



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

Processo nº 10315.000586/2008-88
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1103-00.669 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de maio de 2012
Matéria IRPJ, CSLL
Recorrente J A FILHO COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA. - RESPONSÁVEL
SOLIDÁRIO: JOÃO ALENCAR DE OLIVEIRA
Recorrida 4ª TURMA DA DRJ/FORTALEZA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

Ementa:

PRELIMINAR DE NULIDADE – LANÇAMENTOS

O direito à ampla defesa e ao contraditório, e ao *due process of law* se instalam e são exercíveis no processo administrativo, que se inicia com a pretensão resistida. O procedimento fiscal que culmina no ato de lançamento é governado pelo princípio inquisitório. Ausente a violação ao direito de reação do contribuinte nem da recorrente - a responsabilizada solidariamente.

O processo administrativo referido pela Lei 9.784/99 é o que corresponde ao processo administrativo fiscal propriamente dito, *i.e.*, ao que se instala com a pretensão resistida (contencioso). Não concreção de ofensa à referida lei, no procedimento fiscal de lançamento.

PRELIMINAR DE NULIDADE DO ACÓRDÃO DE ORIGEM

Como se vê da peça impugnatória, encontram-se ausentes os quesitos para a perícia, o que, por si, fulmina o pedido para tanto. De mais a mais, o que há é um direito potestativo do contribuinte de pedir a perícia, mas não um direito subjetivo do contribuinte à perícia. Nulidade que não se divisa.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA

Não se acusa necessária a diligência, no caso vertente, pois ela não se presta a suprir deficiências ou o ônus “primário” da parte a quem recai. A diligência se ordena ao esclarecimento de produção probatória adequada feita por quem tem seu ônus, se o quanto consta nos autos reclamar essa constatação (esclarecimentos), ou, eventualmente, para complementar produção probatória. Não é o que se afigura aqui.

DECADÊNCIA – ANO-CALENDÁRIO DE 2002

Os lançamentos, que alcançam os fatos geradores de IRPJ e de CSL ocorridos de 2002 a 2004, aperfeiçoaram-se no final de maio de 2008. Consumada a decadência em relação aos fatos geradores de IRPJ e de CSL dos primeiro, segundo e terceiro trimestres do ano-calendário de 2002.

ARBITRAMENTO DO LUCRO

Diante da falta de apresentação dos livros contábeis, o arbitramento do lucro é de rigor. Caso de receita não conhecida, com arbitramento do lucro com base nas compras feitas pelo contribuinte, aplicando-se o coeficiente de 0,4 sobre o valor das compras de mercadorias, conforme a lei.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

A conjunção dos elementos coletados na investigação fiscal, e não no dossiê fornecido pela Polícia Federal, permite a conclusão de que o efetivo proprietário da empresa J A Comercial de Alimentos era a recorrente. Esse conjunto de elementos que são convergentes acusa particularização do *fato probando* por indução, e permite concluir que os sócios formais eram *strohmann* ou “testas-de-ferro”, atuando o contribuinte através da recorrente. Nesse sentido, ela ostentou interesse comum nas situações que constituíram fato gerador das obrigações tributárias principais.

MULTA QUALIFICADA

O conjunto dos dados de fato que se revelam juridicamente relevantes, sobretudo a simulação subjetiva, que igualmente resultou configurada, informa o concurso do elemento subjetivo do tipo, o dolo específico, para inflição de multa qualificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso para excluir o crédito tributário relativo aos fatos geradores dos três primeiros trimestres do ano-calendário de 2002, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Aloysio José Percínio da Silva- Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcos Shigueo Takata, Mário Sérgio Fernandes Barroso, José Sérgio Gomes, Eric Moraes de Castro e Silva, Hugo Correia Sotero e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

DO LANÇAMENTO

Trata-se de autos de infração de IRPJ (fls. 4 a 17) e de CSL (fls. 18 a 29), lavrados contra J. A. Filho Comercial de Alimento Ltda., no valor total de R\$ 11.584.140,02, incluindo encargos legais calculados até 30/04/2008. Houve termo de responsabilidade solidária a João Alencar de Oliveira.

Conforme descrição dos fatos, fls. 6 a 8 e 20 a 22, após diversas intimações, o contribuinte não apresentou escrituração contábil. Antônio Dias de Menezes Filho, sócio da empresa, em depoimento prestado por ocasião de seu comparecimento à Delegacia da Receita Federal, em 10/08/2007, informou terem sido extraviados todos os livros e documentos referentes à empresa, sendo impossível sua recuperação. Por essa razão foram arbitrados os lucros dos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004, com base nos valores de compras efetuadas pela empresa, de acordo com notas fiscais solicitadas e apresentadas pelos seus fornecedores. Ainda neste depoimento, o sr. Antônio D. de M. Filho afirmou trabalhar entregando encomendas de terceiros para outras cidades e disse ser desconhecido o paradeiro do responsável jurídico pela empresa, o sócio sr. José Alencar Filho, mas garantiu ser este parente de João Alencar de Oliveira.

Foi realizado trabalho investigativo pela autoridade fiscal em que foram colhidos e levados a termo diversos depoimentos, dentre eles, de Juraci Abreu Alencar (fl. 185), João Alencar de Oliveira (pessoa física – fl. 180), Fídias Viana Diniz (fl. 181). Foi obtida também relação de fornecedores da recorrente e estes foram intimados a informar as vendas realizadas ao contribuinte, com as respectivas notas fiscais, comprovantes de recebimento, nome de quem representava o contribuinte e o endereço informado para entrega das mercadorias. Todos indicaram o endereço cadastrado do contribuinte como local de entrega. A Unilever Brasil Ltda. e a Campari do Brasil registraram como responsável de compras o sr. João Alencar de Oliveira. A Pernoid Ricard do Brasil apresentou comprovantes de pagamentos feitos por João Alencar de Oliveira e pela J. F. Uchoa, cuja responsável é a esposa do sr. João Alencar. Por todas essas evidências foi lavrado o termo de sujeição passiva solidária (fl. 55).

