responsabilidade tributária não se confunde, pois, com a relação contributiva. Embora a pressuponha **e só se aperfeiçoe em face da inadimplência do tributo pelo contribuinte**, decorre de norma específica e tem seu pressuposto de fato próprio.[28] (grifo nosso)

Observa-se, pois, que a jurisprudência não estabeleceu, de forma uníssona, a espécie de responsabilidade aplicável ao art. 135 do CTN.

Quando se considera essa responsabilidade como pessoal, pode-se concluir que se trata, na acepção de Rubens Gomes de Sousa, de responsabilidade por substituição, pois desde o nascimento da obrigação tributária oriunda do ato ilícito praticado pelo responsável legal da empresa caberia a este a responsabilidade pelo adimplemento do crédito tributário daí advindo. Ressalte-se, entretanto, que no caso de dissolução irregular de sociedade, por óbvio ocorrida após o fato gerador, tratar-se-ia de responsabilidade por transferência.

De igual forma, caso se conclua ser o caso de responsabilidade subsidiária em face da inadimplência do contribuinte, estar-se-ia diante da responsabilidade por transferência.

Já para a corrente que identifica a responsabilidade do art. 135 do CTN como sendo solidária, tratar-se-ia de forma híbrida, pois havendo coobrigação entre contribuinte e responsável, não seria possível classificar a responsabilidade nem como por transferência nem como por substituição. Nesse sentido, observe-se que a execução fiscal pode ser intentada diretamente contra sociedade e o representante legal da empresa desde que o nome deste conste da CDA. Nesse caso não se pode concluir que a responsabilidade do representante legal seja por substituição, uma vez que, na mesma ação, comumente são responsabilizados solidariamente ambos os sujeitos incluídos no polo passivo.

Pois bem, encaminhei meu voto no sentido de manter a multa qualificada somente em relação à parcela da infração mantida de omissão de receita com base em cancelamento fictício de notas fiscais de venda.

Por essa razão, entendo que somente ocorreu infração de lei, por parte do sócio Peter Reiter, em relação a essa parcela da exigência.

No que diz respeito aos debates sobre individualização de conduta para fins de qualificação da multa, há de se ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça vem entendo, de fato,

---

<https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200802469460&dt_publicacao=14/12/2010>. Acesso em: 2 mar. 2011.

[27] Art. 13. O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. Parágrafo único. Os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os diretores respondem solidariamente e subsidiariamente, com seus bens pessoais, quanto ao inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social, por dolo ou culpa.

[28] BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário n. 562276/PR. Relatora Ministra Ellen Gracie, Tribunal Pleno. Sessão de 03/11/2010. Publicado no DJE de 10/02/2011 - ATA N. 8/2011. DJE n. 27, divulgado em 09/02/2011. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618883>. Acesso em: 2 mar. 2011.

Documento nato-digital

ser necessária identificação da conduta dos acusados dos chamados "crimes societários". Contudo, há reiteradas decisões no sentido de que se mostra suficiente para tal individualização de conduta a comprovação de que o acusado detinha poderes de administração da pessoa jurídica. Veja-se, por exemplo, o decidido no AgRg no REsp 1.551.783/SP:

> [...]
>
> Nos termos da jurisprudência desta Corte Superior de Justiça, não há como reconhecer a inépcia da denúncia se a descrição da pretensa conduta delituosa foi feita de forma suficiente ao exercício do direito de defesa, com a narrativa de todas as circunstâncias relevantes, permitindo a leitura da peça acusatória a compreensão da acusação, com base no artigo 41 do Código de Processo Penal (RHC 46.570/SP, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, Sexta Turma, julgado em 20/11/2014, DJe 12/12/2014).
>
> Não se desconhece que esta Corte Superior tem reiteradamente decidido ser inepta a denúncia que, mesmo em crimes societários e de autoria coletiva, atribui responsabilidade penal à pessoa física, levando em consideração apenas a qualidade dela dentro da empresa, deixando de demonstrar o vínculo desta com a conduta delituosa, por configurar, além de ofensa à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal, responsabilidade penal objetiva, repudiada pelo ordenamento jurídico pátrio (RHC 35.687/SP, Rel. Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, Sexta Turma, julgado em 18/09/2014, DJe 07/10/2014).
>
> Assim, nos chamados crimes societários, embora a vestibular acusatória não possa ser de todo genérica, é válida quando, apesar de não descrever minuciosamente as atuações individuais dos acusados, demonstra um liame entre o seu agir e a suposta prática delituosa, estabelecendo a plausibilidade da imputação e possibilitando o exercício da ampla defesa, caso em que se consideram preenchidos os requisitos do artigo 41 do Código de Processo Penal (RHC 77.050/PE, Rel. Ministro JORGE MUSSI, Quinta Turma, julgado em 06/12/2016, DJe 01/02/2017).
>
> Nessa linha, os seguintes julgados:
>
> PROCESSO PENAL. RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ECONOMIA POPULAR. ADULTERAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. EXCEPCIONALIDADE. CARÊNCIA DE JUSTA CAUSA NÃO EVIDENCIADA. INDEPENDÊNCIA DAS ESFERAS PENAL E ADMINISTRATIVA. INÉPCIA DA DENÚNCIA. REQUISITOS DO ART. 41 DO CPP ATENDIDOS. RECURSO DESPROVIDO.
>
> [...]
>
> 4. A alegação de inépcia da denúncia deve ser analisada de acordo com os requisitos exigidos pelos arts. 41 do CPP e 5º, LV, da CF/1988. Portanto, a peça acusatória deve conter a exposição do fato delituoso em toda a sua essência e com todas as suas circunstâncias, de maneira a individualizar, o quanto possível, a conduta imputada, bem como sua tipificação, com vistas a viabilizar a persecução penal e o exercício da ampla defesa e do contraditório pelo réu. Na hipótese em apreço, por certo, a inicial acusatória preenche os requisitos exigidos pelo art. 41 do CPP, porquanto descreve a conduta atribuída ao ora recorrente, permitindo-lhe rechaçar os fundamentos acusatórios.
>
> 5. Malgrado seja imprescindível explicitar o liame do fato descrito com a pessoa do denunciado, importa reconhecer a desnecessidade da pormenorização das condutas, até pelas comuns limitações de elementos de informações angariados nos crimes societários, por ocasião do oferecimento da denúncia, sob pena de inviabilizar a persecução penal. A acusação deve correlacionar com o mínimo de concretude os fatos

Documento nato-digital

delituosos com a atividade do acusado, não sendo suficiente a condição de sócio da sociedade, sob pena de responsabilização objetiva.

6. Narra a denúncia que o recorrente seria o administrador da empresa varejista e responsável imediato por todos os contratos de compra e venda celebrados, não podendo tal conclusão, lastreada em elementos probatórios amealhados aos autos, ser infirmada em sede de writ.

7. Recurso desprovido. (RHC 34.684/MG, Rel. Ministro RIBEIRO DANTAS, QUINTA TURMA, julgado em 01/12/2016, DJe 07/12/2016).

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. **CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. EXCEPCIONALIDADE. INÉPCIA DA DENÚNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. PEÇA EM CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NO ART. 41 DO CÓDIGO DE PROCESSO PENAL - CPP. CRIME SOCIETÁRIO. POSSIBILIDADE DE DENÚNCIA GERAL. INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE PENAL OBJETIVA. AUSÊNCIA DE FLAGRANTE ILEGALIDADE. RECURSO DESPROVIDO.

[...]

3. Nos crimes societários, não se exige a descrição individualizada das condutas de cada acusado, bastando para se assegurar o direito à ampla defesa a descrição do fato delituoso e a indicação da participação de cada autor na empreitada criminosa. Assim, **no caso dos autos, não há falar em responsabilidade penal objetiva, tendo em vista que ficou demonstrado na denúncia o liame subjetivo na conduta imputada ao recorrente, que, como sócio e administrador da pessoa jurídica, supostamente teria sonegado tributo mediante a omissão de informação às autoridades fazendárias e fraude na fiscalização tributária**. Recurso ordinário em habeas corpus desprovido. (RHC 70.805/SP, Rel. Ministro JOEL ILAN PACIORNIK, QUINTA TURMA, julgado em 09/08/2016, DJe 19/08/2016) [grifos nossos]

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. DELITO SOCIETÁRIO. FALTA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA DOS RECORRENTES. PEÇA INAUGURAL QUE ATENDE AOS REQUISITOS LEGAIS EXIGIDOS E DESCREVE CRIME EM TESE. AMPLA DEFESA GARANTIDA. INÉPCIA NÃO EVIDENCIADA. CONSTRANGIMENTO AFASTADO. [...]

