MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13896.720513/2018-82

Processo nº	13896.720513/2018-82
Recurso	De Ofício e Voluntário
Acórdão nº	**1302-005.562 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	21 de julho de 2021
Recorrentes	SIMM SOLUCOES INTELIGENTES PARA MERCADO MÓVEL DO BRASIL LTDA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCRIÇÃO PRECISA DA MATÉRIA DE FATO E DE DIREITO. GARANTIA À AMPLA DEFESA. VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Verificado que os documentos de constituição do crédito tributário contém a descrição precisa dos fatos constatados e da base legal da imposição, e tendo sido assegurada à recorrente o direito á ampla defesa, por meio dos recursos cabíveis no processo administrativo fiscal, não há se falar em nulidade do lançamento por violação a princípios constitucionais.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. CARF. RECONHECIMENTO APENAS EM SITUAÇÕES ESPECÍFICAS.

É 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, exceto nas hipótese previstas no atos normativos que regem o contencioso administrativo.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. IMPOSSIBILIDADE. MATÉRIA SUMULADA NO CARF.

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

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

Ano-calendário: 2013

ECD. AUSÊNCIA DE TRANSMISSÃO. FALTA DE ESCRITURAÇÃO. LUCRO ARBITRADO.

A ausência de transmissão da Escrituração Contábil Digital (ECD) ao ambiente do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) configura a conduta de não manter escrituração na forma das leis comerciais, de modo a justificar a apuração com base no Lucro Arbitrado.

LUCRO ARBITRADO. PREJUÍZO FISCAL. DESCONSIDERAÇÃO.

No lançamento de ofício efetuado com base nas regras do Lucro Arbitrado não deve ser considerado o prejuízo fiscal apurado em relação ao mesmo período com base no Lucro Real.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013

AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO. ARBITRAMENTO DO LUCRO. AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.

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

EXPRESSIVA OMISSÃO DE RECEITAS. SONEGAÇÃO. QUALIFICAÇÃO DA MULTA.

A conduta do sujeito passivo em deixar de informar ao Fisco expressiva parcela da sua receita, configura a conduta de sonegação, consistente na ação/omissão dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fiscal da ocorrência do fato gerador, de modo a justificar a qualificação da multa de ofício.

DIRETORES. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. COMPROVAÇÃO DE ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODER OU INFRAÇÃO A LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTO. NECESSIDADE.

Para a caracterização da responsabilidade tributária de ocupante de cargo de direção em pessoa jurídica, é necessária a comprovação dos atos praticados com excesso de poder, infração legal e/ou violação a contrato ou estatuto social.

DIRETORES. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. COMPROVAÇÃO DE ATOS PRATICADOS COM INFRAÇÃO À LEI E AO ESTATUTO DA EMPRESA.

Deve responder pelo crédito tributário, na forma do art. 135, III do CTN, o administrador que, compartilhando a gestão com outro dirigente, não comprova, assim como o fez o outro diretor, que denunciou aos acionistas estrangeiros a prática de sonegação fiscal que vinha ocorrendo na empresa. O conjunto probatório dos autos, especialmente no tocante à omissão de receitas e o não atendimento a intimações fiscais na fase do procedimento fiscalizatório, demonstram o descumprimento da legislação tributária e do estatuto da empresa, dispensando, no caso concreto, outra providência da autoridade tributária.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2013

LUCRO ARBITRADO. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. DESCONSIDERAÇÃO.

Documento nato-digital

No lançamento de ofício efetuado com base nas regras do Lucro Arbitrado não deve ser considerada a base de cálculo negativa da CSLL apurada em relação ao mesmo período com base no Lucro Real.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2013

ARBITRAMENTO DO LUCRO. LANÇAMENTO PELA SISTEMÁTICA CUMULATIVA. RECOLHIMENTOS PELA SISTEMÁTICA NÃO-CUMULATIVA. DEDUÇÃO.

No caso de lançamento de ofício do IRPJ com base no Lucro Arbitrado, a exigência da Cofins com base na sistemática cumulativa deve considerar os recolhimentos da referida contribuição realizados a partir da sistemática não-cumulativa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2013

ARBITRAMENTO DO LUCRO. LANÇAMENTO PELA SISTEMÁTICA CUMULATIVA. RECOLHIMENTOS PELA SISTEMÁTICA NÃO-CUMULATIVA. DEDUÇÃO.

No caso de lançamento de ofício do IRPJ com base no Lucro Arbitrado, a exigência da Contribuição ao PIS/Pasep com base na sistemática cumulativa deve considerar os recolhimentos da referida contribuição realizados a partir da sistemática não-cumulativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício; e, quanto aos Recursos Voluntários, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade; e, por maioria de votos, em dar provimento parcial aos Recursos, para: a) determinar a dedução dos créditos tributários constituídos em relação ao período de apuração de março de 2013, a título de Cofins e de Contribuição ao PIS/Pasep, dos recolhimentos nos montantes de R$ 271.406,67 e R$ 58.924,59, respectivamente; b) cancelar o agravamento da multa de ofício aplicada, reduzindo o percentual imposto em relação às omissões de receita relativas ao IRPJ e à CSLL ao montante de 150% (cento e cinquenta por cento) e aos demais créditos tributários ao valor de 75% (setenta e cinco por cento). Vencido o conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, que dava provimento aos Recursos Voluntários, também, em relação à exoneração da multa de ofício qualificada; e os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo (Relator), Flávio Machado Vilhena Dias e Fabiana Okchstein Kelbert, que davam provimento ao Recurso Voluntário do Sr. Fábio Garbuio, para afastar a condição de responsável tributário pelos créditos tributários constituídos nos presentes autos. O conselheiro Cleucio Santos Nunes ficou designado como redator do voto vencedor em relação à matéria na qual o relator foi vencido.

Documento nato-digital

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ricardo Marozzi Gregório, Gustavo Guimarães da Fonseca, Andréia Lúcia Machado Mourão, Flávio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes, Marcelo Cuba Netto, Fabiana Okchstein Kelbert e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Relatório

Tratam-se de Recurso Voluntário e Recurso de Ofício interpostos em relação ao Acórdão nº 06-66.100, de 18 de abril de 2019, proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR, que julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo sujeito passivo acima identificado (doravante denominada AUTUADA) e parcial ou totalmente procedentes as Impugnações apresentadas pelas pessoas físicas a quem foi atribuída responsabilidade passiva solidária (fls. 5.810/5.849).

O presente processo se originou de Autos de Infração para exigência de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e multa isolada por ausência de atendimento a intimação para apresentação da Escrituração Contábil Digital (ECD), em relação aos períodos do ano-calendário de 2013 (fls. 298/361).

Conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 282/297:

(i) a ação fiscal se relacionou ao ano-calendário de 2013, período no qual a AUTUADA apurou o IRPJ e a CSLL com base no lucro real anual; e a Cofins e a Contribuição ao PIS/Pasep com base no regime não-cumulativo;

(ii) a AUTUADA foi intimada, em 22 de abril de 2016, por meio do Termo de Início de Ação Fiscal, a detalhar, em planilha em meio magnético, as notas fiscais que compuseram as receitas registradas na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) apresentada em relação ao citado ano-calendário;

(iii) após prorrogação do prazo e reintimação, apresentou, em 18 de julho de 2016, resposta por meio de mídia digital danificada, sendo novamente intimado para apresentar as informações, bem como a ECD relativa ao ano-calendário de 2013;

(iv) da nova resposta apresentada, constou a discriminação das notas fiscais que compuseram as receitas declaradas, e a ECD referente ao ano-calendário de **2012**;

(v) por tal razão, foi novamente intimada a apresentar a ECD relativa a 2013 (sob advertência expressa de que a ausência de apresentação implicaria a

Documento nato-digital

apuração com base no Lucro Arbitrado) e a esclarecer os estornos de receita apontados na planilha apresentada;

(vi) houve, ainda, novas intimações para a apresentação dos referidos esclarecimentos e da ECD referente ao ano de 2013, às quais a AUTUADA respondeu apresentando esclarecimentos desacompanhados de documentos comprobatórios, mas sem apresentar a ECD.

Foram, então, lavrados os autos de infração já referidos, para os quais se adotou a tributação com base no Lucro Arbitrado, já que a AUTUADA, apesar de obrigada a apresentar a ECD ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), não o fez. Para a apuração foi utilizada a receita bruta conhecida a partir das notas fiscais eletrônica emitidas pela AUTUADA e constantes no âmbito do SPED, exigindo-se a diferença de alíquota decorrente do arbitramento sobre a receita declarada e tributando-se integralmente as receitas omitidas.

No lançamento, determinou-se, ainda, a baixa do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL apurados pela autuada no ano-calendário de 2013; aplicou-se a multa de ofício agravada (devido à ausência reiterada de atendimento a intimações) e qualificada (ante o enquadramento da omissão de receitas na disposição contida no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964); e aplicou-se, como já referido, a multa pela falta de entrega da ECD.

Por fim, imputou-se aos contribuintes Eduardo Francisco de Stefano e Fabio Garbuio a responsabilidade solidária prevista no art. 135, inciso III, do CTN, devido às condições, respectivamente, de Diretor Geral da Companhia e "Diretor Sem Designação Específica".

A pessoa jurídica autuada e os responsáveis tributários foram cientificados do lançamento e apresentaram Impugnações distintas, conforme a seguir sintetizadas:

Na Impugnação de fls. 2.063/2.097, a pessoa jurídica arguiu:

(i) preliminarmente, a nulidade da autuação, já não haveria justificativa para o arbitramento do lucro, pois o único documento não apresentado seria a ECD, a qual não impediria a apuração dos valores por ela devidos;

(ii) que as bases de cálculo para fins de incidência da Cofins e da Contribuição ao PIS/Pasep teriam sido declaradas em montante, inclusive, maior que o apurado pela autoridade fiscal, de modo que não haveria o que ser exigido;

(iii) que as receitas, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, teriam sido, de fato, indicadas a menor, mas teria sido apurado prejuízo fiscal no ano-calendário de 2013 em montante superior à diferença apontada;

(iv) que o arbitramento não seria motivo para a desconsideração do prejuízo fiscal apurado;

(v) que haveria equívocos na apuração realizada, ao desconsiderar as receitas declaradas em relação a notas fiscais emitidas em outros trimestres;

Documento nato-digital

(vi) contraditoriamente ao afirmado alhures, que os valores declarados em obrigações acessórias de outros tributos (ICMS, IPI e II) comprovariam o acerto das bases de cálculos dos tributos objeto de lançamento e pugnou pela realização de perícia contábil;

(vii) que não teria havido óbices à fiscalização, de modo que seria indevida a imposição de multa agravada;

(viii) que não teria sido praticado qualquer ato fraudulento, de maneira que seria descabida a qualificação da multa de ofício;

(ix) que as penalidades impostas teriam caráter confiscatório, por superarem o valor do tributo exigido;

(x) que as intimações relativas ao presente processo deveriam ser realizadas exclusivamente em nome dos seus advogados.