Acerca de sua relação com a empresa fiscalizada, foi perguntado ao sr. João Alencar de Oliveira, que afirmou ser irmão de Antônio Alencar de Oliveira, o qual foi sócio do sr. Antônio D. de M. Filho, proprietário da empresa J. A. Filho. Negou qualquer participação na empresa e informou que apenas ajudava os sócios da empresa fiscalizada cedendo o uso do telefone e do fax da empresa J. F. Uchoa, supermercado no qual é gerente. Por outro lado, em análise da documentação enviada pelo banco, foi encontrada autorização em nome do sr. João Alencar de Oliveira para verificação de saldos e extratos da fiscalizada. E, ainda, consta como “referências” a empresa J. F. Uchoa, cuja responsável é a sra. Josefa Francisca Uchoa de Alencar, esposa do sr. João Alencar de Oliveira.

Em comparecimento ao endereço cadastrado da empresa, constatou-se ser essa inexistente no local. E, ainda, em observação à falta de cumprimento das obrigações fiscais, o insucesso na localização de um dos sócios responsáveis, a baixa capacidade econômica do outro e à ausência de escrituração contábil da empresa, foi possível, conforme previsão do art. 33, I, da Lei 9.430/96, a requisição de informações sobre movimentação

financeira da empresa autuada junto ao Banco do Brasil, a fim de verificar quais os verdadeiros responsáveis e beneficiários das atividades da empresa.

Em análise à documentação enviada pelo banco, verificou-se que a pessoa jurídica fiscalizada é a única titular da conta 6.404-1, mantida na agência 0122-8, do Banco do Brasil e que não há instrumento de procuração, contudo, consta na ficha cadastral autorização para verificação de saldos e extratos em nome de João Alencar de Oliveira. A partir daí, foram solicitadas as cópias de cheques a fim de intimar seus beneficiários. Grande maioria foi sacada ou depositada pelos responsáveis, outros tiveram destinação diversa, tais como, por exemplo, as contas da empresa J. F. Uchoa, Prefeitura Municipal de Iguatu (cidade em que João Alencar de Oliveira foi eleito vice-prefeito), Distribuidora Sta. Rosa de Alimentos Ltda. (cujo responsável legal Francisco de Araújo Uchoa, cunhado de João Alencar de Oliveira), entre outros. O Banco Bradesco informou ainda que as contas solicitadas são de titularidade dos fornecedores da empresa fiscalizada.

Antes de instaurada a ação fiscal, através de ofício de número 002123/2006, a Polícia Federal encaminhou denúncia de sonegação de tributos federais juntamente com dossiê denominado “O Império dos Atacadistas Virtuais”, envolvendo o sr. João Alencar de Oliveira, vice-prefeito de Iguatu, que teria cometido “delitos envolvendo a sonegação de astronômicas quantias em detrimento do fisco federal” através de diversas empresas e “laranjas”. Neste material havia também auto de infração contra a empresa J. A. Filho lavrado pela Receita Estadual, que, após solicitação pelo fisco federal, forneceu dossiê completo onde constata que João Alencar era o real responsável e beneficiário dos rendimentos da empresa levando-se em conta provas descritas, dentre elas, informações de que o sócio de direito, José Alencar Filho, presta serviços a João Alencar de Oliveira em sua propriedade agrícola.

A ciência do contribuinte sobre o termo de início da ação fiscal, o termo de constatação fiscal e o termo de continuidade e demonstrativo de emissão e prorrogação de MPF foram dadas por edital, respectivamente às datas de 23/05/2007, 10/03/2008 e 10/05/2008.

Diante de todos os fatos, concluiu-se que os sócios de direito são interpostas pessoas, e que as participações de João Alencar não se restringiam apenas a dar mero suporte ou ajudar os sócios da empresa, mas sim a efetivamente gerir e administrar o negócio, agindo livremente em nome da pessoa jurídica ora fiscalizada, com amplos poderes. Por esta razão restou inequívoco que deve responder pessoal e solidariamente pelo crédito tributário devido pela J. A. Filho Comercial de Alimentos Ltda., conforme instrui o art. 124, I, combinado com o art. 135, III, do CTN, com multa qualificada prevista pelo art. 44 da Lei 9.430/96 e art. 957, II, do RIR/99.

DA IMPUGNAÇÃO

O contribuinte fiscalizado não apresentou impugnação. Em 14/01/2008, o responsável solidário, João Alencar de Oliveira, apresentou a impugnação de fls. 566 a 588 alegando, em síntese, o que segue.

Entende que a autuação baseou-se em meros indícios de suposta infração e presunção de fatos, não tendo restado comprovado que a recorrente teve qualquer ingerência nos negócios da empresa autuada ou mesmo tenha obtido benefício financeiro. Sendo

inconclusivos os argumentos, alega não poder o fisco federal imputar práticas dolosas calcado em meras suposições, o que, de pronto, autoriza a improcedência da ação.

Aduz pela necessidade de juntada de cópia do auto de infração de nº 10315.000586/2008-88 sob o argumento do direito do administrado a ter acesso aos autos do processo administrativo em tempo hábil para apresentação de defesa, especialmente quando se trata de terceiro interessado que não participou da produção das provas e diligências executadas pelo fisco federal. Neste sentido, afirma que o recorrente, por mais diligente que fosse, não teria tempo razoável para alisar as mais de 2500 folhas, distribuídas em 13 volumes, o que o impossibilita de exercer plenamente seu direito à ampla defesa. Deve, portanto, a autoridade fiscal declarar a nulidade da intimação do recorrente com fulcro no art. 59, II, do Decreto 70.235/72.