4. Não pode ser acoimada de inepta a denúncia formulada em obediência aos requisitos traçados no artigo 41 do Código de Processo Penal, descrevendo perfeitamente a conduta típica, cuja autoria é atribuída aos recorrentes devidamente qualificados, circunstâncias que permitem o exercício da ampla defesa no seio da persecução penal, na qual se observará o devido processo legal.

5. Nos chamados crimes societários, embora a vestibular acusatória não possa ser de todo genérica, é válida quando, apesar de não descrever minuciosamente as atuações individuais dos acusados, demonstra um liame entre o seu agir e a suposta prática delituosa, estabelecendo a plausibilidade da imputação e possibilitando o exercício da ampla defesa, caso em que se consideram preenchidos os requisitos do artigo 41 do Código de Processo Penal.

6. No caso dos autos, de acordo com a peça vestibular, os recorrentes, na qualidade de administradores da Drogaria Principal do Bairro Ltda., teriam fraudado a fiscalização tributária, omitindo receita relativa a saídas de mercadorias tributadas em documento exigido pela lei fiscal, creditando-se, indevidamente, do ICMS incidente sobre tais operações, o que teria resultado em prejuízo à Fazenda Estadual superior a 2 (dois) milhões de reais, descrição que atende

> de forma satisfatória as exigências legais para que se garanta ao réu o exercício da ampla defesa e do contraditório. [...]
>
> 2. Recurso desprovido. (RHC 67.183/RJ, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 9/8/2016, DJe 24/08/2016).
>
> PROCESSO PENAL. RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CRIME SOCIETÁRIO. LEI 8.137/90, ART. 1º, II E V. IMPOSSIBILIDADE DA SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA ESTATAL SE A ADESÃO AO PROGRAMA DE PARCELAMENTO OCORRE APÓS O RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. COAÇÃO INEXISTENTE. PEÇA INAUGURAL QUE ATENDE AOS REQUISITOS DO ART. 41 DO CPP. AMPLA DEFESA GARANTIDA. INÉPCIA NÃO EVIDENCIADA. RECURSO DESPROVIDO.
>
> [...]
>
> II - A exordial acusatória cumpriu todos os requisitos previstos no art. 41 do Código de Processo Penal, sem que a peça incorresse em qualquer violação do que disposto no art. 395 do mesmo diploma legal. Cuida-se, in casu, de denúncia geral, aceita pela jurisprudência pátria. (Precedentes).
>
> III - Nos delitos societários, a peça acusatória (ainda que não possa ser de toda genérica) é válida quando demonstra um liame entre a atuação dos denunciados e a conduta delituosa (mesmo que não individualize as condutas de cada um), a revelar a plausibilidade da imputação deduzida e permitindo o exercício da ampla defesa com todos os recursos a ela inerentes.
>
> IV - Na hipótese em análise, a peça inaugural da acusação revela que os denunciados, por meio da empresa CPI Engenharia Ltda, teriam suprimido valores realtivos ao ICMS, através da inserção de elementos inexatos em documentos fiscais e utilização de documentos inexatos, conforme auto de infração e outros documentos do processo criminal.
>
> V - Quanto à autoria, o liame entre o agir do denunciado e o crime imputado está estabelecido em face da condição de responsável que ostenta perante a sociedade. Por isso, no caso, ao contrário do que se alega na peça recursal, verifica-se a possibilidade de plena defesa do acusado a partir da imputação do Ministério Público. Recurso ordinário desprovido. (RHC 67.089/SP, Rel. Ministro FELIX FISCHER, QUINTA TURMA, julgado em 04/08/2016, DJe 17/08/2016)

Com efeito, se tal interpretação é dada pelo próprio STJ no julgamento de recursos no âmbito criminal derivados de procedimentos fiscais, não há como se distanciar, em relação aos mesmos fatos, no que diz respeito à individualização de conduta para fins de apuração de responsabilidade tributária.