Às fls. 388/424, o responsável tributário Fábio Garbuio impugnou o lançamento, sustentando a nulidade absoluta da atribuição de responsabilidade a sua pessoa, já que não teriam sido apontados os elementos que a justificariam. Quanto ao mérito da referida atribuição, defendeu a sua improcedência, por inexistência de ato ilícito não tributário ou de infração a contrato ou estatuto social, bem como por ausência de poder de gerência.

O Sr. Fábio Garbuio impugnou, também, o lançamento quanto aos créditos tributários exigidos, reprisando os argumentos apresentados pela pessoa jurídica nos itens (ii) a (v) acima listados. Alegou, ainda, a impossibilidade de exigência de multas agravadas e qualificadas dos responsáveis tributários; e a impossibilidade de exigência de multa agravada no caso de dúvida, por decorrência do art. 112 do Código Tributário Nacional (CTN). Pugnou pela realização de perícia técnica sobre a documentação apresentada pela pessoa jurídica autuada, bem como pela realização das intimações, exclusivamente, nas pessoas dos seus advogados.

De outra parte, o responsável tributário Eduardo Francisco de Stefano apresentou a Impugnação de fls. 5.192/5.223, na qual pugnou, preliminarmente, pela nulidade dos autos de infração em relação a sua pessoa, pela "**absoluta ausência de motivação e por equívoco na capitulação legal do fato tributário em si**". Quanto ao mérito, defendeu a inexistência da responsabilidade a ele imputada, diante da ausência de demonstração de atos praticados dolosamente com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto social. Apontou, ainda, elementos que comprovariam a sua oposição e ausência de responsabilidade em relação às operações praticadas por gestões anteriores da pessoa jurídica autuada que culminaram no lançamento sob apreciação nestes autos.

Na decisão de primeira instância, rejeitou-se, inicialmente, a existência de nulidade na autuação, posto que os autos de infração foram lavrados por autoridade competente, "dentro da estrita legalidade e garantido o mais absoluto direito de defesa". Ressalvou-se que não seriam apreciadas as alegações de suposto efeito confiscatório das multas impostas, por existência de vedação à apreciação pela autoridade administrativa de alegações de inconstitucionalidade ou ilegalidade de ato legal ou normativo.

Foram indeferidos os pedidos de realização de perícias e diligências, por terem sido considerados prescindíveis e formulados em desacordo com o art. 16, inciso IV, do Decreto nº

Documento nato-digital

70.235, de 1972; bem como o pedido de intimação nas pessoas dos advogados, já que, por disposição legal, as intimações devem ser encaminhadas ao domicílio tributário do sujeito passivo.

Considerou-se que a ausência de apresentação da ECD era causa suficiente para o arbitramento no lucro do período fiscalizado, conforme art. 530, inciso I, do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), já que o referido documento constitui a escrituração contábil da sociedade. Quanto ao método de cálculo adotado para a determinação das bases de cálculo do lançamento, as autoridades julgadoras concluíram que estava totalmente de acordo com o disposto no art. 532 do RIR/1999, combinado com o art. 41 da Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997. Registrou-se que a apresentação posterior de elementos que permitissem a reconstituição da contabilidade da pessoa jurídica não tornaria indevido o arbitramento; e que, em nenhum instante da autuação se equivaleu receita a renda, apenas se adotou o método de apuração prescrito na legislação diante da ausência da escrituração contábil idônea. Considerou-se, portanto, inteiramente acertada a apuração realizada pela autoridade fiscal.

Quanto ao prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL invocados pelos Recorrentes, ante a inexistência da escrituração contábil que os respalde, não poderiam ser acatados, nem seria possível se mesclar a apuração com base no Lucro Arbitrado com a apuração com base no Lucro Real.

Os julgadores *a quo* reconheceram que a pessoa jurídica autuada recolheu, a título de Cofins e de Contribuição ao PIS/Pasep, em relação aos períodos do ano-calendário de 2013, montantes totais superiores ao exigido no lançamento. Contudo, posto que tais recolhimentos foram realizados segundo a sistemática não-cumulativa, acertou a autoridade lançadora em não considera-los, cabendo à autuada se valer dos mecanismos de compensação.

Na decisão, foram refutados os supostos erros de cálculo contidos no lançamento, que foram considerados meros "artifícios retóricos"; bem como mantidas as multas de ofício qualificadas e agravadas, já que, respectivamente, teria havido omissão dolosa por parte da autuada em "sonegar informações ao Fisco antes e durante a Ação Fiscal" e não atendimento às intimações para a prestação de esclarecimentos.

Finalmente, entendeu-se que o Sr. Fábio Garbuio "tinha ciência da ausência da escrituração contábil e como gestor era responsável pela atitude que levou à sonegação apurada pela Autoridade Fiscal", de modo que justificável a atribuição de responsabilidade tributária, com base no art. 135, inciso III, do CTN. De outra parte, reconheceu-se que o citado responsável não poderia responder por atos praticados após a saída da diretoria da sociedade. Por tal razão, não lhe poderia ser imputada a multa agravada por conduta praticada no curso do procedimento fiscal.

Já, quanto ao Sr. Eduardo de Stefano, afastou-se a responsabilidade a ele atribuída, por se entender que logrou demonstrar não ter sido o "responsável pelos atos ilícitos cometidos pela fiscalizada".

A multa isolada por ausência de apresentação da ECD foi considerada matéria não impugnada, de modo que a sua exigência se tornou definitiva na esfera administrativa.

Em decorrência da exoneração integral de um dos responsáveis tributários, houve o Recurso de Ofício ao CARF, nos termos do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972.

A decisão recebeu, então, a seguinte ementa:

Documento nato-digital

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

SISTEMA ELETRÔNICO. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL - ECD. OBRIGATORIEDADE.

De acordo com as normas vigentes, as pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no lucro real estão obrigadas a adotar a ECD no ano-calendário de 2013.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. REQUISITOS LEGAIS. ECD.

O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais.

As irregularidades e inconsistências apuradas na ECD que evidenciem que o contribuinte, sujeito à tributação pelo lucro real, não mantinha a escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, constituem motivo suficiente para o arbitramento do lucro no período fiscalizado.

INTIMAÇÃO. ENDEREÇO PROFISSIONAL DO ADVOGADO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. DENEGAÇÃO.

Carece de previsão legal a hipótese de enviar intimações referentes aos sujeitos passivos da relação processual tributário para o endereço profissional de seus advogados, pois todas as comunicações da Receita Federal do Brasil dirigidas a contribuintes devem considerar o endereço contido nos cadastros da Secretaria do Órgão, sob pena de nulidade do ato.

ARGUIÇÕES DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE.

A Autoridade Administrativa não detém a atribuição de apreciar a constitucionalidade ou a legalidade de normas tributárias, salvo em relação à essas últimas as flagrantemente ilegais, cabendo-lhes observar de modo estritamente vinculado o ordenamento legal vigente.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

São improfícuos os julgados administrativos trazidos pelos sujeitos passivos, pois tais decisões não constituem normas complementares do Direito Tributário, já que foram proferidas por órgãos colegiados sem, entretanto, uma lei que lhes atribuísse eficácia normativa, na forma do art. 100, II, do Código Tributário Nacional.

No que tange às Decisões Judiciais referidas os julgados não contam igualmente com força vinculante na forma disciplinada pelo Ministério da Fazenda para seu acolhimento pelos Órgãos do Contencioso Administrativo.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

O órgão julgador de primeira instância indeferirá o pleito de realização de diligência quando considerá-la prescindível para a solução da lide.

CONTRIBUIÇÕES. REGIME NÃO-CUMULATIVO. LUCRO ARBITRADO. IMPOSSIBILIDADE.

As exigências de COFINS e PIS não-cumulativos não podem subsistir em face de decisão administrativa que considerou necessário o arbitramento do Lucro nos mesmos períodos de apuração.

Documento nato-digital

SUSTENTAÇÃO ORAL. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Dado que a legislação que disciplina o Processo Administrativo Fiscal não contempla a previsão para produção de prova oral, não merece prosperar esse pleito da impugnante.

VOTO DE QUALIDADE. PRIMEIRA INSTÂNCIA.

Não cabe o expediente do voto de qualidade em sede de primeira instância de julgamento administrativo com o efeito pretendido de, em caso de empate, cancelar-se a multa de ofício.

A pessoa jurídica autuada, após a ciência, apresentou o Recurso Voluntário de fls. 5.873/5.929, no qual, inicialmente, tece comentários acerca do conteúdo da Impugnação apresentada pelo responsável Eduardo de Stefano. No mais, argumenta que a autoridade fiscal teria se valido de presunções e da inversão do ônus da prova, sem o exame da documentação apresentada e em cerceamento ao seu direito de defesa, pelo que teria havido nulidade no arbitramento e no lançamento realizados. Após isso, ainda que com inovação de termos, reitera, basicamente, as alegações já trazidas na Impugnação.

Já o responsável Fábio Garbuio apresentou o Recurso Voluntário de fls. 5.960/6.060, em que, além de refutar o teor da decisão que manteve a atribuição de responsabilidade tributária, com base na ausência de demonstração do enquadramento na situação prevista no texto legal; repete o teor do Recurso Voluntário apresentado pela pessoa jurídica autuada.

O processo foi, então, distribuído, por sorteio, a este Conselheiro.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Relator.

1 DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS

1.1 DA ADMISSIBILIDADE DOS RECURSOS

A pessoa jurídica autuada foi cientificada da decisão de primeira instância, por via eletrônica, em 8 de maio de 2019 (fls. 5.867/5.868), e apresentou o seu Recurso, em 6 de junho do mesmo ano (fl. 5.871). Por igual modo, o responsável tributário Fábio Garbuio tomou ciência da referida decisão, por via postal, em 09 de maio de 2019 (fl. 5.870), e apresentou o seu Recurso, em 7 de junho do mesmo ano (fl. 5.958). Ambos recursos, portanto, foram apresentados dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Ambos Recursos são assinado por procurador devidamente habilitado por meio de procuração eletrônica, confirmada no âmbito do sistema e-processo.

Documento nato-digital

As matérias objeto dos Recursos estão contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Art. 2º, incisos I e IV, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

Isto posto, os Recurso são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deles tomo conhecimento.

1.2 DAS PRELIMINARES DE NULIDADE DO LANÇAMENTO

Ambas Recorrentes suscitam a nulidade dos autos de infração, sob a alegação de que a autoridade administrativa teria se valido, exclusivamente, de presunções e teria se negado a analisar toda a documentação apresentada, o que implicaria em cerceamento do seu direito de defesa. Segundo longa exposição, teria ocorrido violação aos princípios do contraditório e da motivação.

Em tese, caso confirmadas, as alegações das Recorrentes poderia conduzir ao reconhecimento da nulidade do lançamento, conforme art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1972:

> Art. 59. São nulos:
>
> (...)
>
> II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou **com preterição do direito de defesa**. (Destacamos)

O exame dos documentos constitutivos dos créditos tributários (Autos de Infração e Termo de Verificação Fiscal de fls. 282/297) revela, contudo, que as alegações das Recorrentes carecem totalmente de fundamento.