Insiste na ausência de provas suficientes para embasar o lançamento e acrescenta que não há referência da página do processo administrativo onde se encontra o documento que comprova a autorização para verificação de saldo e extrato em nome do recorrente. E, ainda, que, o fato de a recorrente ser parente de um dos sócios da empresa autuada não autoriza a conclusão extraída pelo autuante, bem como são lícitas as origens dos cheques, tendo em vista serem as operações de empréstimo entre parentes bastante usuais em operações comerciais.

Afirma não haver qualquer relação entre o depósito realizado na conta da Prefeitura de Iguatu e o fato de ter sido o recorrente eleito vice-prefeito do referido município. Isso porque o depósito foi realizado em 2003 e sua eleição ocorreu em 2006. E ainda que os fatos fossem concomitantes, não possuem qualquer ligação com a imputação fiscal.

Ataca a autuação de sujeição passiva solidária prevista pelos artigos 124, I, e 135, III, do CTN, por não haver nenhuma prova nos autos de que o recorrente tenha sido beneficiado pela empresa J. A. Filho Comercial de Alimentos Ltda, bem assim por não ter sido demonstrado exercício de administração da empresa fiscalizada pelo recorrente. De tal sorte que deve ser adotada a medida do art. 112, II e III, do CTN, interpretando-se a legislação tributária da forma mais favorável ao acusado, em caso de dúvidas.

Pelo exposto, requer seja declarada a nulidade do termo de intimação fiscal, sendo restituído o prazo integral para apresentação de impugnação; a improcedência do auto de infração por não haver prova suficiente da interposição de pessoas e não ter a recorrente qualquer relação com a administração da empresa fiscalizada; seja aplicado o art. 112 do CTN por ausência de prova contundente de fraude ou simulação – para ser julgado improcedente o termo de sujeição passiva solidária; e, alternativamente, seja realizado exame pericial na documentação (art. 17 do Decreto 70.235/72), e as diligências acima requeridas, e, não restando dúvida sobre a existência do ilícito, seja declarada total improcedência do auto de infração.

DA DECISÃO DA DRJ

Em 25/09/2008, acordaram os julgadores da 4ª Turma da DRJ de Fortaleza, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, manter o crédito tributário lançado nos autos de infração, acolhendo a conclusão fiscal de ser o sr. João Alencar de Oliveira “sócio de fato” da empresa fiscalizada e, como tal, responsável solidário nos termos do art. 124, I, do CTN, pelos motivos abaixo sintetizados.

Acerca das alegações de cerceamento de defesa, esclarece que a empresa fiscalizada teve conhecimento da existência do procedimento fiscal dada a necessidade de apresentação de documentário contábil-fiscal, tendo sido concedida a mesma o mais amplo direito, pela oportunidade de apresentar, já na fase de instrução do processo, em resposta às intimações que recebeu, argumentos, alegações e documentos no sentido de tentar explicitar a base tributável para os anos-calendário de 2002, 2003 e 2004. E a contribuinte teve ciência dos autos de infração e do relatório fiscal, podendo exercer amplamente o seu direito de defesa.

Quanto à sujeição passiva solidária, o momento de contestar a conclusão fiscal é efetivamente na fase litigiosa do procedimento, que se inicia com a apresentação da peça contestatória. Com efeito, o autuante, com base nos dados e informações coletadas durante o procedimento fiscal, concluiu sobre a existência de interposição de pessoa na empresa fiscalizada. Assim, com base nas provas que o autor do procedimento fiscal considerou suficientes, deve este proceder à acusação fiscal lavrando o competente termo de sujeição passiva solidária.

Para declarar a nulidade de um ato, além do previsto no art. 59 do Decreto 70.235/72, há que se pesquisar dois aspectos: primeiro, se o ato atingiu sua finalidade e, segundo, se houve prejuízo para a parte. Dos autos se constata que não houve prejuízo à parte e que o ato alcançou sua finalidade.

Portanto, não resultou o ato em questão em cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo, uma vez que esse foi regularmente intimado, tendo tomado ciência dos autos de infração e termos que o integram, onde as infrações que lhe foram imputadas encontram-se descritas e capituladas. Foi assegurado ao sujeito passivo o prazo para defesa previsto em lei. Prova inequívoca de que não ocorreu o cerceamento do direito de defesa é a de que a imputação de sujeição passiva solidária foi impugnada e examinada pelo órgão julgador *a quo*.

Não há qualquer dispositivo legal que autorize o deslocamento do prazo para apresentação de impugnação em virtude de demora em fornecimento de cópias dos autos solicitadas pelo contribuinte. E não se observou qualquer esforço do recorrente em carrear aos autos provas que contestassem os dados e informações utilizados pela autoridade fiscal.

Às fls. 639 a 641 são apontadas as diversas provas, oriundas das fls. 217 a 302 dos presentes autos, dentre elas as declarações da Campari do Brasil e Unilever Brasil Ltda., apontando o endereço constante da ficha cadastral da empresa fiscalizada como o endereço de destino para fornecimento de mercadorias, bem como o nome de João Alencar de Oliveira, ora recorrente, como proprietário da empresa fiscalizada.

Diante dos fatos relatados, restou claro que o representante legal da empresa, sr. José Alencar Filho, parente do recorrente e não localizado pela fiscalização, continuou a não se fazer presente nos autos. O sr. João Alencar de Oliveira, acusado de utilizar o parente como seu “laranja” e ainda, em relação à informação de que este seria seu empregado em propriedade rural, nenhuma menção fez às ilações que se retiram do presente processo.