Assim sendo, voto por dar provimento parcial ao recurso do coobrigado Peter Reiter para manter sua responsabilidade somente em relação à parcela da infração mantida de omissão de receita com base em cancelamento fictício de notas fiscais de venda.

4 ARGUMENTOS DE DEFESA ESPECÍFICOS RELATIVOS À EXIGÊNCIA DE IPI

Especificamente em relação ao IPI, a formalização da exigência se deu em conformidade com o parágrafo 2º, do art. 448 do RIPI/2002, *verbis*:

Documento nato-digital

> Art. 448. Constituem elementos subsidiários, para o cálculo da produção, e correspondente pagamento do imposto, dos estabelecimentos industriais, o valor e quantidade das matérias-primas, produtos intermediários e embalagens adquiridos e empregados na industrialização e acondicionamento dos produtos, o valor das despesas gerais efetivamente feitas, o da mão-de-obra empregada e o dos demais componentes do custo de produção, assim como as variações dos estoques de matérias-primas, produtos intermediários e embalagens (Lei nº 4.502, de 1964, art. 108).
>
> §1º Apurada qualquer falta no confronto da produção resultante do cálculo dos elementos constantes desse artigo com a registrada pelo estabelecimento, exigir-se-á o imposto correspondente, o qual, **no caso de fabricante de produtos sujeitos a alíquotas e preços diversos, será calculado com base nas alíquotas e preços mais elevados**, quando não for possível fazer a separação pelos elementos da escrita do estabelecimento. (Incluído pelo Decreto nº 4.859, de 14.10.2003)
>
> §2º Apuradas, também, receitas cuja origem não seja comprovada, considerar-se-ão provenientes de vendas não registradas e sobre elas será exigido o imposto, mediante adoção do critério estabelecido no § 1º. (Incluído pelo Decreto nº 4.859, de 14.10.2003)

Portanto, equivocam-se os Recorrentes, pois existe sim fundamento legal para exigência do IPI em relação às receitas cuja origem não foi comprovada, as quais foram consideradas provenientes de vendas não registradas, também sujeitas ao IPI, sendo que, "**no caso de fabricante de produtos sujeitos a alíquotas e preços diversos, será calculado com base nas alíquotas e preços mais elevados**", no caso concreto, a alíquota de 15%, uma vez que essa foi a maior alíquota praticada pelo contribuinte no ano de 2008. Note-se que a formalização da exigência da obrigação principal é legítima, independentemente de eventual descumprimento de obrigação acessória.

Desse modo, voto por negar provimento ao recurso voluntário também nesse ponto.

5 ARGUIÇÃO DE DECADÊNCIA

O presente lançamento diz respeito à exigência de IPI relativas a todos os meses do ano-calendário de 2008. A ciência do lançamento se deu em 20/08/2013 (fl.1352).

Segundo os Recorrentes, deveria ser declarada a decadência do crédito tributário do período compreendido entre janeiro e julho de 2008, pois, na inexistência de dolo (requereu a redução da multa de ofício para 75%), não seria aplicável o art. 173, I, do CTN para contagem do prazo decadencial, mas sim o prazo fixado pelo § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador.

Pois bem, em relação à contagem do prazo decadencial, não se pode ignorar que o STJ entendeu em caráter definitivo (julgamento de recurso representativo de controvérsia, nos termos do art. 543-C, do CPC/1973) que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, a questão do pagamento antecipado, ou declaração de débito, é relevante para definição do prazo, assim como a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, conforme se observa na ementa do REsp 973.733/SC, 1ª Seção, Dje 18/09/2009, de relatoria do Ministro Luiz Fux:

Documento nato-digital

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

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

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

3. O dies a quo do prazo qüinqüenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, antea configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii)a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em26.03.2001.

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

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

No caso concreto, o contribuinte foi cientificado da exigência em 20/08/2013.

Em 2008, vigia o RIPI/2002 (Decreto nº 4.544/2002), que em seu art. 199 definia que o fato gerador do IPI era decendial. Veja-se:

Documento nato-digital

> Art. 199. O período de apuração do imposto incidente nas saídas dos produtos do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial é decendial (Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, art. 1º).

Somente com o advento da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, é que o fato gerador do IPI passou a ser mensal.