Para utilizar os requisitos apontados nos Recursos, nos citados documentos indicam-se com clareza os motivos de fato e de direito para o lançamento, detalham-se as bases de cálculo utilizadas, e justificam-se a adoção da apuração com base no Lucro Arbitrado, as imposições das multas de ofício agravada e qualificada e a atribuição de responsabilidade tributária aos dirigentes da pessoa jurídica.

Não há, em absoluto, a adoção de presunções ou a inversão do ônus da prova, como alegado.

A (im)procedência de todos os aspectos contidos nas acusações fiscais é matéria a ser enfrentada quando da análise do mérito dos recursos, em confronto com as alegações e provas apresentadas pelas Recorrentes, inclusive em relação ao cabimento (ou não) do arbitramento do lucro, já que a arguição de que existiam outras fontes de informações à disposição da autoridade fiscal deve ser cotejada com a impossibilidade de a apresentação posterior de documentos invalidar a adoção do Lucro Arbitrado, conforme Súmula CARF nº 59:

> A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Documento nato-digital

No mesmo contexto, deverá ser analisada a questão da desconsideração do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL apurados pela pessoa jurídica, que poderá, inclusive, levar à total improcedência do lançamento, ante a eventual inadequação na forma de apuração adotada naquele.

Não observo, entretanto, qualquer violação ao amplo direito de defesa das Recorrentes, que puderam se defender das acusações fiscais com todos os meios à sua disposição, de modo que rejeito as preliminares de nulidade.

1.3 DA APURAÇÃO COM BASE NO LUCRO ARBITRADO

Conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 282/297, a pessoa jurídica autuada, por apurar o IRPJ com base no Lucro Real, estava obrigada, em relação ao ano-calendário de 2013, a transmitir a Escrituração Contábil Digital (ECD) ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), conforme art. 3º, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 787, de 2007.

Veja-se o teor dos arts 1º a 3º da referida norma:

> Art. 1º Fica instituída a Escrituração Contábil Digital (ECD), para fins fiscais e previdenciários, de acordo com o disposto nesta Instrução Normativa.
>
> Parágrafo único. A ECD deverá ser transmitida, pelas pessoas jurídicas a ela obrigadas, ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, e será considerada válida após a confirmação de recebimento do arquivo que a contém e, quando for o caso, após a autenticação pelos órgãos de registro.
>
> Art. 2º A ECD compreenderá a versão digital dos seguintes livros:
>
> I - livro Diário e seus auxiliares, se houver;
>
> II - livro Razão e seus auxiliares, se houver;
>
> III - livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos.
>
> Parágrafo único. Os livros contábeis e documentos de que trata o caput deverão ser assinados digitalmente, utilizando-se de certificado de segurança mínima tipo A3, emitido por entidade credenciada pela Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil), a fim de garantir a autoria, a autenticidade, a integridade e a validade jurídica do documento digital.(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 926, de 11 de março de 2009)
>
> Art. 3º Ficam obrigadas a adotar a ECD, nos termos do art. 2º do Decreto nº 6.022, de 2007:
>
> I - em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2008, as sociedades empresárias sujeitas a acompanhamento econômico-tributário diferenciado, nos termos da Portaria RFB nº 11.211, de 7 de novembro de 2007, e sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real;(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 926, de 11 de março de 2009)
>
> II - em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2009, as demais sociedades empresárias sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real.(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 926, de 11 de março de 2009)

Documento nato-digital

Conforme informação prestada pela pessoa jurídica, em sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) a forma de apuração adotada em relação ao ano-calendário de 2013, efetivamente, foi o Lucro Real (fl. 11), de modo que estaria, à luz do dispositivo legal citado, combinado com o art. 3º, §4º, da Instrução Normativa RFB nº 1.420, de 2013 (com a redação conferida pela Instrução Normativa RFB nº 1.486, de 2014), obrigada à transmissão da ECD.

Como apontado no TVF,

> A autoridade fiscal inicialmente intimou a empresa para entrega da escrituração por meio do Termo de Intimação Fiscal 02/2017, de 13/07/2017. Esta requisição se repetiu no Termo de Reintimação Fiscal 03/2017, Despacho Prorrogação de Prazo e no Termo de Constatação e Intimação Fiscal 05/2017. Nestes últimos, o sujeito passivo foi informado da previsão legal do arbitramento em face da ausência da escrita contábil da empresa nos moldes do art. 530 do Decreto 3.000/1999.

O exame dos referidos documentos revela que, no Termo de Intimação Fiscal 02/2017, de 13 de julho de 2017 (fls. 186/187), a pessoa jurídica foi intimada a "Apresentar a Escrituração Contábil relativa ao ano-calendário 2013 no formato previsto no Ato Declaratório Executivo Cofis nº 25, de 07 de junho de 2010, o qual alterou o Ato Declaratório Executivo Cofis nº 15, de 23 de outubro de 2001".

Já, no Termo de Re-intimação Fiscal 03/2017 (fls. 201/204), no Despacho de fls. 236/239 e no Termo de Constatação e Intimação Fiscal 5 (fls. 246/248), emitidos entre setembro e dezembro de 2017, houve a intimação à pessoa jurídica para "Entregar a Escrituração Contábil Digital relativa ao ano-calendário 2013 no ambiente do SPED (Sistema Público de Escrituração Digital), tendo em vista o § 4º do art. 3º da IN RFB nº 1420/2013 (Vigente a partir de 14/08/2013)", com a advertência explícita de que a ausência de atendimento implicaria a apuração com base no Lucro Arbitrado.

Na última resposta apresentada, em 29 de dezembro de 2017 (fls. 255/256), a Recorrente pessoa jurídica assim se manifestou em relação à apresentação da ECD:

> A Requerente informa, também, que está atualmente elaborando a Escrituração Contábil Digital (ECD) relativa ao ano-calendário 2013. A estimativa é que a referida escrituração contábil digital se encerre no decorrer do mês de janeiro de 2018.
>
> Sendo assim, em razão do cumprimento parcial do Termo de Intimação acima mencionado, requer-se a concessão de prazo adicional de 20 (vinte) dias úteis, a fim de que a Requerente possa finalizar e transmitir a ECD objeto do item 1 do termo de constatação e intimação fiscal em epígrafe.
>
> Tal pedido de dilação se baseia no fato de que, até o momento, a Requerente não conseguiu inserir todas as informações solicitadas pelo sistema ECD da Receita Federal do Brasil, de modo que, tão logo a Requerente consiga incluir todos os dados solicitados, a Requerente os transmitirá a Vossa Senhoria.

O prazo pleiteado foi indeferido, "em face da reiterada omissão da empresa em apresentar a Escrituração Contábil", conforme Comunicado, datado de 12 de janeiro de 2018 (fl. 273). Não obstante, até a lavratura dos Autos de Infração, em 14 de março de 2018, persistia a omissão da pessoa jurídica. A ECD, na verdade, somente veio a ser transmitida para o ambiente SPED, em 29 de março de 2019, conforme Recibo de fls. 6.063.

Documento nato-digital

As Recorrentes não contestam o fato que havia a obrigação de transmissão da ECD. Os seus argumentos contrários à apuração com base no Lucro Arbitrado são:

(i) a pessoa jurídica "enfrentou diversos problemas sistêmicos que impediram o adimplemento dessa obrigação acessória (em que pese todas as outras obrigações acessórias tenham sido regularmente entregues)";

(ii) a ECD foi apresentada, posteriormente, de modo que estaria regularizada a pendência apontada;

(iii) a documentação apresentada e as informações constantes das demais obrigações acessórias adimplidas pela pessoa jurídica possibilitariam a quantificação do Lucro Real, de modo que indevida a apuração com base no Lucro Arbitrado.

O exame da questão deve se fundamentar em duas premissas. Em primeiro lugar, a ausência de escrituração na forma da legislação comercial e fiscal enseja a determinação do IRPJ com base no Lucro Arbitrado. É essa a dicção do art. 530, inciso I, do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999):

> Art.530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):
>
> I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

De outra parte, a partir da edição do Decreto nº 6.022, de 2007, o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) é o

> instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração comercial e fiscal dos empresários e das sociedades empresárias, mediante fluxo único, computadorizado, de informações.

Neste sentido, não é verídica a afirmação da Recorrente no sentido de que houve "presunção absoluta" por parte da autoridade lançadora no sentido de que a "falta de entrega de ECD representaria a ausência de controle contábil".

Ora, como explicitado, a partir da instituição do SPED, as informações transmitidas àquele ambiente passaram a constituir a escrituração comercial e fiscal das sociedades empresárias. A Recorrente estava obrigada a transmitir a ECD àquele ambiente.

Deste modo, a ausência da referida transmissão constituía, sim, a ausência da escrituração comercial na forma determinada pela legislação.

É verdade que a Recorrente, ainda que não houvesse realizado a transmissão da sua ECD, poderia ter apresentado a sua escrituração comercial em formato digital (como, inclusive, foi possibilitado pela autoridade fiscal no Termo de Intimação Fiscal 02/2017). Contudo, isto não ocorreu.

Documento nato-digital

As Recorrentes apontam uma série de documentos e obrigações acessórias por ela apresentadas que possibilitariam a apuração do Lucro Real e deveriam impedir a adoção da apuração com base no Lucro Arbitrado ("DIPJ, DCTFs, LALUR, SPED, EFD/Contribuições, DARFs, Notas Fiscais").

Ora, os referidos documentos, embora contenham uma série de informações, incluindo a apuração do Lucro Real, não substituem a escrituração comercial. A ECD não é mais uma obrigação acessória, dentre tantas outras que teriam sido cumpridas pela pessoa jurídica. É a própria escrituração contábil, conforme determinação legal, de modo que a sua assinatura digital e transmissão ao ambiente SPED constituem os meios de "garantir a autoria, a autenticidade, a integridade e a validade jurídica do documento digital", conforme ditames do art. 2º parágrafo único, da Instrução Normativa RFB nº 787, de 2007.

É verdade que a jurisprudência do CARF tem-se pautado pelo entendimento de que o arbitramento do lucro é medida extrema e que somente deve ser adotada quando inexistir elementos capazes de permitir a apuração do Lucro Real do sujeito passivo. Tal posição, contudo, não pode ser estendida à situação em que não é apresentada a própria escrituração comercial, que é base para qualquer apuração.

Não provada a manutenção da escrituração comercial, incide, inescapavelmente, a disposição do art. 530, inciso I, do RIR/1999, e correta a apuração do IRPJ com base no Lucro Arbitrado e a decisão recorrida na parte em que a manteve.

Cabe acrescentar que, em consonância com o já destacado na análise da preliminar de nulidade, não há nenhuma violação ao direito de defesa da Recorrente, ao considerar que as informações prestadas nos documentos e obrigações acessórias acima apontados não afastam a hipótese de arbitramento. Em primeiro lugar, porque, como já dito, não substituem a escrituração comercial; e, em adição, nem mesmo a posterior apresentação da própria ECD, como foi feito em 2019, é capaz de tornar indevida a adoção da apuração com base no Lucro Arbitrado, conforme a, já transcrita, Súmula CARF nº 59.