O outro “titular de direito” da empresa, sr. Antônio Dias de Menezes Filho, nada esclareceu sobre a pessoa jurídica, dando nítida demonstração de que nunca se inteirou dos negócios realizados pela fiscalizada.

Com efeito, diante de flagrante abuso de direito no uso de pessoa jurídica, a autoridade administrativa ou judiciária, em defesa do interesse público, deve aprofundar as investigações a fim de alcançar as verdadeiras pessoas, físicas ou jurídicas, que por trás dela se escondem, descobrindo, assim, a simulação ou a fraude.

No presente caso, se afigura patente que o sr. João Alencar de Oliveira efetivamente participou da pessoa jurídica fiscalizada, encobrindo seu nome quando da constituição da empresa, incorrendo, assim, em ato simulado ao colocar na empresa “interpostas pessoas”, formalizando referida ocorrência através de documento público, qual seja, contrato social e suas alterações registrados na Junta Comercial, o que configura falsidade ideológica.

Apontam-se as considerações de fls. 49 a 54 feitas pela autoridade fiscal e que serviram de base para as conclusões desta decisão.

Neste sentido, deve o sr. João Alencar de Oliveira ser chamado ao processo, por ter restado comprovada sua condição de “sócio de fato”, sendo responsabilizado solidariamente no termos do art. 124, I, do CTN. De forma que se torna desnecessária a realização de diligência/perícia solicitada pela defesa, indeferida de acordo com a previsão do art. 18 do Decreto 70.235/72.

Em relação ao arbitramento dos lucros procedidos pela autoridade fiscal, inexistente litígio a ser apreciado, nos termos dos arts. 14 e 17 do Decreto 70.235/72, tornando-se definitiva a exigência do crédito tributário na esfera administrativa, o que implica na sua competente cobrança.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O contribuinte fiscalizado não apresentou impugnação. Inconformada com a decisão, a recorrente, a pessoa do sr. João Alencar de Oliveira, apresentou recurso voluntário de fls. 656 a 675, em 24/11/2008, alegando, em síntese, o que segue.

Inicialmente, insurge-se contra o fato de haver sido surpreendida com a autuação fiscal e ao fato de não ter-lhe sido concedida oportunidade de participar do processo administrativo de constituição da dívida e que em momento algum recebeu qualquer intimação para acompanhar a fiscalização.

Entende que o agente fiscal formou seu convencimento através de simples indícios sem investigar se houve benefício material ou de fato pela recorrente através da suposta interposição pessoal. De tal sorte que houve mácula aos princípios constitucionais do devido processo legal e ampla defesa, bem como da proporcionalidade e razoabilidade.

O ato de lançamento de crédito tributário tem necessidade de estrita consonância com os princípios constitucionais, sob pena de ser nulo. Assim, verifica-se que o ato de a autoridade fiscal não buscar maiores informações junto ao autuado solidário antes de efetuar o lançamento torna este ato absolutamente nulo. O ato de sujeição passiva solidária a terceiro, sem que este seja ouvido anteriormente, e baseado unicamente em indícios é desproporcional, porque não teve um motivo de fato que o fundamentasse, vez que a fiscalização deveria buscar comprovação de benefício auferido. Neste sentido, o agente fiscal agiu movido pelas paixões pessoais em detrimento do objetivo da administração pública.

E, ainda, aduz pela existência de prazo mínimo concedido ao administrado para apresentação de documentos e informações, e que seu não cumprimento eiva de nulidade o ato praticado. No caso, essa disposição foi infringida pelo agente fiscal, que não determinou qualquer intimação da recorrente antes de proferir o ato administrativo de lançamento.

Foi requerida em impugnação a realização de prova pericial. Em decisão retro, o pedido foi indeferido, ocasionando cerceamento do direito de defesa.

Observa a recorrente que a matéria objeto desta lide é “questão de fato” e, por esta razão, se mostra indispensável a realização do exame pericial solicitado a fim de ser afastada a acusação feita pela autoridade fiscal. Isso, pela necessidade de se examinarem minuciosamente os demais elementos necessários para a conclusão de que estaria a recorrente incurso nas penalidades de “interposição pessoal”, para verificação de auferimento de benefício pessoal pela recorrente: depoimento dos responsáveis pelo imóvel locado à empresa, oitiva do sr. Antônio Dias de Menezes Filho sobre a imputação de responsabilidade solidária à recorrente. Deve, portanto, o presente processo retornar para realização das solicitações acima e, posteriormente, para novo julgamento.

Discorda a recorrente do arbitramento do lucro, aduzindo, uma vez mais, sobre não ter tido acesso aos documentos que geraram a conclusão do relatório totalizador e pela ausência de prazo razoável para análise do conteúdo de forma a proporcionar a defesa do recorrente, conforme apontado na impugnação.

Alega sobre a utilização do dossiê apresentado pela Polícia Federal ser prova emprestada e, portanto, para admissão de informações de terceiros, exige-se aprofundamento do fisco nos trabalhos de auditoria fiscal. Mais, os cheques com assinatura da recorrente no verso não revelam qualquer ilícito, vez que as empresas atuavam no mesmo ramo e houve negociação entre as mesmas. E, ainda, é prática corriqueira no mercado comercial a troca de produtos entre empresas, bem como o desconto de cheques, dada a necessidade de capital de giro.