De todo modo, os lançamentos foram realizados considerando-se como data da ocorrência do fato gerador o último dia de cada mês.

Desse modo, se aplicável o art. 150, § 4º, do CTN, para fins de contagem do prazo decadencial, estariam extintos por decadência o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e julho de 2008.

Para tanto, de acordo com o precedente vinculante do STJ citado alhures, haveria de se confirmar a declaração ou o pagamento antecipado de IPI nos referidos períodos de apuração, bem como a inexistência de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte.

No que diz respeito ao pagamento antecipado (e/ou declaração de débito), à fl. 1343 dos autos consta reconstituição da escrita fiscal de IPI elaborada pela autoridade fiscal autuante em que se constata a existência de débitos desse tributo em todos os meses do ano-calendário de 2008. Veja-se:

SAO PAULO DEFIS Fl. 1343

CONTRIBUINTE : EUROPACK IND. E COM. DE TERMOPLÁSTICOS LTDA

CNPJ: 05.948.981/0001-17

RECONSTITUIÇÃO DA APURAÇÃO DO IPI

LIVRO DE APURAÇÃO DO I.P.I.

	DISCRIMINAÇÃO / MÊS	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	ABRIL	MAIO	JUNHO	JULHO	AGOSTO	SETEMBRO	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO
LIVRO RAIPI	SALDO CREDOR ANTERIOR				-19.237,21								
	DÉBITOS ESCRITURADOS	660.181,50	474.655,24	631.156,18	637.945,75	646.177,58	621.793,90	513.730,69	439.045,33	522.817,91	629.439,79	545.628,59	528.625,30
	CRÉDITOS ESCRITURADOS	480.743,74	228.680,51	650.393,39	323.535,35	453.973,70	318.937,95	235.419,61	158.281,65	273.019,05	591.803,55	372.203,70	416.705,48
	SALDO DEVEDOR A	179.437,76	245.974,73	-19.237,21	295.173,19	192.203,88	302.855,95	278.311,08	280.763,68	249.798,86	37.636,24	173.424,89	111.919,82
DÉBITOS NÃO ESCRITURADOS - DESTACADOS NA NF E NÃO CONTABILIZADOS OU ORIGINÁRIOS DE VENDAS SEM EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS													
TERMO DE CONSTATAÇÃO	DÉBITOS OMITIDOS CONF TC												
	- NF Canceladas Ficticiamente	56.427,52	85.437,46	7.582,24	8.802,71	13.764,14	134.851,61	103.530,05	114.269,09	2.268,60	2.743,20	-	936,00
	- NF Não Emitidas - Cta Clientes 88%	55.000,00	55.000,00	52.360,00	55.000,00	26.400,00	55.000,00	55.000,00	55.000,00	41.800,00	46.684,00	55.000,00	55.000,00
	- Pagto Rec Estranhos a Contabilidade 88%	211.278,67	235.531,92			5.175,84			127.413,00	304.008,79	83.809,69	124.984,25	134.095,51
NOVO SALDO APURADO													
RECONSTITUIÇÃO DO LIVRO RAIPI	SALDO CREDOR ANTERIOR												
	DEB. ESCRITURADO+APURADO	982.887,69	850.624,62	691.098,42	701.748,46	691.517,56	811.645,51	672.260,74	735.727,42	870.895,30	762.676,68	725.612,84	718.656,81
	CRÉDITOS ESCRITURADOS	480.743,74	228.680,51	650.393,39	323.535,35	453.973,70	318.937,95	235.419,61	158.281,65	273.019,05	591.803,55	372.203,70	416.705,48
	SALDO DEVEDOR A PAGAR/SALDO CREDOR ESCRITURADO APURADO	502.143,95	621.944,11	40.705,03	378.213,11	237.543,86	492.707,56	436.841,13	577.445,77	597.876,25	170.873,13	353.409,14	301.951,33
	Valor Tributado Pelo Contribuinte	179.437,76	245.974,73		295.173,19	192.203,88	302.855,95	278.311,08	280.763,68	249.798,86	37.636,24	173.424,89	111.919,82
	DIFERENÇA A SER LANÇADA	322.706,19	375.969,38	40.705,03	83.039,92	45.339,98	189.851,61	158.530,05	296.682,09	348.077,39	133.236,89	179.984,25	190.031,51