Neste sentido:

> ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
>
> Ano-calendário: 2012
>
> ARBITRAMENTO. AUSÊNCIA DE ECD. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Não se configura infração ao princípio da verdade material ou cerceamento de defesa o arbitramento do lucro quando a contribuinte, estando obrigada, não possui a escrita contábil nos termos da legislação da Escrituração Contábil Digital - ECD. (Acórdão nº 1401-004.271, de 10 de março de 2020, Relator Conselheiro Carlos André Soares Nogueira)

Isto posto, nega-se provimento ao Recurso Voluntário, quanto a tal tópico.

1.4 DO PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL APURADOS PELA RECORRENTE

Documento nato-digital

As Recorrentes se insurgem, e, inclusive, chegam a apontar como causa da nulidade do lançamento, a desconsideração pela autoridade administrativa do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL.

Ora, a questão é de elementar resolução.

Os referidos valores, apurados pela Recorrente na sua DIPJ e no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), somente poderiam ser considerados no lançamento, caso este fosse realizado dentro da própria sistemática do Lucro Real.

É que a previsão legal é de compensação com o "lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda" e com o "resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social", conforme, respectivamente, arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 1995.

Tendo sido, acertadamente (conforme tópico anterior), adotada a apuração do IRPJ e da CSLL a partir das regras fixadas para ao Lucro Arbitrado, é totalmente descabido se falar no aproveitamento de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL.

Como afirmado na decisão recorrida "não é possível mesclar o método de apuração pelo arbitramento com o do lucro real".

Não merecem acolhida, portanto, os Recursos Voluntário em relação a tal matéria.

1.5 DAS BASES DE CÁLCULO ADOTADAS PARA O LUCRO ARBITRADO

As Recorrentes se insurgem em relação à forma adotada pela autoridade fiscal para apurar as bases de cálculo utilizadas no lançamento.

Conforme descrição contida no TVF:

> O lucro foi arbitrado nos moldes do art. 532 do Decreto 3.000/99, sendo conhecida a receita bruta a partir de levantamento efetuado junto às **notas fiscais eletrônicas emitidas pela fiscalizada,** disponíveis no SPED.

Ou seja, a autoridade fiscal se valeu das notas fiscais emitidas pela própria pessoa jurídica autuada, para se chegar à receita bruta apurada em cada um dos meses e trimestres do ano-calendário de 2013, e, para a apuração do IRPJ, aplicou os percentuais previstos pela legislação, conforme arts. 519 e 532 do RIR/1999:

> Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.
>
> §1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, §1º):
>
> I - um inteiro e seis décimos por cento, para atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;
>
> II - dezesseis por cento para a atividade de prestação de serviço de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no **caput**;
>
> III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

Documento nato-digital

> a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;
>
> b) intermediação de negócios;
>
> c) administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.
>
> §2º No caso de serviços hospitalares aplica-se o percentual previsto no **caput**.
>
> §3º No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, §2º).
>
> §4º A base de cálculo trimestral das pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral cuja receita bruta anual seja de até cento e vinte mil reais, será determinada mediante a aplicação do percentual de dezesseis por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração (Lei no 9.250, de 1995, art. 40, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).
>
> §5º O disposto no parágrafo anterior não se aplica às pessoas jurídicas que prestam serviços hospitalares e de transporte, bem como às sociedades prestadoras de serviços de profissões legalmente regulamentadas (Lei no 9.250, de 1995, art. 40, parágrafo único).
>
> §6º A pessoa jurídica que houver utilizado o percentual de que trata o §5º, para apuração da base de cálculo do imposto trimestral, cuja receita bruta acumulada até determinado mês do ano-calendário exceder o limite de cento e vinte mil reais, ficará sujeita ao pagamento da diferença do imposto postergado, apurado em relação a cada trimestre transcorrido.
>
> §7º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a diferença deverá ser paga até o último dia útil do mês subseqüente ao trimestre em que ocorreu o excesso.
>
> Art.532. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, §11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I).

As receitas obtidas a partir das notas fiscais foram divididas de acordo com a sua natureza (venda de produtos de fabricação própria, revenda de mercadorias ou prestação de serviços) e cotejadas com as informações prestadas pela pessoa jurídica autuada na DIPJ relativa ao ano-calendário de 2013 e em planilha apresentada no curso do procedimento fiscal (na qual a Recorrente detalhou a natureza das receitas informadas na DIPJ).

A partir daí, sobre os montantes declarados foi exigida a diferença de alíquota relativa ao arbitramento e os valores não declarados foram tributados como omissão de receitas.

As Recorrentes, por um lado, admitem que o total anual de receitas informadas na DIPJ é inferior ao efetivamente auferido (que teria sido corretamente informado na EFD Contribuições):

> Explica-se: Conforme indicado erroneamente na DIPJ, para cálculo do IRPJ e da CSLL, o total da receita informada foi de R$ 437.805.628,94; ou seja, R$ 55.227.989,68 menor do que o valor correto (que foi informado no EFD Contribuições).

Alegam, contudo, que o prejuízo fiscal por ela apurado seria superior à diferença em questão, de modo que não haveria tributo a pagar.

Documento nato-digital

A questão da compensação do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL já foi abordada no tópico precedente, de modo que não se pode acolher a alegação das Recorrentes.

As Recorrentes pretendem, ainda, conferir à diferença constatada pela autoridade fiscal a natureza de "mero erro de preenchimento" da DIPJ. Ora, uma vez que os valores de receita não foram confessados, sobre eles não houve o recolhimento dos tributos devidos e não foi apresentada a escrituração comercial, não há outra qualificação a lhes imputar que não o de omissão de receitas.

Não há reparos a se fazer em relação à apuração realizada pela autoridade fiscal, quanto ao IRPJ e à CSLL.

1.6 DOS VALORES EXIGIDOS EM RELAÇÃO À COFINS E À CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP

Em relação às contribuições acima citadas, as Recorrentes argumentam que

> A receita considerada pela **RECORRENTE** para cálculo do PIS e da COFINS referente ao ano-calendário de 2013 é maior do que aquela apontada pela agente fiscal. Basta conferir o EFD contribuições – apresentado pela **RECORRENTE** em tempo e modo corretos – para verificar que a receita declarada e que serviu de base para a apuração dos tributos totalizou R$ 493.033.618,62.

Alegam que as contribuições incidentes sobre a receita declarada foram integralmente recolhidas, de modo que teria havido, inclusive, recolhimento a maior que o devido.

Na decisão recorrida, os julgadores, assim, manifestaram-se:

> 166. Com efeito, a contribuinte trouxe ao conhecimento documentos às fls. 4.084-4.105 que comprovam o recolhimento de ambas as contribuições apuradas sob o regime não cumulativo, códigos 5856 - COFINS NAO-CUMULATIVA e 6912 PIS - NAO CUMULATIVO.
>
> (...)
>
> 168. A tabela a seguir consolida o montante recolhido pela contribuinte em cada tributo.

PA	COFINS (5856)	PIS (6912)
jan-13	-	-
fev-13	1.507.206,31	322.222,30
mar-13	271.406,67	58.924,59
abr-13	776.083,65	168.769,55
mai-13	1.208.958,70	262.707,49
jun-13	493.163,79	112.342,85
jul-13	520.619,63	113.545,76
ago-13	-	-
set-13	598.684,50	136.988,17
out-13	390.308,25	84.756,27
nov-13	1.386.073,28	302.859,97
dez-13	916.315,35	199.144,15
Total	8.068.820,13	1.762.261,10

Documento nato-digital

> 169. Está correta a afirmação da impugnante de que recolheu as referidas contribuições em montante superior ao que ora está sendo exigido de principal por meio dos Autos de Infração: COFINS (R$ 8.068.820,13 vs. R$ 5.314.377,50) e PIS (R$ 1.762.261,10 vs. R$ 1.136.041,34).
>
> (...)
>
> 171. Pessoas jurídicas tributadas pelo lucro arbitrado, como é o caso em tela, cf. ficou bem assentado na discussão que antecedeu este tópico, continuam submetidas, portanto, ao regime de apuração do PIS e da COFINS pelo regime cumulativo, nos termos da legislação anterior.
>
> 172. Está correto, dessarte, o montante do crédito constituído pela Autoridade Fiscal *a quo*, e não lhe cabia, com efeito, promover acertos de contas da fiscalizada, que dispõe, para tanto, dos mecanismos de compensação instituídos em decorrência da previsão do art. 156, II, do CTN.

Neste ponto, há equívoco no Acórdão recorrido.

A previsão na legislação de duas sistemáticas de apuração para a Cofins e para a Contribuição ao PIS/Pasep não tem o condão de instituir contribuições distintas. Trata-se da mesmas contribuições, porém determinadas a partir de sistemáticas distintas.

Deste modo, parece-me óbvio que no caso de lançamento de ofício das contribuições em questão em que a apuração se dê com base na sistemática cumulativa devem ser deduzidos todos os recolhimentos efetuados em relação ao mesmo período com base na sistemática não cumulativa.

Inclusive, este foi o procedimento adotado pela autoridade fiscal, conforme se constata a partir dos demonstrativos contidos no TVF:

TABELA 9

COFINS CUMULATIVO						
PERÍODO DE APURAÇÃO	RECEITA CALCULADA	ALÍQUOTA COFINS	COFINS APURADA	COFINS NÃO-CUMULATIVO (DCTF)	COFINS RETIDO NA FONTE	**COFINS A LANÇAR**
mar/13	22.024.302,25	3%	660.729,07	-	6.289,56	**654.439,51**
abr/13	40.460.805,02	3%	1.213.824,15	776.083,65	-	**437.740,50**
mai/13	52.807.511,56	3%	1.584.225,35	1.208.958,70	465,00	**374.801,65**
jun/13	56.332.619,68	3%	1.689.978,59	493.163,79	-	**1.196.814,80**
jul/13	47.339.006,15	3%	1.420.170,18	520.619,63	14.099,94	**885.450,61**
ago/13	39.664.922,86	3%	1.189.947,69	-	-	**1.189.947,69**
set/13	28.545.206,36	3%	856.356,19	596.684,50	-	**259.671,69**
out/13	23.527.310,27	3%	705.819,31	390.308,25	-	**315.511,06**

TABELA 10

PIS CUMULATIVO						
PERÍODO DE APURAÇÃO	RECEITA CALCULADA	ALÍQUOTA PIS	PIS APURADO	PIS NÃO-CUMULATIVO (DCTF)	PIS RETIDO NA FONTE	**PIS A LANÇAR**
mar/13	22.024.302,25	0,65%	143.157,96	-	1.362,74	**141.795,23**
abr/13	40.460.805,02	0,65%	262.995,23	168.760,55	-	**94.234,68**
mai/13	52.807.511,56	0,65%	343.248,83	262.607,49	100,75	**80.540,59**
jun/13	56.332.619,68	0,65%	366.162,03	112.342,85	-	**253.819,18**
jul/13	47.339.006,15	0,65%	307.703,54	113.545,76	3.054,99	**191.102,79**
ago/13	39.664.922,86	0,65%	257.822,00	-	-	**257.822,00**
set/13	28.545.206,36	0,65%	185.543,84	136.988,17	-	**48.555,67**
out/13	23.527.310,27	0,65%	152.927,52	84.756,27	-	**68.171,25**

Deste modo, não é válida a conclusão contida na decisão recorrida.