Sobre a ocorrência de fraude, argumenta que a autoridade fiscal utilizou-se de mera presunção de dolo através da observância de fatos isolados. Que até mesmo a julgadora de primeira instância evitou se pronunciar, distanciando-se da discussão e alegando que algumas regras de direito civil permitem a utilização da presunção para balizar o lançamento tributário. Assim, não restou comprovado o *interesse* da recorrente nas situações que supostamente o levariam à interposição pessoal, não havendo que se falar em responsabilidade solidária.

Pelo exposto, requereu a nulidade do procedimento fiscal que culminou no lançamento, tendo em vista a não participação da recorrente, devendo ser restituído o prazo integral para apresentação de impugnação; a nulidade da decisão da DRJ por infração ao princípio da ampla defesa através do indeferimento do pedido de realização de perícia; que seja julgado improcedente o lançamento recorrido por não haver prova suficiente para sustentá-lo, sendo improcedente também o termo de sujeição passiva solidária.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Takata

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele, pois, conheço.

Liminarmente, observo que o recurso foi interposto pelo responsabilizado solidariamente, não havendo recurso do contribuinte.

Princípio com o exame da preliminar de nulidade.

A recorrente articula em síntese os seguintes vícios na imputação que lhe é feita de responsabilidade solidária.

Por não se ter dado oportunidade de a responsabilizada participar da constituição do crédito tributário que lhe é exigido, não tendo sido intimada em nenhum momento para acompanhamento da fiscalização, houve violação aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, bem como ao princípio da ampla defesa e do devido processo legal.

Ademais, ofendeu os arts. 3º, 26 e 41, da Lei 9.784/99.

A desproporcionalidade evidencia que o autuante agira movido pelas paixões pessoais em agressão à objetividade da administração pública.

Pois bem.

O procedimento fiscal que desemboca no ato do lançamento não se confunde com processo administrativo (na dicção do art. 142 do CTN, o lançamento é “o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”).

O lançamento e o procedimento fiscal para tanto são governados pelo princípio inquisitório, ao passo que o contencioso inaugurado pela resistência à pretensão fiscal é dominado pelo princípio do contraditório e da ampla defesa. Daí se dizer que o procedimento fiscal para o lançamento é informado pelo princípio do formalismo, e o processo administrativo gerado pela pretensão resistida é dominada pelo princípio do informalismo.

Não por menos, a doutrina italiana distingue a chamada instrução primária da instrução secundária. Aquela orienta a relação jurídico-formal do lançamento, e a última governa a relação jurídico-processual. A instrução primária é ônus da fiscalização. A instrução secundária é a decorrente do contraditório e da ampla defesa.

Não se há de falar, pois, em violação ao direito de reação do contribuinte, muito menos em interdição ao direito de reação da responsabilizada solidariamente. O direito à ampla defesa e ao contraditório, e ao *due process of law* se instalam e são exercíveis no

processo administrativo, que se inicia com o contencioso mediante a pretensão resistida. O processo administrativo é dominado pelo princípio do contraditório e da ampla defesa. O procedimento fiscal é governado pelo princípio inquisitório.

Mais. As intimações durante o procedimento fiscal que se ultima no ato de lançamento devem ser feitas para o contribuinte. Este é representado por seus procuradores, prepostos, ou pelos investidos de representação formalmente, ou pelos sócios que como tal figuram formalmente. Eventual imputação de responsabilidade solidária a quem não se ostente como sócio formalmente poderá dar-se pela conclusão da investigação levada a efeito pela fiscalização.

Se, a final, se revelar que a instrução primária que orienta o lançamento é precária, insuficiente para a pretensão de se imputar a responsabilidade solidária, isso é questão de fundo sobre a ilegitimidade passiva da responsabilizada solidariamente.

Vale dizer, isso não tem de ver com preliminar de nulidade. Eventual desrespeito à razoabilidade e à proporcionalidade se imbrica com a apreciação da questão de fundo da própria imputação de responsabilidade. São juízos que se interpenetram no “mérito”, por assim dizer, da responsabilidade solidária.

Além disso, transplantando a aplicação subsidiária da Lei Geral do Processo Administrativo Federal (Lei 9.784/99) ao processo administrativo fiscal federal, a exegese extraível é a de que o processo administrativo referido pela Lei 9.784/99 é a de que (Lei Geral do Processo Administrativo Federal) corresponde ao processo administrativo fiscal propriamente dito, *i.e.*, ao que se instala com a pretensão resistida (contencioso).

A isso conduz também a interpretação sistemática da Lei 9.784/99. O processo administrativo versado nesse diploma não é o procedimento fiscal que culmina no ato de lançamento.

Conquanto seja comum se falar em fase inquisitória do processo administrativo, para designar o procedimento fiscal para o ato do lançamento, e em fase contenciosa do processo administrativo, para identificar o processo propriamente dito, não me resulta dúvidas de que o processo administrativo, tal como referido pela Lei 9.784/99, cuida do processo administrativo propriamente dito, em matéria tributária.

Isso fica claro do art. 3º, II, dessa lei invocado pela recorrente (“tramitação dos processos”, “vista dos autos” – que só se formam após o lançamento, “decisões”)¹.

Na mesma toada, o art. 26 daquela lei (“tramita o processo administrativo”, intimação para ciência “de decisão” ou “a efetivação de diligências”)².

¹ Art. 3º. O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:

I - ser tratado com respeito pelas autoridades e servidores, que deverão facilitar o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações;

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

III - formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente;

IV - fazer-se assistir, facultativamente, por advogado, salvo quando obrigatória a representação, por força de lei.

Não discrepa o art. 41 da mesma lei (intimados “de prova” ou “diligência ordenada”)³.

Nessa ordem de considerações, rejeito a preliminar de nulidade.

Argui a recorrente nulidade do acórdão *a quo* por não ter ele deferido o pedido de realização de perícia.