Obs: Dados extraidos do Livro RAIPI da Filial 0001-17
Valores não escriturados conforme Termo de Constatação de Cancelamento Fictício de Notas Fiscais, Omissao de Receitas (Clientes e Pagamentos com recursos Estranhos a Contabilidade)
Percentual de 88% relativo ao rateio das receitas pelos estabelecimentos industriais da época conforme definido explicativo constante dos termos de constatação

AFRFB: ROBERTO DOMINGUEZ MAT. 13.093 ASS:
REP. CONTRIUINTE: ORLANDO JOSE GONÇALVES BUENO CARGO: PROCURADOR CPF: 051.135.768-08 ASS:

Ressalte-se que essas informações são corroboradas pelos Livros de Apuração de IPI reproduzidos às fls. 1298-1333.

No tocante à ausência de fraude, é de se relembrar que somente no que diz respeito à parcela da infração relativa ao "Cancelamento Fictício de Notas Fiscais" encaminhei meu voto para manter a qualificada de multa. Portanto, somente em relação a essa parcela da infração o contribuinte teria agido com dolo, condição suficiente para que a contagem do prazo decadencial se dê com base no art. 173, I, do CTN. Nesse caso, considerando-se o período de apuração mais longínquo, qual seja, janeiro de 2008, o lançamento já poderia ser realizado neste

Documento nato-digital

mesmo ano, e o primeiro dia do exercício seguinte foi 01/01/2009. Logo, o prazo de cinco anos para realização do lançamento expirava em 31/12/2013, e, somente em relação a essa infração, há que se afastar a ocorrência de decadência.

No que atine às demais infrações ("*pagamento com recursos estranhos a contabilidade*" em que votei por seu cancelamento, e também "*provisões de clientes sem trânsito em contas de receitas*" – em relação à qual mantive a infração, mas com redução da multa de ofício para 75%), ausente o dolo, há se afastar, de imediato, a exigência do crédito tributário relativa aos períodos de apuração de janeiro a julho de 2008 em razão da decadência.

Documento nato-digital

6 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por não conhecer do recurso em relação às matérias objeto do pedido de desistência parcial (períodos de apuração de agosto a dezembro de 2008), e, na parte conhecida por dar provimento parcial aos recursos para manter a exigência somente em relação à parcela da infração relativa à omissão de receita com base em cancelamento fictício de notas fiscais relativa aos clientes objeto de circularização (Cervejaria Kaiser do Brasil Ltda. e a três filiais da Perdigão Agroindustrial S/A), nos seguintes termos: (i) acolher parcialmente a arguição de decadência em relação ao crédito tributário dos períodos de apuração de janeiro a julho de 2008 e cancelar a parcela do crédito tributário correspondente, mantendo a exigência apenas em relação à parcela da infração relativa à omissão de receita com base em cancelamento fictício de notas fiscais relativa aos clientes objeto de circularização (Cervejaria Kaiser do Brasil Ltda. e a três filiais da Perdigão Agroindustrial S/A); (ii) no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: (a) em relação à omissão de receita com base em cancelamento fictício de notas fiscais, excluir da base de cálculo do lançamento todas as notas fiscais que não foram objeto de circularização junto aos clientes, mantendo a multa qualificada de 150% em relação à parcela da exigência remanescente (relativa aos clientes Cervejaria Kaiser do Brasil Ltda. e a três filiais da Perdigão Agroindustrial S/A); (b) cancelar integralmente a infração de omissão de receitas decorrente de pagamentos a fornecedores por meio de recursos mantidos à margem da escrituração; (c) manter a exigência baseada em omissão de receitas decorrente de registros contábeis efetuados na conta contábil Clientes, sem trânsito em conta de resultado, mas reduzir a penalidade aplicada para 75%, entendimento acompanhado pelo Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior com base nas conclusões do voto condutor; e (d) dar provimento parcial ao recurso de Peter Reiter para manter a responsabilidade que lhe foi atribuída - com base no art. 135, III, do CTN - somente em relação à parcela da infração mantida de omissão de receita com base em cancelamento fictício de notas fiscais de venda.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Documento nato-digital