De outra parte, não procede a alegação da Recorrente de que, como o total de receitas anuais declaradas e utilizadas como base para os recolhimentos pelo regime não-

Documento nato-digital

cumulativo foi superior às bases de cálculo adotadas no lançamento, não haveria qualquer valor a ser exigido.

Ora, a comparação deve ser realizada em cada um dos períodos de apuração mensal. Não importa para o lançamento de ofício se a Recorrente em um determinado período de apuração não incluído no lançamento recolheu montante superior ao devido. Tal indébito somente pode ser aproveitado por meio de Declaração de Compensação, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

O relevante é o cotejo em cada período de apuração, conforme realizado pela autoridade fiscal, no lançamento.

Conforme planilha "Anexo 4" do arquivo não paginável juntado às fls. 372 dos autos, não teria havido qualquer valor confessado pela Recorrente a título de Cofins e Contribuição ao PIS, em relação ao período de apuração de março de 2013.

Contudo, na decisão recorrida, apontam-se valores, aparentemente, não considerados nas planilhas elaboradas no TVF. Os valores recolhidos em relação ao período de apuração de março de 2013, nos montantes de R$ 271.406,67 (fl. 4.086) e R$ 58.924,59 (fl. 4.097), respectivamente, a título de Cofins e de Contribuição ao PIS/Pasep.

Neste contexto, diante da ausência de confissão em DCTF, é acertada a constituição do crédito tributário relativo às citadas contribuições, por meio do lançamento de ofício, cabendo, apenas, a dedução dos pagamentos acima apontados na cobrança dos valores constituídos em relação ao mês de março, como realizado em relação aos demais períodos.

Deve ser dado provimento parcial aos Recursos Voluntários, para determinar o referido abatimento.

1.7 DA MULTA AGRAVADA

Conforme relatado, no lançamento fiscal foi exigida a multa de ofício agravada, na forma do art. 44, §2º, da Lei nº 9.430, de 1996:

> Art. 44 (...)
>
> § 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
>
> I - prestar esclarecimentos;(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
>
> II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
>
> III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

A autoridade responsável pela constituição do crédito tributário justificou a imposição, nos seguintes termos:

> Inicialmente cabe agravamento da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei 9.430/1996 tendo em vista que a fiscalizada por conduta reiterada deixou de, no prazo marcado,

Documento nato-digital

> prestar esclarecimentos e também a apresentar os arquivos ou sistemas, conforme descrito na sequência e no corpo do presente termo.
>
> A multa regulamentar será, por consequência, majorada de 75% para 112,5%, conforme o art. 44, §2° da Lei 9.430/1996 e será aplicada inclusive aos créditos tributários de Cofins e PIS/Pasep apurados no regime cumulativo constituídos de ofício.
>
> Isto porque, no decorrer do procedimento fiscal, o sujeito passivo reiteradamente deixou de apresentar respostas às intimações nos prazos marcados e prorrogados, a ver:
>
> a) Houve resposta parcial às requisições efetuadas por meio do Termo de Início do Procedimento Fiscal, com ciência dada em 22/04/2016. A empresa solicitou prazo adicional para entrega da Escrituração Contábil Digital e do LALUR, referentes ao ano-calendário 2013;
>
> b) O LALUR somente foi entregue após sucessivas intimações. Foi solicitado no Termo de Reintimação Fiscal 03/2017 (ciência por aviso de recebimento em 12/09/2017), o qual não foi atendido. Em seguida a fiscalização emitiu Termo de Reintimação Fiscal 04/2017, com ciência eletrônica em 20/10/2017, em relação ao qual foi apresentada resposta em 31/10/2007. Nesta, foi entregue planilha eletrônica referente ao LALUR 2013. Em 21/12/2017, o contribuinte foi intimado desta vez a apresentar o livro de acordo as formalidades exigidas na legislação por meio do Termo de Constatação e Intimação Fiscal 05/2017. Em 29/12/2017, o sujeito passivo juntou o referido livro ao dossiê 10010.009199/0716-83;
>
> c) A Escrituração Contábil Digital, foi reiteradamente solicitada: Termo de Intimação Fiscal 02/2017. Em 13/07/2017, o sujeito passivo chegou a juntar arquivos de contabilidade, os quais supostamente se referiam a 2013, mas na verdade tratavam do ano-calendário 2012. A ECD ainda foi solicitada por meio dos termos: Termo de Reintimação Fiscal 03/2017, Termo de Reintimação Fiscal 04/2017, Despacho de prorrogação de prazo e Termo de Constatação e Intimação Fiscal 05/2017. Até o momento não houve apresentação da escrituração.

Na decisão recorrida, o agravamento foi mantido, por se considerar caracterizada a hipótese legal, precipuamente, a partir de três fatos:

> 202. Fato 1: havia lacunas que exigiam a prestação de esclarecimentos e apresentação de documentos.
>
> 203. Fato 2: a fiscalizada foi intimada a fazê-lo em mais de uma ocasião.
>
> 204. Fato 3: os esclarecimentos, ao contrário do que alega a impugnante não foram prestados e a ECD nunca foi apresentada.

Nos Recursos Voluntários, sustenta-se que "todas as intimações foram respondidas em tempo e modo devidos", e se invoca a Súmula CARF nº 96, cujo teor é o seguinte:

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

Conforme texto legal acima transcrito, a previsão do agravamento da multa de ofício é infração formal. Bastaria, portanto, a omissão do sujeito passivo a uma das três condutas ali apontadas, para que fosse cabível a imposição da multa agravada.

Documento nato-digital

Tal posição não tem sido acompanhada por todos os Conselheiros do CARF, inclusive, alguns desta Turma Julgadora, que entendem necessária a existência de prejuízo à apuração fiscal para que se imponha o agravamento.

No entender deste julgador, contudo, quase sempre, esse prejuízo é uma decorrência imediata da omissão do sujeito passivo. No caso sob análise, por exemplo, a omissão da pessoa jurídica em apresentar a ECD não impediu que o lançamento fosse realizado com base nas informações constantes das Notas Fiscais eletrônicas. Contudo, isto não significa que novos fatos geradores de tributos não tenham sido omitidos do conhecimento da autoridade fiscal ao não conhecer a integralidade dos registros contábeis do sujeito passivo.

De todo modo, não há como se negar que a Súmula CARF tem aplicação ao lançamento fiscal sob apreciação já que a omissão apontada pela autoridade fiscal foi a ausência de apresentação da ECD e que tal fato justificou, também, a apuração com base no Lucro Arbitrado.

A referida Súmula é de observância obrigatória pelos Conselheiros deste Colegiado, inclusive sob pena de perda de mandato, nos termos do art. 45, inciso VI, do RI/CARF.

Isto posto, deve ser dado provimento aos Recursos Voluntários, para cancelar a imposição da multa agravada.

1.8 DA MULTA QUALIFICADA

No lançamento de ofício, houve, ainda, a exigência da multa de ofício qualificada, sobre os valores considerados como omissão de receitas, para fins de incidência do IRPJ e da CSLL, conforme previsto no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430, de 1996:

> Art. 44 (...)
>
> § 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 nº4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Para a autoridade fiscal, o fato de a Recorrente haver informado valores de receitas a menor na DIPJ configuraria a conduta de sonegação, como tipificada no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964:

> Art . 71. Sonegação é tôda 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.

É a descrição realizada no TVF:

Documento nato-digital

> Em face de omissão de receita efetuada conforme demonstrado no item 3.3, cabe a multa de ofício qualificada prevista no art. 44, inciso I, c/c o § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996 (com redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007).
>
> (...)
>
> Os valores a menor de receita informados em DIPJ tendem a confundir o conhecimento do fato gerador pela Fazenda. Ainda mais, o sujeito passivo tanto sabia da valoração a menor que, quando do preenchimento do SPED-Contribuições relativo ao ano-calendário fiscalizado, declarou aproximadamente R$60 milhões de reais a mais a título de receitas.

As Recorrentes defendem o afastamento da qualificação, posto que esta exigiria o evidente intuito de fraude, conforme Súmulas CARF nº 14 e 25:

> **Súmula CARF nº 14**
>
> A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.
>
> **Súmula CARF nº 25**
>
> A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502/64. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Segundo elas, no caso sob análise, não teria havido qualquer fraude ou dolo, condutas que não poderiam ser presumidas. Atacam, ainda, o conteúdo das denúncias contidas na Impugnação apresentada pelo responsável tributário Eduardo Francisco de Steffano.

É necessário, de início, afastar todas as argumentações apresentadas pelas Recorrentes em relação às informações apresentadas pelo referido responsável tributário. Obviamente, o conteúdo da Impugnação apresentada pelo Sr. Eduardo não foi adotado como fundamento no momento do lançamento de ofício, já que a peça impugnatória somente foi apresentada em momento posterior. De outra parte, no julgamento administrativo, as referidas denúncias também não serão utilizadas como provas, já que é imperativo se restringir às provas construídas pela autoridade fiscal. Tal fato, inclusive, foi realçado, mais de uma vez, pelos julgadores de primeira instância.

É essencial, ainda, afastar a incidência da Súmula CARF nº 25, a qual é aplicável aos casos de presunção legal de omissão de receitas, o que não é a situação tratadas nestes autos.

Pois bem, o essencial para a apreciação da matéria sob julgamento é que a autoridade fiscal constatou, a partir das notas fiscais emitidas pela pessoa jurídica autuada, que houve o auferimento, no ano-calendário de 2013, de um montante de R$ 482.600.597,64 em receitas. Em contrapartida, a Recorrente, que se omitiu na apresentação da sua escrituração contábil, somente informou, na sua DIPJ, a percepção de R$ 370.227.810,35. Ou seja, deixou-se de declarar um montante de R$ 112.372.787,29 em receitas (ou 23,28% das receitas correspondentes às notas fiscais emitidas).

Como apontado pela autoridade fiscal, o fato de a pessoa jurídica informar nas SPED-Contribuições um montante de receitas de R$ 437.098.745,06 permite a constatação da

Documento nato-digital

consciência acerca do fato de que as receitas informadas na DIPJ eram inferiores às, efetivamente, percebidas.

Deste modo, considero correta a qualificação da multa de ofício, nos termos realizados no lançamento de ofício, já que ficou comprovada a omissão de receitas, bem como a conduta dolosa da pessoa jurídica autuada, no sentido de tentar impedir o conhecimento por parte da autoridade fiscal da ocorrência dos fatos geradores.

Quanto à alegação de que a qualificação tornaria a multa de ofício confiscatória, o que violaria o princípio contido no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, cabe, inicialmente, lembrar o teor da Súmula CARF nº 2, segundo o qual "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

O referido enunciado deve ser interpretado em conjunto com as disposições constantes do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972:

> Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)
>
> (...)
>
> § 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
>
> I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
>
> II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
>
> a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
>
> b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
>
> c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

E, ainda, com o art. 62 do RI/CARF:

> Art. 62. 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.
>
> § 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:
>
> I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)
>
> II - que fundamente crédito tributário objeto de:

Documento nato-digital

> a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;
>
> b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)
>
> c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;
>
> d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e
>
> e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)
>
> § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Como se observa, ao contrário, inclusive do que já sustentou este Relator, os dispositivos normativos não impõem aos julgadores administrativos o não conhecimento de qualquer alegação de inconstitucionalidade apresentada pelos contribuintes nos seus recursos.