Ora, como se vê da peça impugnatória, encontram-se ausentes os quesitos para a perícia, o que, por si, fulmina o pedido para tanto, conforme o art. 16, § 1º, do Decreto 70.235/72⁴.

De mais a mais, a perícia não constitui direito subjetivo do contribuinte. O que há é o direito de pedir a perícia do contribuinte, e não o direito à perícia. Há um direito potestativo (direito formativo gerador, como diz o mestre Pontes de Miranda) do contribuinte de pedir a perícia, mas não um direito subjetivo do contribuinte à perícia.

Além disso, a determinação de perícia, tal qual a diligência, se põe na esfera da formação do convencimento do órgão julgador, para esclarecer produção probatória adequada feita por quem tem seu ônus, se o quanto consta nos autos reclamar essa constatação (esclarecimentos), ou, eventualmente, para complementar produção probatória não imputável à parte que tenha o ônus da prova.

² Art. 26. O órgão competente perante o qual tramita o processo administrativo determinará a intimação do interessado para ciência de decisão ou a efetivação de diligências.

§ 1º A intimação deverá conter:

I - identificação do intimado e nome do órgão ou entidade administrativa;

II - finalidade da intimação;

III - data, hora e local em que deve comparecer;

IV - se o intimado deve comparecer pessoalmente, ou fazer-se representar;

V - informação da continuidade do processo independentemente do seu comparecimento;

VI - indicação dos fatos e fundamentos legais pertinentes.

§ 2º A intimação observará a antecedência mínima de três dias úteis quanto à data de comparecimento.

§ 3º A intimação pode ser efetuada por ciência no processo, por via postal com aviso de recebimento, por telegrama ou outro meio que assegure a certeza da ciência do interessado.

§ 4º No caso de interessados indeterminados, desconhecidos ou com domicílio indefinido, a intimação deve ser efetuada por meio de publicação oficial.

§ 5º As intimações serão nulas quando feitas sem observância das prescrições legais, mas o comparecimento do administrado supre sua falta ou irregularidade.

³ Art. 41. Os interessados serão intimados de prova ou diligência ordenada, com antecedência mínima de três dias úteis, mencionando-se data, hora e local de realização.

⁴ 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. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Colocando-se a perícia no âmbito da formação do convencimento do julgador em matéria probatória, a ele compete sua determinação, inclusive de ofício, hipótese em que se dá o nome de diligência, quando reputar necessária para formação de sua convicção.

Não diviso, pois, nulidade do acórdão de origem sobre a questão do pedido de perícia, de modo que rejeito essa preliminar.

Sobre a realização de diligência, entendo não ser necessário no caso vertente, pois ela não se presta a suprir deficiências ou o ônus “primário” da parte a quem recai. Além disso, como já disse, a diligência se ordena para esclarecer produção probatória adequada feita por quem tem seu ônus, se o quanto consta nos autos reclamar essa constatação (esclarecimentos), ou, eventualmente, para complementar produção probatória. E não é o que se afigura aqui, segundo o que constato nos autos.

A recorrente se insurge contra o arbitramento do lucro do contribuinte, para exigência de IRPJ e de CSL.

In limine, observo que essa questão não foi controvertida pela recorrente, nem pelo contribuinte, na fase impugnatória.

Mesmo assim, faço as considerações a ela pertinentes.

Ora, ficou evidenciado que o contribuinte não apresentou sua escrituração contábil, ainda que intimado e reintimado. Aliás, o contribuinte não tem localização no endereço cadastrado, Av. Agenor Araújo, 1150, complemento C, Iguatu, CE – a propósito, não tem localização física, ou se tiver é desconhecido.

O sócio formal intimado, José Alencar Filho, intimado, não foi localizado. No endereço indicado do sócio formal José Alencar Filho, inclusive na DIRPF/08, este não possui residência, conforme depoimento coletado de moradora do local, Juraci Abreu Alencar, que alegou não conhecer ninguém com tal nome, informando que ela reside na mesma rua de longa data. Por sua vez, o outro sócio formal intimado, Antônio Dias de Menezes Filho, ao comparecer à DRF para depoimento, alegou extravio de todos os livros contábeis e documentação a eles referentes, afirmando, também, que trabalhava levando encomenda de terceiros a outras cidades, e que desconhecia o paradeiro do responsável pela empresa, José Alencar Filho.

Não resulta dúvida que diante de tal quadro, o arbitramento do lucro é de rigor.

Nesse sentido, o art. 530, I, III ou V, do RIR/99⁵, que reproduz o art. 47, I, III e VII, da Lei 8.981/95.

⁵ 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;

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

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

b) determinar o lucro real;

À vista da total ausência de escrituração contábil e de qualquer documento relativo à empresa – que não existe na localidade cadastrada – e da não localização do sócio formal indicado como responsável pela empresa, houve a emissão de RMF para obtenção de informações bancárias. Detectados, assim, os fornecedores do contribuinte, estes foram intimados a informarem as vendas ao contribuinte, à apresentação das notas fiscais a elas relativas, os comprovantes de recebimentos pelas vendas feitas, nome de quem representava o contribuinte e endereço de entrega das mercadorias.

O arbitramento do lucro se deu com base na hipótese legal de não conhecimento da receita bruta. No caso, aplicou-se a hipótese do 51, V, da Lei 8.981/95, reproduzido no art. 535, V, do RIR/99⁶ – e para a CSL, com suporte no art. 55 da Lei 8.981/95⁷. Ou seja, o arbitramento do lucro se deu com base nas compras feitas pelo contribuinte, aplicando-se o coeficiente de 0,4 sobre o valor das compras de mercadorias.

E bem se sabe que inexistente lançamento “condicional”, *i.e.*, afastamento do arbitramento do lucro se só posteriormente ao lançamento o contribuinte vier a apresentar escrituração contábil idônea lastreada em documentação hábil. Ou o caso é de arbitramento do

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI - o contribuinte não manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

⁶ Art. 535. O lucro arbitrado, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 51):

I - um inteiro e cinco décimos do lucro real referente ao último período em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais;

II - quatro centésimos da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido;

III - sete centésimos do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade;

IV - cinco centésimos do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido;

V - quatro décimos do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;

VI - quatro décimos da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;

VII - oito décimos da soma dos valores devidos no mês a empregados;

VIII - nove décimos do valor mensal do aluguel devido.

§ 1º. As alternativas previstas nos incisos V, VI e VII, a critério da autoridade lançadora, poderão ter sua aplicação limitada, respectivamente, às atividades comerciais, industriais e de prestação de serviços e, no caso de empresas com atividade mista, ser adotados isoladamente em cada atividade (Lei nº 8.981, de 1995, art. 51, § 1º).

⁷ Art. 51. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo:

(...)

V - 0,4 (quatro décimos) do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;

(...)

Art. 55. O lucro arbitrado na forma do art. 51 constituirá também base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, de que trata a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.

lucro pela inexistência ou imprestabilidade da escrituração contábil, ou não o é. Não o sendo, o lançamento resulta derruído.

De mais a mais, nem agora a recorrente traz aos autos a escrituração contábil da empresa. Digo isso, em face da irresignação por ela lançada na fase recursiva.

Muito claro, portanto, que o arbitramento do lucro levado a efeito não merece censura.

Combate a recorrente que a imputação de responsabilidade solidária se dá com apoio em provas inconclusivas, meramente indiciárias, sendo nomeadamente questionável basear-se em suposto dossiê encaminhado pela Polícia Federal, denominado de “O Império dos Atacadistas Virtuais”, contaminado por injunções políticas.

É muito claro para mim que a prova emprestada, sobretudo quando ela não se fixou para comprovação das relações jurídicas em jogo nas autuações em dissídio, é *insuficiente* para imputação de responsabilidade, cabendo o aprofundamento da investigação fiscal para a responsabilização solidária.

No caso, aliás, *sequer* se está diante de *prova emprestada*. Cuida-se somente de elementos coletados no curso de investigação criminal que, do que se tem notícia, não houve nem o desencadeamento da ação penal ainda.

Os dados e informações constantes no mencionado dossiê da Polícia Federal não passam de elementos de valor secundário, para se pretender materializar a responsabilidade solidária. Mais. Tais elementos diria, *de per se*, são precários, para a pretensão contra a responsabilizada solidariamente.

Entretanto, a pretensão referida apoiou-se em aprofundamento da investigação, em que tais elementos comparecem com valor subsidiário, e jamais principal. Questão que se põe é se os dados coletados pela investigação fiscal são *suficientes* para a caracterização da responsabilidade solidária.

Já foi dito que o sócio formal José Alencar Filho, responsável pelo contribuinte não fora localizado. No endereço constante no contrato social, bem como na DIRPF (na DIPJ/03 não consta endereço – fl. 66) não reside José Alencar Filho, conforme depoimento reduzido a termo, de Juraci Abreu Alencar, que também informa morar na mesma avenida há mais de 20 anos (fl. 185). Trata-se de bairro simples, conforme pontuado nos autos.

O outro sócio formal, Antônio Dias de Menezes Filho, reside em bairro e casa humildes, e suas DIRPF/04 e DIRPF/05 (fls. 131 a 136) indicam remuneração de pouca expressão, e sem rendimentos de distribuição de lucros, sendo que na relação de bens e direitos o único direito que consta são as quotas do contribuinte em valor de R\$ 10.000,00. Sobre seu depoimento, já me referi alhures.

No depoimento reduzido a termo da própria recorrente, a pessoa física sr. João Alencar de Oliveira (fl. 180), é dito que, no endereço do contribuinte, funcionava empresa de Antônio Dias (Antônio Dias de Menezes Filho) que supõe chamar-se J A (J A Filho Comercial de Alimentos Ltda., que é a denominação do contribuinte), e que há mais de 2 anos quebrara e que não abria em outro local. E que Antônio Alencar de Oliveira, irmão da recorrente, fora sócio de Antônio Dias de Menezes Filho. O depoimento foi prestado pela

recorrente, que se intitulou gerente do supermercado denominado J F Uchoa, e que este pertence a Josué Uchoa, seu cunhado. O supermercado funciona na mesma avenida e nas proximidades do endereço do contribuinte.

Há vários outros depoimentos reduzidos a termo, entre os quais, o de Fidias Viana Diniz (fl. 181), segundo quem: há mais de 10 anos funcionou a J A Distribuidora de Alimentos (o contribuinte) no endereço cadastrado; que a empresa era de João Alencar (João Alencar de Oliveira, a recorrente); que acha que fechou há 13 anos.

Na ficha cadastral da conta bancária titularizada pelo contribuinte no Banco do Brasil S.A., consta autorização outorgada a João Alencar de Oliveira (a recorrente), para verificação de saldos e extratos. Das cópias dos cheques obtidas junto ao banco para que se procedesse à intimação dos beneficiários deles, em dois cheques, nominais ao próprio contribuinte, figura a assinatura de João Alencar de Oliveira, e em outro, também nominal ao próprio contribuinte, consta no verso “confirmado por JOÃO ALENCAR”.