As alegações devem ser apreciadas, para que se examine se já existe alguma decisão ou ato dentre os acima relacionados que reconheça a inconstitucionalidade da norma atacada (hipótese em que o entendimento neles exposto deve ser aplicado). O que se veda ao julgador administrativo é, na ausência de qualquer dos referidos atos, reconhecer a referida inconstitucionalidade ou deixar de aplicar o ato normativo sob tal fundamento.

No caso sob análise, estando a norma que embasa a imposição da multa de ofício aplicada em plena vigência, e não existindo em relação a ela qualquer dos atos listados nos dispositivos legais acima transcritos, deixa-se de se abordar a inconstitucionalidade aventada, por força da Súmula CARF nº 2.

Deve ser negado provimento aos Recursos Voluntários, portanto, com a manutenção da multa de ofício qualificada sobre os créditos de IRPJ e CSLL relacionados à omissão de receitas.

1.9 DA REALIZAÇÃO DE PERÍCIA E/OU DILIGÊNCIA

Desde as Impugnações, são apresentados pedidos genéricos de realização de perícia técnica e/ou diligências.

A decisão recorrida as rejeitou por considera-las prescindíveis e porque os pedidos foram apresentados sem a observância das prescrições contidas na legislação.

De fato, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235:

Documento nato-digital

> Art. 16. A impugnação mencionará:
>
> (...)
>
> IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)
>
> (..)
>
> § 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Os pedidos contidos nas Impugnações e nos Recursos Voluntários são genéricos, sem apontar os quesitos a serem respondidos e os dados do perito, conforme exigência do dispositivo acima, de modo que merecem ser consideradas não formulados.

De outra parte, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972,

> Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Neste sentido, os julgadores de primeira instância, no que concorda este Relator, consideraram prescindível a realização de qualquer diligência. De fato, todos os elementos necessários à formação da convicção deste julgador a respeito das questões envolvidas na autuação e nos recursos voluntários já se encontram presentes nos autos.

1.10 DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SR. FÁBIO GARBUIO

No momento da constituição do crédito tributário, houve a atribuição de responsabilidade tributária à pessoa física Fábio Garbuio. A caracterização foi realizada no TVF do seguinte modo:

> Em face de sonegação constatada, incorre-se, portanto, em infração à lei nos termos do art. 135, III da Lei 5.172/1966 (Código Tributário Nacional).
>
> No ano-calendário de 2013 a administração da empresa estava sob responsabilidade do Sr. Eduardo Francisco Stefano (CPF 057.020.308-26), o qual exercia o cargo de Diretor Geral da Companhia conforme cópia de Termo de Posse de 31/07/2012.
>
> No mesmo período, o Sr. Fabio Garbuio (CPF 114.113.218-47) exerceu o cargo de Diretor Sem Designação Específica, de acordo com Termo de Posse de 07/11/2012.
>
> Constatada a infração à legislação tributária por parte dos administradores da companhia, fica, caracterizada a sujeição solidária passiva.

Como se observa, a responsabilização se fundamentou nas disposições do art. 135, inciso III, do CTN:

> 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:

Documento nato-digital

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

Para a autoridade fiscal, portanto, a conduta praticada e caracterizada como sonegação configurou infração à lei e a posição do Sr. Fábio Garbuio como "Diretor Sem Designação Específica" permitiria a atribuição da responsabilidade tributária pelos créditos tributários constituídos.

Para os julgadores de primeira instância,

> (...) resta evidente que ele tinha ciência da ausência da escrituração contábil e como gestor era responsável pela atitude que levou à sonegação apurada pela Autoridade Fiscal.
>
> 218. Recapitulando, a sequência dos fatos que implicaram na imputação atacada é a seguinte: 1- encerramento do ano-calendário de 2013; 2- decisão da diretoria no interregno até a apresentação da ECD de sonegá-la; 3- omissão dolosa de entrega da contabilidade na forma da legislação (para não referir, porque se encontra além do escopo deste feito, as "*estruturas de importação*" denunciadas pelo diretor Eduardo de Stefano), 4- consumação da sonegação fiscal.
>
> 219. Todos esses fatos estão precisamente descritos no TVF e demais documentos que compõem este feito, é vã, pois, a alegação do impugnante de que não há motivação para a imputação de responsabilidade solidária.
>
> 220. A omissão de entrega de ECD não é ato trivial que possa ser deixado aos cuidados dos profissionais da contabilidade, trata-se de decisão estratégica de descumprir ao disposto no art. 1.179 do Código Civil, que envolve a diretoria da qual o senhor Fábio Garbuio fazia parte.

No Recurso Voluntário apresentado, o citado responsável tributário sustenta que teria havido uma responsabilização objetiva, motivada pelo fato de ser membro da diretoria da pessoa jurídica autuada, e independentemente da sua atuação subjetiva. Contesta, ainda, a interpretação feita, na decisão recorrida, no sentido de que a omissão na entrega da ECD configuraria uma "decisão estratégica de descumprir ao disposto no art. 1.179 do Código Civil, que envolve a diretoria da qual o senhor Fábio Garbuio fazia parte", já que tal fato não constaria da autuação e que tal argumentação seria contraditória com o fato de a decisão recorrida haver afastado a responsabilidade do Sr. Fábio pelo agravamento da multa de ofício devido ao fato de haver deixado a administração da autuada, no momento de início do procedimento fiscal. Assim afirma:

> Ora, se a suposta sonegação é integralmente justificada com base na falta de apresentação de obrigações acessórias, e se tal conduta não pode ser imputada ao **RECORRENTE**, como poderia ele ser responsabilizado?!

A afirmativa do Recorrente não é procedente. Como se lê acima, a caracterização da responsabilidade no TVF não se deu integralmente com base na "falta de apresentação de obrigações acessórias". O fundamento adotado pela autoridade fiscal foi a sonegação consistente na omissão de receitas praticada pela pessoa jurídica autuada. O importante, portanto, é verificar-se se há a comprovação de que o Sr. Fábio Garbuio teve participação nos atos que configuraram a referida conduta.

Documento nato-digital

Como constante do TVF, o Sr. Fábio era, no ano-calendário de 2013, "Diretor Sem Designação Específica" da pessoa jurídica autuada. Não são apontadas, porém, quais são as atribuições a ele designadas ou quais os atos que teria praticado para contribuir na conduta de omitir as receitas ao Fisco.

Há que se concordar com o Recorrente que a acusação fiscal é deficiente, e que a decisão de primeira instância tentou contornar tal lacuna, atribuindo à Diretoria ocupada pelo Sr. Fábio a responsabilidade pela omissão na entrega da ECD, fato que, como apontado, não foi o cerne da caracterização da conduta de sonegação.

O fato de a referida pessoa física integrar a Diretoria da pessoa jurídica autuada é elemento que conduz ao entendimento de que teria uma responsabilidade genérica em relação aos atos por ela praticados, aí incluídos a correta prestação de informações nas obrigações acessórias e o recolhimento dos tributos devidos. Tal fato, isoladamente, contudo, não é suficiente para isentar a autoridade fiscal de qualquer esforço probatório no sentido de comprovar, ainda que minimamente, que o diretor estava responsável por tais atribuições e/ou agiu no sentido de contribuir para a prática da conduta de sonegação.

À míngua de qualquer construção probatória, há que se dar provimento ao recurso voluntário para excluir o Sr. Fábio Garbuio da condição de responsável pelos créditos tributários constituídos no presente processo.

2 DO RECURSO DE OFÍCIO

Em conformidade com o disposto no art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972, houve a interposição de recurso de ofício em relação à parcela do crédito tributário exonerada na decisão de primeira instância. *In verbis*:

> Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:
>
> I -exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda.(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Tendo em vista que houve a exclusão do pólo passivo do responsável tributário Eduardo Francisco de Stefano, o valor da exoneração supera em muito o limite de R$ 2.500.000,00 fixado na Portaria MF nº 63, de 2017, pelo que deve ser conhecido o Recurso de Ofício.

Foram duas as parcelas do crédito tributário que foram exoneradas na decisão recorrida, merecendo ser abordadas de modo independente.

2.1 DA MULTA AGRAVADA EM RELAÇÃO AO RESPONSÁVEL FÁBIO GARBUIO

No julgamento do Recurso Voluntário, foi afastada a imposição da multa agravada, fica, portanto, prejudicado qualquer tipo de análise em relação à imposição da referida penalidade em relação ao responsável.

2.2 DA EXONERAÇÃO DO RESPONSÁVEL EDUARDO DE STEFANO

Documento nato-digital

De outra banda, no acórdão recorrido, afastou-se a responsabilidade tributária atribuída ao Sr. Eduardo Francisco De Stefano. A decisão foi, assim, fundamentada:

> 230. O impugnante logrou demonstrar que não foi responsável pelos atos ilícitos cometidos pela fiscalizada, seja por meio dos documentos que trouxe ao conhecimento alertando os controladores da entidade a respeito de práticas que poderiam ensejar exigências fiscais negativas para a pessoa jurídica, seja pela sua demissão que veio a ocorrer posteriormente, em virtude de não haver se coadunado com a elaboração de documentos fiscais e societários incorretos.
>
> (...)
>
> 233. Nessas circunstâncias, dada a ausência do requisito essencial de haver praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN, fica afasta a responsabilidade do senhor Eduardo de Stefano no caso em análise.

Neste ponto, valem todas as considerações já realizadas quando da apreciação da responsabilidade atribuída ao Sr. Fábio Garbuio, no julgamento do Recurso Voluntário por ele interposto, até porque a caracterização da responsabilidade tributária às duas pessoas físicas foi feita em uma só passagem, conforme integralmente transcrita no item 1.10 deste Voto.

A acusação fiscal não comprova, efetivamente, a participação do Sr. Eduardo de Estefano na conduta de sonegação, limitando-se a apontar a sua condição de "Diretor Geral" da pessoa jurídica autuada.

Em sentido contrário, o referido responsável traz aos autos, na Impugnação, consistente prova no sentido de que, após ser contratado na condição de diretor da Companhia buscou se cercar de mecanismos que o isentassem de atos anteriormente praticados e que trariam reflexos em relação ao ano-calendário de 2013, e da sua submissão às diretrizes emanadas da controladora da pessoa jurídica autuada, inclusive com reflexos na sua destituição e posterior reclamação trabalhista.

O certo é que, ausente a comprovação dos atos praticados pelo Sr. Eduardo Francisco de Stefano, acertada a decisão recorrida em lhe excluir da condição de responsável tributário pelos créditos tributários constituídos nos presentes autos, de maneira que deve ser negado provimento ao Recurso de Ofício.

3 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade, por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício e por DAR PROVIMENTO PARCIAL aos Recursos Voluntários, para:

a) excluir o Sr. Fábio Garbuio da condição de responsável tributário pelos créditos tributários constituídos nos presentes autos;

b) determinar a dedução dos créditos tributários constituídos em relação ao período de apuração de março de 2013, a título de Cofins e de Contribuição ao

Documento nato-digital

PIS/Pasep, dos recolhimentos nos montantes de R$ 271.406,67 (fl. 4.086) e R$ 58.924,59 (fl. 4.097), respectivamente;

c) cancelar o agravamento da multa de ofício aplicada, reduzindo o percentual imposto em relação às omissões de receita relativas ao IRPJ e à CSLL ao montante de 150% (cento e cinquenta por cento) e aos demais créditos tributários ao valor de 75% (setenta e cinco por cento).

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo

Voto Vencedor

Conselheiro Cleucio Santos Nunes, Redator designado.

Com a devida vênia ao Relator, que com a habitual competência proferiu voto brilhante, ouso dele discordar quanto ao provimento do recurso para exonerar o Sr. Fábio Garbuio da responsabilidade tributária, atribuída com fundamento no art. 135, III do Código Tributário Nacional.

Conforme o relatório e voto do presente caso, depreende-se, em linhas gerais, que a empresa foi autuada por omissão de receita referente ao ano calendário 2013, o que ensejou o arbitramento do lucro e constituição de crédito tributário de IRPJ, CSLL e contribuições reflexas, sendo que, à época dos fatos, a companhia era gerida por Fábio Garbuio e Eduardo Stéfano.

Consta ainda do relatório, que a empresa autuada estava obrigada à apresentar sua Escrituração Contábil Digital (ECD) ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), por ser empresa sujeita à tributação com base no lucro real. Sobre este ponto, observa-se no TVF que a recorrente foi intimada mais de uma vez, no curso do procedimento fiscal, para entregar a ECD de 2013, mas não atendeu às intimações. Em relação à apresentação do Lalur, narra ainda o TVF, que a fiscalização somente foi atendida na terceira intimação. Essa conduta ensejou o agravamento da multa de 75% para 112%, na forma do art. 44, §2º da Lei nº 9.430, de 1996. Em razão da omissão de receita, entendeu também a fiscalização ser o caso de se aplicar a multa qualificada, prevista no art. 44, I c/c § 1º da Lei nº 9.430, de 1996, uma vez que ficou caracterizada sonegação fiscal, definida no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964. Foi também aplicada multa de R$ 500,00 por mês-calendário pela não entrega da ECD, com base no art. 57, II da MP nº 2.158, de 2001.

Tendo em vista a prática de sonegação fiscal, a autoridade lançadora concluiu que os administradores da empresa, Eduardo Francisco Stefano e Fabio Garbuio, incorreram em infração à lei, devendo ser responsabilizados pelo crédito tributário na forma do art. 135, III do CTN. No ponto, assim se expressou o TVF:

> Em face de sonegação constatada, incorre-se, portanto, em infração à lei nos termos do art. 135, III da Lei 5.172/1966 (Código Tributário Nacional).

Documento nato-digital

> No ano-calendário de 2013 a administração da empresa estava sob responsabilidade do Sr. Eduardo Francisco Stefano (CPF 057.020.308-26), o qual exercia o cargo de Diretor Geral da Companhia conforme cópia de Termo de Posse de 31/07/2012.
>
> No mesmo período, o Sr. Fabio Garbuio (CPF 114.113.218-47) exerceu o cargo de Diretor Sem Designação Específica, de acordo com Termo de Posse de 07/11/2012.
>
> Constatada a infração à legislação tributária por parte dos administradores da companhia, fica, caracterizada a sujeição solidária passiva. Vê-se, em princípio, que o motivo da autoridade lançadora em atribuir a responsabilidade tributária aos sócios com fundamento no art. 135, III do CTN, foi o fato de tais pessoas integrarem o quadro societário da empresa. A DRJ, em sua decisão, afastou a responsabilidade do sócio Eduardo Francisco Stefano, mas manteve a do outro dirigente, Fábio Garbuio.

A decisão da DRJ afastou a responsabilidade do Sr. Eduardo Stefano, sob a alegação de que este comprovou, documentalmente, que não teve responsabilidade sobre as omissões praticadas que levaram ao arbitramento do lucro e à qualificação da multa. Isso porque, teria alertado os controladores da Companhia sobre irregularidades na área tributária. No ponto, veja-se o seguinte trecho da decisão recorrida:

> 230. O impugnante logrou demonstrar que não foi responsável pelos atos ilícitos cometidos pela fiscalizada, seja por meio dos documentos que trouxe ao conhecimento alertando os controladores da entidade a respeito de práticas que poderiam ensejar exigências fiscais negativas para a pessoa jurídica, seja pela sua demissão que veio a ocorrer posteriormente, em virtude de não haver se coadunado com a elaboração de documentos fiscais e societários incorretos.
>
> 231. Registre-se ainda uma vez, que o Fisco não chegou a tomar conhecimento dos atos ilícitos denunciados pelo senhor Eduardo de Stefano à época da Ação Fiscal, os quais não foram, por esse motivo, apurados pela Autoridade Fiscal *a quo*. Pode-se, contudo, inferir que tais fatos tenham influenciado a decisão da diretoria da pessoa jurídica de deliberadamente omitir a apresentação de sua contabilidade ao Fisco.
>
> 232. A comprovação dessa hipótese, porém, dependeria de análise mais aprofundada das operações negociais da entidade a ser desenvolvida eventualmente pelas Autoridades Fiscais competentes haja vista que se encontram além das atribuições deste Órgão Julgador.
>
> 233. Nessas circunstâncias, dada a ausência do requisito essencial de haver praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN, fica afasta a responsabilidade do senhor Eduardo de Stefano no caso em análise.

Embora dirigida pelos dois administradores, somente Eduardo Stefano denunciou irregularidades em documentos fiscais e, posteriormente, foi desligado da empresa. Essas circunstância demonstraram para a DRJ que o diretor Eduardo Stefano não podia ser responsabilizado pelo crédito tributário, na forma do art. 135, III do CTN. Com a exclusão do Sr. Eduardo Stefano da responsabilidade tributária, o que foi mantido pelo voto do relator, segue-se que, doravante, será analisada, unicamente, a responsabilidade do diretor Sr. Fábio Garbuio.

Quanto a este diretor, a decisão recorrida entendeu que deveria responder pelo crédito tributário com base no art. 135, III do CTN. Isso porque, em 2013, a pessoa física em questão, era gestora da empresa, tendo se desligando somente em 2015. Portanto, as práticas de omissão de receitas que caracterizaram a sonegação fiscal deveriam recair sobre o diretor Fábio Garbuio, em razão da responsabilidade tributária destacada na norma mencionada acima. Sobre o tema, assim fundamentou a decisão recorrida:

Documento nato-digital

> 214. Deixando de lado as questões comuns já decididas, passa-se à análise da argumentação sobre a responsabilidade do impugnante propriamente dita.
>
> 215. Alega o senhor Fábio Garbuio que não restou demonstrada a existência de conduta dolosa, nem tampouco do liame causal que conduzisse à responsabilidade do impugnante.
>
> 216. Quanto à ocorrência de atos ilícitos e dolosos que conduziram à qualificação da multa, trata-se de matéria vencida neste momento.
>
> 217. Sobre necessária responsabilidade do impugnante, resta evidente que ele tinha ciência da ausência da escrituração contábil e como gestor era responsável pela atitude que levou à sonegação apurada pela Autoridade Fiscal.
>
> 218. Recapitulando, a sequência dos fatos que implicaram na imputação atacada é a seguinte: 1- encerramento do ano-calendário de 2013; 2- decisão da diretoria no interregno até a apresentação da ECD de sonegá-la; 3- omissão dolosa de entrega da contabilidade na forma da legislação (para não referir, porque se encontra além do escopo deste feito, as "*estruturas de importação*" denunciadas pelo diretor Eduardo de Stefano), 4- consumação da sonegação fiscal.
>
> 219. Todos esses fatos estão precisamente descritos no TVF e demais documentos que compõem este feito, é vã, pois, a alegação do impugnante de que não há motivação para a imputação de responsabilidade solidária.
>
> 220. A omissão de entrega de ECD não é ato trivial que possa ser deixado aos cuidados dos profissionais da contabilidade, trata-se de decisão estratégica de descumprir ao disposto no art. 1.179 do Código Civil, que envolve a diretoria da qual o senhor Fábio Garbuio fazia parte.
>
> 221. O dispositivo legal aplicado pela Autoridade Fiscal *a quo* foi o art. 135, III, do CTN, que reza:
>
> [...]
>
> 222. Observe-se que a sanção alcança o ato ilícito doloso de sonegar informações do qual pode decorrer a evasão de tributos e, no caso concreto, a ação do diretor Fábio Garbuio deliberadamente provocou a hipótese prevista pela norma.
>
> 223. Não há referência ao art. 128 do caso em tela, portanto, o argumento do impugnante nesse quesito não merece prosperar.

No julgamento do presente recurso voluntário, o eminente relator entendeu que a autoridade fiscal não comprovou a conduta específica praticada por Fábio Garbuio, que justificasse juridicamente sua responsabilidade com base no art. 135, III do CTN. Assim, não poderia a DRJ procurar fundamentos que pudessem robustecer o auto de infração para essa caracterização, até porque, segundo o relator, o que ensejou a atribuição da responsabilidade tributária, de acordo com a fiscalização, foi a omissão de receitas cumulada com sonegação fiscal e não a falta de entrega da ECD, como teria pretendido a DRJ. Veja-se o seguinte trecho do voto do relator:

> Há que se concordar com o Recorrente que a acusação fiscal é deficiente, e que a decisão de primeira instância tentou contornar tal lacuna, atribuindo à Diretoria ocupada pelo Sr. Fábio a responsabilidade pela omissão na entrega da ECD, fato que, como apontado, não foi o cerne da caracterização da conduta de sonegação.

Documento nato-digital

Em seguida, firma seus argumentos defendendo que o fato de determinada pessoa constar da diretoria da empresa dá a ela atribuições genéricas de gestão, sendo dever da fiscalização esforçar-se para, minimamente, comprovar que tal diretor era responsável pelas obrigações que levaram à sonegação fiscal. Veja-se o seguinte ponto do voto do relator:

> O fato de a referida pessoa física integrar a Diretoria da pessoa jurídica autuada é elemento que conduz ao entendimento de que teria uma responsabilidade genérica em relação aos atos por ela praticados, aí incluídos a correta prestação de informações nas obrigações acessórias e o recolhimento dos tributos devidos. Tal fato, isoladamente, contudo, não é suficiente para isentar a autoridade fiscal de qualquer esforço probatório no sentido de comprovar, ainda que minimamente, que o diretor estava responsável por tais atribuições e/ou agiu no sentido de contribuir para a prática da conduta de sonegação.
>
> À míngua de qualquer construção probatória, há que se dar provimento ao recurso voluntário para excluir o Sr. Fábio Garbuio da condição de responsável pelos créditos tributários constituídos no presente processo.

De acordo com o termo de posse de fls. 501, o Sr. Fábio Garbuio assumiu as funções de Diretor sem Designação Específica em 07/12/2012, tendo sido destituído do cargo somente em 25/06/2015, conforme atesta o documento de fls. 538. Por conseguinte, pode-se inferir que, em 2013, ano da constituição do crédito tributário, estava em pleno exercício de suas funções.

O estatuto da empresa, vigente à época dos fatos, referente à diretoria enquanto órgão gerencial, estabelecia o seguinte:

> **Parágrafo Segundo** – A Diretoria é o órgão executivo da administração e deverá, em conformidade com a lei e com as normas estabelecidas neste Estatuto, assegurar o funcionamento regular da Companhia, podendo, para este objetivo, praticar todos os atos e celebrar contratos relacionados com o objeto social, com exceção daqueles que, por determinação legal ou por determinações deste Estatuto, dependam de autorização prévia da Assembléia Geral.

Sobre as responsabilidades específicas da diretoria, o estatuto estabelecia que:

> **Artigo 15** – Compete à Diretoria: (a) todos os poderes de administração e representação da Companhia, assegurando seu pleno funcionamento; (b) obedecer e assegurar a obediência a esse Estatuto Social, às deliberações dos acionistas e à legislação em vigor; (c) administrar a Companhia, agindo para o cumprimento de seu objeto; (d) representar a Companhia, ativa ou passivamente, em juízo ou fora dele; e (f) submeter as demonstrações financeiras à Assembléia Geral.

Conforme se observa, a alínea "b" do art. 15 do Estatuto da companhia determina que a diretoria deve "obedecer a legislação em vigor". Por obvio, a legislação tributária é a que mais sobressai no rol de leis e demais normas a que uma empresa está sujeita. Embora seja genérica a expressão "legislação", não é aceitável que o diretor de uma empresa que se organiza como sociedade por ações ignore ou não supervisione o cumprimento da legislação tributária.

Documento nato-digital

Conforme foi visto ao longo do bem fundamentado voto do relator, a empresa praticou omissão de receitas que caracterizou sonegação fiscal, fato este não rejeitado pelo colegiado, o que deu azo, inclusive, ao agravamento e qualificação da multa. A empresa, na qualidade de uma abstração jurídica, depende da ação de alguma pessoa física tanto para cumprir regularmente a legislação tributária quanto para, ao desatende-la, atuar de forma a impedir ou retardar que autoridade fiscal tome conhecimento da ocorrência do fato gerador de obrigação tributária.

Daí por que, a doutrina e a jurisprudência orientam que, para a caracterização da responsabilidade tributária a que alude o art. 135, III do CTN, é necessário que se comprove a atuação do gestor a caracterizar os eventos previstos no dispositivo, quais sejam, o descumprimento da lei, o excesso de poderes ou a violação do contrato social ou estatuto da pessoa jurídica.

A doutrina de Hugo de Brito Machado pontua que:

> Constitui elemento essencial para a existência da responsabilidade dos terceiros mencionados no art. 135 a ocorrência do *atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos,* sendo evidente a necessidade de prova, em cada caso, dessa ocorrência sem a qual não se pode atribuir a responsabilidade àquelas pessoas. E se a responsabilidade depende de certos fatos, é indiscutível a necessidade de apuração dos fatos que a caracterizam. [1]

Na mesma linha é o entendimento da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que, há décadas, tem decidido:

> TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. UNIFORMIZAÇÃO DA MATÉRIA PELA 1ª SEÇÃO DESTA CORTE. PRECEDENTES.
>
> 1. Agravo regimental contra decisão que conheceu de agravo de instrumento e proveu o recurso especial da parte agravada.
>
> 2. O acórdão a quo, nos termos do art. 135, III, do CTN, deferiu pedido e inclusão do sócio-gerente no pólo passivo da execução fiscal, referente aos fatos geradores da época em que pertenciam à sociedade.
>
> 3. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade.
>
> A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente, e não apenas quando ele simplesmente exercia a gerência da empresa á época dos fatos geradores.
>
> 4. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei (art. 158, I e II, da Lei nº 6.404/76).
>
> 5. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos

[1] MACHADO, Hugo de Brito. Comentário ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Atlas, 2008, p. 602, v. II.

Documento nato-digital

> correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos (art. 135, III, do CTN).
>
> 6. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio. Precedentes desta Corte Superior.
>
> 7. Matéria que teve sua uniformização efetuada pela egrégia 1ª Seção desta Corte nos EREsp nº 260107/RS, unânime, DJ de 19/04/2004.
>
> 8. Agravo regimental não-provido.
>
> (AgRg no Ag 930.334/AL, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/12/2007, DJ 01/02/2008, p. 447)

Neste ponto, tem razão o relator quando afirma ser necessária a prova da atuação do responsável referente ao ato com excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou estatuto. Entendimento a que me alinho, em tese.

Ocorre que no caso concreto, esta prova foi feita a partir de indícios concretos de que o sócio em questão, Fabio Garbuio, senão atuou diretamente na prática de omissão de receitas e sonegação fiscal, ao menos sabia e se omitiu para impedir que essa prática fosse feita.

Explica-se. No caso dos autos, o diretor Eduardo Stefano, com quem Fábio Garbuio dividia a gerência da empresa, denunciou aos sócios da Companhia no exterior, que na recorrente vinham sendo praticadas irregularidades fiscais que resultaram nas omissões que ensejaram a atuação. Segundo suas alegações e provas que juntou aos autos, essas irregularidades já eram praticadas antes de sua admissão em 2012 e, em 2013, seguiam sendo executadas. Como não concordou com esse estado de coisas, recusou-se a assinar documentos da empresa para aquele ano que o comprometessem juridicamente, razão pela qual foi destituído do cargo em 19/03/2014. No ponto, veja-se o seguinte trecho da impugnação do diretor Eduardo Stefano:

> E, nesta esteira, ratificando todo o exposto acerca da realidade fática, basta uma atenta conferência na **Ficha Cadastral Completa** da SIMM - SOLUCOES INTELIGENTES PARA MERCADO MOVEL DO BRASILS.A. (NIRE 35300343778) (**doc. 05.2**), disponibilizada pela Junta Comercial do Estado de São Paulo (JUCESP), para se constatar que, **quanto ao exercício findo em 31/12/2013, recusou-se o Impugnante a opor sua assinatura por estar em desacordo com as práticas adotadas pela empresa que, fatalmente, culminaram na presente autuação, lavrada com relação ao ano-calendário de 2013**. Veja-se:

O diretor Fabio Garbuio, por sua vez, não traz aos autos as mesmas alegações, tendo permanecido na diretoria da empresa até 2015. Em sua defesa, limita-se a combater a autuação, argumentando que a fundamentação do TVF para a sua responsabilidade foi insuficiente e que não há prova interligando sua atuação à sonegação fiscal. No presente caso, entendo não ser crível que diretores nomeados para gerir a entidade conjuntamente, um tenha sabido das irregularidade e o outro não. O conjunto probatório, especialmente diante dos fatos trazidos ao conhecimento dos julgadores pelo diretor Eduardo Stefano, indicam que o outro diretor, Fábio Garbuio, tinha igualmente conhecimento dos mesmos fatos, mas não atuou para

Documento nato-digital

impedi-los como o fez ou outro diretor. Muito pelo contrário, continuou na diretoria por mais dois anos.

Em sua defesa não há notícia de que tenha se insurgido contra o estado de coisas denunciado por Eduardo Stefano e, após a saída deste, ter tomado a mesma atitude, isto é, informar os acionistas sobre o que vinha acontecendo.

Dessa forma, fica evidentemente comprovada sua responsabilidade no cometimento de infração à lei e aos estatutos da companhia, na medida em que atos normativos o obrigavam a respeitar a legislação, o que inclui as leis tributárias. Por não entregar a ECD, a omissão de receitas e, especialmente, as denúncias feitas pelo outro diretor, cumuladas com o fato de que Fábio Garbuio não agiu da mesma maneira, formam um contexto probatório capaz de gerar o nexo causal entre a sonegação fiscal e o conhecimento deste fato pelo citado diretor, a quem os acionistas confiaram a responsabilidade de obedecer a legislação. A omissão de receita e a prática de sonegação fiscal constituem, sem nenhuma dúvida, o descumprimento da legislação tributária, sendo isso suficiente para fazer incidir a norma do art. 135, III do CTN, que prevê os casos de responsabilidade tributária de administradores de pessoas jurídicas. Para essa responsabilização deve ficar comprovada violação à lei ou aos estatutos da empresa, sendo necessário, obviamente, um nexo de causalidade entre a conduta do gestor e a violação aos atos normativos mencionados.

Com a devida vênia, entendo que esse nexo está comprovado a partir de todo o conjunto de provas indiciárias juntadas aos autos e reforçadas pelas denúncias feitas pelo diretor da empresa com quem o administrador Fábio Garbuio dividia a gestão. Nesse sentido, a decisão da DRJ não merece reparos ao acompanhar a autoridade lançadora sobre a responsabilidade do diretor Fábio Garbuio. Isso porque, seus fundamentos lógicos não se limitaram a enquadrar a conduta do citado administrador à não entrega da ECD, mas à prática de omissão de receitas e sonegação fiscal. No ponto, veja-se o seguinte trecho da decisão:

> 217. Sobre necessária responsabilidade do impugnante, resta evidente que ele tinha ciência da ausência da escrituração contábil e como gestor era responsável pela atitude que levou à sonegação apurada pela Autoridade Fiscal.
>
> 218. Recapitulando, a sequência dos fatos que implicaram na imputação atacada é a seguinte: 1- encerramento do ano-calendário de 2013; 2- decisão da diretoria no interregno até a apresentação da ECD de sonegá-la; 3- omissão dolosa de entrega da contabilidade na forma da legislação (para não referir, porque se encontra além do escopo deste feito, as "*estruturas de importação*" denunciadas pelo diretor Eduardo de Stefano), 4- consumação da sonegação fiscal.
>
> 219. Todos esses fatos estão precisamente descritos no TVF e demais documentos que compõem este feito, é vã, pois, a alegação do impugnante de que não há motivação para a imputação de responsabilidade solidária.

Entendo que as razões, tanto da autoridade lançadora quanto da decisão recorrida para aplicar a norma do art. 135, III do CTN foi a prática de omissão de receitas, que levou à sonegação fiscal (Lei nº 4.502, de 1964, art. 71). A fundamentação do TVF é suficiente para caracterização da responsabilidade do Sr. Fábio Garbuio, pois as provas da omissão de receitas e sonegação fiscal são evidentes. O Sr. Fábio Garbuio era o único diretor a quem se podia atribuir a responsabilidade tributária pessoal, diante de a companhia ter delegado aos diretores o cumprimento da legislação, e um deles comprovou que não pactuava com as irregularidades.

Documento nato-digital

Assim, renovando as vênias ao estimado e sempre brilhante relator, voto por negar provimento ao recurso neste ponto específico.

(documento assinado digitalmente)

Cleucio Santos Nunes – Redator designado