Obtida a relação dos fornecedores da recorrente, estes foram intimados a informarem as vendas ao contribuinte, à apresentação das notas fiscais a elas relativas, os comprovantes de recebimentos pelas vendas feitas, nome de quem representava o contribuinte e endereço de entrega das mercadorias. Todos eles indicaram o endereço cadastrado do contribuinte como local de entrega das mercadorias.

Dois dos maiores fornecedores do contribuinte (como se vê das planilhas de fls. 30 a 47 e se nota dos volumes 1 a 3 do Anexo I e do volume 1 do Anexo III), a Unilever Brasil Ltda. e a Campari do Brasil, registraram que o responsável pelas compras junto eles era João Alencar de Oliveira.

Outro fornecedor significativo do contribuinte, a Pernoid Ricard do Brasil, apresentara comprovantes de pagamentos feitos por João Alencar de Oliveira e pela J F Uchoa – a responsável por esta é esposa de João Alencar.

Também, um representante da Campari informara que João Alencar de Oliveira era o “manda-chuva” da empresa e que, apesar de os sócios formais assinarem os pedidos, era João Alencar quem efetuava os pedidos por telefone e definia todos os pormenores.

Todos esses elementos foram coletados mediante a investigação fiscal levada a efeito pelo autuante. Dos dados constantes no dossiê da Polícia Federal, ou melhor, do dossiê que instrui auto de infração estadual (auto de infração que consta no dossiê da Polícia Federal) fornecido pelo fisco estadual ao fisco federal, acentuo apenas a informação de que o sócio formal responsável pela empresa, José Alencar Filho, não localizado, presta serviços a João Alencar de Oliveira em sua propriedade agrícola.

A *conjunção* desses elementos, que se conectam, e revela gravidade, precisão e concordância, a meu ver, permite a conclusão de que o efetivo proprietário da empresa J A Comercial de Alimentos Ltda. era João Alencar de Oliveira, a recorrente. É de se pontuar que a causalidade não é física, mas jurídica. Quanto à causalidade física, nem mesmo a prova direta é capaz de conferir certeza absoluta quanto à realidade dos fatos representados. E isso não significa que a verdade não é obtível, a verdade jurídica, que emana do exercício mental de convencimento fundado nas provas, diretas ou indiretas, contidas nos autos.

O conjunto desses elementos que se conectam e são convergentes acusa particularização do resultado (*fato probando*) por indução, e permite concluir que os sócios formais eram *strohmann*, “testas-de-ferro” ou “laranjas”, atuando o contribuinte através de João Alencar de Oliveira, a recorrente. Nesse sentido, ostentou João Alencar de Oliveira interesse comum nas situações que constituíram fato gerador das obrigações tributárias principais⁸.

Alguns fatos isolados descritos não permitiriam conduzir a esse juízo, o que levaria à carência da instrução primária para pretensão contra a recorrente.

Não é o fato de as diversas empresas que compareceram na investigação fiscal pertencerem a pessoas com grau de parentesco com a recorrente que levam à conclusão ora extraída. *Não é o fato isolado* de alguns cheques terem assinatura da recorrente no verso que levam a essa conclusão. *Não é* a locação do imóvel, *afiançada* por parentes que conduzem a conclusão exposta. Fatos isolados que a recorrente invoca para combater a pretensão fiscal.

Não diviso, pois, desrespeito à razoabilidade, tampouco à proporcionalidade, referidas pela recorrente como preliminar, e que, como disse ao enfrentar a preliminar, são elas princípios ou regras – conforme concepção – que se imbricam na questão de fundo da imputação de responsabilidade solidária da recorrente. Não atino com a *desproporcionalidade* nem com a *irrazoabilidade* na instrução primária que orienta a *responsabilização* solidária em jogo.

Diante do quadro exposto, minha conclusão é pela concreção do tipo para responsabilidade solidária da recorrente, com o que nego provimento ao recurso sobre a questão.

Também, o *conjunto* dos dados de fato que se revelam *juridicamente relevantes* a meu ver, sobretudo a *simulação subjetiva*, que igualmente resultou configurada segundo meu juízo, informa o concurso do elemento subjetivo do tipo, o dolo específico, para inflição de multa qualificada.

Dessa forma, nego provimento ao recurso sobre a questão da multa qualificada.

A recorrente não arguiu a decadência. Porém, entendo que se trata de questão apreciável de ofício.

O edital de intimação dos lançamentos, os quais são integrados pelo relatório fiscal pelas planilhas, e do termo de sujeição passiva, foi afixado em 12/05/08 e publicado (fl. 552). Como se sabe, o edital de intimação é para comparecimento e recebimento dos referidos documentos na DRF no prazo de 15 dias de sua publicação (edital), findo o qual se considera efetivada a cientificação. A recorrente compareceu à DRF para solicitação de cópia integral do processo (procedimento fiscal que culminou no lançamento) em 21/05/08 – fl. 556.

⁸ Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Os lançamentos, que alcançam os fatos geradores de IRPJ e de CSL ocorridos de 2002 a 2004, aperfeiçoaram-se, pois, no final de maio de 2008.

Não resulta dúvida de que é aplicável, no caso vertente, o prazo decadencial do art. 173, I, do CTN. Isso, não só quanto aos fatos geradores de IRPJ, como também aos relativos à CSL.

Outrossim, encontram-se vitimados pelo fenômeno decadencial os lançamentos referentes aos fatos geradores de IRPJ e de CSL do 1º, do 2º e do 3º trimestres do ano-calendário de 2002.

Sob essa ordem de considerações e juízo, dou provimento parcial ao recurso para reconhecer a decadência dos lançamentos pertinentes aos fatos geradores de IRPJ e de CSL dos 1º, 2º e 3º trimestres do ano-calendário de 2002.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 8 de maio de 2012

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator