



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

Processo n° 10530.000869/2009-66
Recurso n° 912.235 Voluntário
Acórdão n° **1103-00.509 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 3 de agosto de 2011
Matéria IRPJ
Recorrente ARLEI MOITINHO DOURADO. RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO - VICENTE COSMO ANDRIOLA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2004

Ementa:

PRELIMINAR DE NULIDADE – ART. 142 DO CTN

Do que se vê dos autos, inexistiu arbitrariedade do autuante. A questão da discricionariedade invocada pelo contribuinte faz divisa com o mérito da questão. Mas, admitindo-se a localização da questão fora da de mérito, não há ofensa ao art. 142 do CTN, enquanto exigência de atividade vinculada. Tampouco há carência de certeza e de liquidez na materialização dos lançamentos.

AGENTE COMPRADOR CREDENCIADO – FIRMA INDIVIDUAL (EMPRESÁRIO) OU REPRESENTANTE

A Portaria SEFAZ/BA 482/01 não empregou o termo “representá-los na aquisição de mercadorias” na acepção jurídica e técnica de representação, mas sim em sua conotação vulgar, como se extrai da interpretação sistemática. O credenciamento dos agentes compradores das matérias-primas pelo substituto tributário do diferimento do ICMS é medida de facilitação e simplificação de obrigações acessórias na cadeira de diferimento. Também, não se trouxe aos autos nenhum elemento indicativo de que a relação da pessoa natural com o substituto tributário do ICMS seja de emprego. O contribuinte exercia atividade de empresário (antiga firma individual), promovendo a compra e revenda de bagas de mamona.

OMISSÃO DE RECEITAS – NOTAS FISCAIS DE ENTRADA

A quantificação da omissão de receitas, consideradas como receitas conhecidas para fins de arbitramento do lucro, deu-se com base nos valores das notas fiscais de entrada no fornecimento de mercadorias pelo contribuinte. A apuração de omissão de receitas não se apoiou na presunção

legal do art. 42 da Lei 9.430/96. Os valores de depósitos bancários foram usados somente para confirmação dos valores das referidas notas fiscais.

Inexistência de vício na apuração e quantificação das receitas omitidas, seja para arbitramento do lucro, seja para determinação de PIS e de COFINS.

SOLIDARIEDADE – VICENTE COSMO ANDRIOLA – SOCIEDADE EM COMUM NÃO PERSONIFICADA

O único motivo para imputação de responsabilidade solidária de Vicente Cosmo Andriola é a existência de uma sociedade em comum não personificada, em que pese serem invocados os arts. 124, I, 135, I e II, do CTN. Inexistência de elementos bastantes para se concluir que referida pessoa era sócio de fato do contribuinte e da esposa deste, tampouco para se dizer que havia uma sociedade em comum não personificada. Responsabilização solidária insubsistente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso para afastar a responsabilidade solidária de Vicente Cosmo Andriola, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos o Conselheiro José Sérgio Gomes, que votou pela manutenção da imputação de responsabilidade, e a Conselheira Cristiane Silva Costa, que votou pelo não conhecimento dessa questão.

(assinado digitalmente)

Aloysio José Percínio da Silva – Presidente

(assinado digitalmente)

Marcos Shigueo Takata - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Aloysio José Percínio da Silva, Hugo Correia Sotero, Mário Sérgio Fernandes Barroso, Marcos Shigueo Takata, José Sérgio Gomes, Cristiane Silva Costa.

Relatório

DO LANÇAMENTO

Trata o presente processo dos autos de infração de IRPJ (fls. 2 a 5), no valor de R\$ 342.703,64; PIS (fls. 9 a 12), no valor de R\$ 97.690,53; COFINS (fls. 16 a 19), no valor de R\$ 450.879,53; e CSL (fls. 23 a 26), no valor de R\$ 162.316,63, todos relativos ao ano-calendário de 2004, além da multa de ofício e dos juros de mora calculados até 27/02/2009.

De acordo com a descrição dos fatos do auto de infração do IRPJ, o lançamento foi efetuado sob a alegação de *omissão de receitas da revenda de mercadorias, constatada inicialmente em procedimento fiscal levado a efeito sobre o contribuinte Vicente Cosmo Andriola, CPF 084.932.781-49, no qual se apurou omissão de rendimentos de pessoa física.*

Em síntese, o Relatório Fiscal de fls. 40 a 49, esclarece o que segue:

a) que da ação fiscal inicialmente levada a efeito sobre a pessoa física Vicente Cosmo Andriola, resultou autuação de IRPF no mesmo e de IRPJ e reflexos sobre empresa individual do contribuinte Arlei Moitinho Dourado, em função de ter sido constatada hipótese de equiparação à pessoa jurídica no curso da ação fiscal;

b) a ação fiscal iniciou-se embasada na resposta da circularização à empresa Bom – Brasil Óleo de Mamona Ltda. Nesta correspondência a referida empresa declara que os depósitos feitos nas contas-corrente de Vicente Cosmo Andriola foram todos mediante autorização por escrito dos próprios fornecedores de mamona, Arlei Moitinho Dourado e sua esposa Andreia Andrade Andriola, e apresentou elementos comprobatórios;

c) intimou-se o recorrente para inscrever-se no CNPJ e apresentar escrituração contábil no prazo de 20 dias. Em resposta, o recorrente tenta justificar que atividade de agente comprador não caracteriza atividade comercial ou qualquer outra equiparada que implique na necessidade de constituição de CNPJ. Face à negativa do recorrente quanto à intimação, foi solicitada a inscrição de ofício do recorrente no CNPJ;

d) intimado a esclarecer as origens dos recursos creditados em suas contas-corrente, o recorrente não logrou êxito na comprovação, tendo se referido genericamente ao fato dos depósitos serem provenientes da empresa Bom – Brasil Óleo de Mamona Ltda., sem especificar quais depósitos de quais contas foram oriundos de tal empresa;

e) a fiscalização selecionou, a partir de depósitos identificados que constavam nos extratos da conta-corrente, que a principal empresa depositante de recursos era a Bom – Brasil, e, foi intimada a informar o tipo de relação existente com o recorrente durante o ano-calendário de 2004, bem como informar os valores pagos ao mesmo, anexando provas dos esclarecimentos prestados;

f) da análise, verificou-se que as notas eram notas fiscais de entrada da empresa adquirente, informando o recorrente como efetivo vendedor das mercadorias. Não foi

encontrada referência a comissões ou quaisquer indícios de que a operação fosse de corretagem ou intermediação, mas sim de comércio, havendo a presença de individualidade, habitualidade, profissionalismo e finalidade de lucro;

g) como não apresentou os livros contábeis, fez-se necessário o Arbitramento do Lucro, que foi determinado mediante aplicação sobre a Receita Bruta Conhecida dos percentuais de presunção do lucro fixados para o Lucro Presumido acrescidos de 20%. A omissão de receitas é o resultado do somatório dos valores de vendas apuradas mediante as notas fiscais de entrada obtidas junto à empresa Bom – Brasil Óleo de Mamona Ltda.;

h) aos tributos lançados, foi aplicada a multa de ofício de 75%;

i) ao Sr. Vicente Cosmo Andriola, pessoa física, foi imputada responsabilidade pela obrigação tributária decorrente da prática dos ilícitos apurados no curso do procedimento fiscal, por se tratar de uma “sociedade em comum não personificada”, com o genro Arlei Moitinho Dourado e a filha Andreia Andrade Andriola;

j) fato comprovado quando intimado a esclarecer as origens dos recursos creditados em suas contas-corrente, o Sr. Vicente Cosmo Andriola respondeu que se tratava de depósitos efetuados pela empresa Bom – Brasil Óleo de Mamona Ltda., a título de pagamento pelo fornecimento de mamonas em bagas. Também tentou justificar que é agente comprador de mamona em bagas para a empresa Bom – Brasil Óleo de Mamona Ltda. e que a diferença é, que o mesmo não pode ser habilitado para diferimento do ICMS como credenciado na Secretaria da Fazenda por ser sócio de pessoa jurídica, portanto impedido por lei estadual. Tenta explicar fornecendo o Cartão de Agente Comprador do recorrente e da filha;

k) do exposto se constata nitidamente que o Sr. Vicente Cosmo Andriola exerce atividade econômica informal, juntamente com o recorrente e a esposa (sua filha), através de “supostas autorizações” para que a empresa compradora fizesse os depósitos em suas contas-corrente em nome dos mesmos, pelo fato de estar impedido de operar legalmente junto à Secretaria da Fazenda.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificado da autuação, o recorrente apresentou 2 impugnações de Arlei Moitinho Dourado (fls. 99 até 122) e de Vicente Cosmo Andriola (fls. 180 até 203) de igual teor, apresentando, em síntese, o que segue.

a) o recorrente e sua esposa Andreia Andrade Andriola trabalhavam como agentes compradores credenciados da empresa Bom – Brasil Óleo de Mamona Ltda. A empresa fixava o preço por saco de mamona que desejava adquirir e os agentes credenciados saíam para efetivar a compra junto a produtores. Assim a mercadoria era arrecadada numa central de depósito e quando a Bom – Brasil recebia a mercadoria, era depositada em conta corrente bancária, e os agentes compradores efetivavam a quitação junto aos produtores. Quando o valor fixado pela empresa não era suficiente para adquirir a quantidade desejada, a empresa emitia nota fiscal complementar;

b) os agentes compradores utilizavam a conta-corrente 035134-2 agência 3036-8, Banco Bradesco, cujos titulares são Vicente Cosmo Andriola e Andreia Andrade Andriola, pai e filha; sendo este o único vínculo entre os agentes, sem qualquer ânimo de formar sociedade a três, podendo entender que no máximo o casal Arlei e Andreia formavam sociedade, mas jamais os três juntos;

c) além de demonstrado que os depósitos não configuram receitas do defendente, por serem agentes credenciados da Bom – Brasil, verdadeiros representantes e compradores comissionados da multinacional, não possuem sequer bem imóvel, como atestam as Certidões Negativas de Propriedade. A atividade não caracteriza atividade comercial ou qualquer outra equiparada que implique na necessidade de constituição do CNPJ, tanto assim é verdade que a Portaria 482/2001 da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia efetivou um recadastramento, deixando claro que o agente comprador credenciado é mero representante da empresa, ou seja, atua por conta e ordem da empresa, ou seja, em nome da empresa e não em nome próprio;

d) os agentes compradores credenciados não passam de atividade laboral enquadrada como verdadeira relação com vínculo trabalhista. No entanto, para tentar burlar as leis trabalhistas, a Bom – Brasil não assina carteira de trabalho e não paga qualquer dos direitos trabalhistas. Os agentes compradores credenciados buscam adquirir o produto pelo melhor preço possível para que recebam como pagamento a pequena diferença, o que caracteriza uma verdadeira comissão por vendas;

e) o que reforça o verdadeiro vínculo trabalhista é o credenciamento do recorrente e de sua esposa nos Certificados de Habilitação de Diferimento concedidos pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia e obtidos pela Bom – Brasil;

f) as notas fiscais emitidas e que constam o certificado de habilitação com o nome do agente credenciado se dá por força da legislação do ICMS do Estado da Bahia e não porque o recorrente exerce atividade comercial. Pois, como se demonstrou, exerce atividade comissionada e que caracteriza verdadeiro vínculo empregatício;

g) o ilustre auditor fiscal, com o seu levantamento infringiu, também, o CTN, que em seu art. 142 trata da atividade de lançar crédito tributário como uma atividade vinculada e obrigatória, e não como se efetivou a ação fiscal “sub examine” usando de sua discricionariedade como arbitrariedade. Com efeito, contém, ainda, o lançamento o vício de uma das modalidades do abuso de poder por apresentar-se como ato abusivo, ao exigir imposto fora das hipóteses elencadas na legislação tributária e o processo administrativo sem oportunidade de defesa ou com defesa cerceada, é nulo;

h) não cabe ao auditor fiscal utilizar apenas os vínculos familiares para alegar que há responsabilidade solidária, pois a legislação não atribui responsabilidade pelo simples fato de serem parentes, há a necessidade de demonstração do interesse comum na obtenção do lucro, violando, assim, todas as regras pertinentes ao levantamento de caixa e por consequência carecendo de certeza e segurança na determinação da infração, bem como cerceia o direito à ampla defesa do recorrente;

i) não havia qualquer intenção de formar sociedade de fato, o dinheiro somente transitava na conta-corrente. Na verdade havia vínculo trabalhista, a Sra. Andreia Andrade Andriola já ajuizou a demanda trabalhista; o recorrente só não demandou ação pois

veio a falecer no ano de 2008 (Certidão de Óbito – fl. 96) , mas com a abertura do inventário será devidamente representado pelo espólio;

j) se não houve acréscimo patrimonial, não há que se falar em omissão de receita, pois o dinheiro destinava a aquisição de ouro e sua venda. Se não houve renda, proventos de qualquer natureza ou acréscimo patrimonial dessa monta, pois recebia apenas comissão, não houve fato gerador para cobrança do tributo e sem fato gerador não há tributo a pagar.

k) juntou aos autos o Certificado de Habilitação de Diferimento de Arlei Moitinho Dourado e Andreia Andrade Andriola; Certidão Negativa de Propriedade de ambos; Reclamação Trabalhista proposta por Andreia Andrade Andriola e Termo de Sujeição Passiva Solidária de Vicente Cosmo Andriola.

DA DECISÃO DA DRJ E DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Em 9/02/2010, acordaram os membros da 1ª Turma de Julgamento da DRJ/Salvador, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade, e no mérito, julgar a impugnação improcedente para manter integralmente o crédito tributário relativo ao IRPJ, PIS, COFINS e CSL, juntamente com os acréscimos legais correspondentes, bem como a sujeição passiva solidária.

Da arguição de nulidade

Alegação rejeitada, pois não há conduta que se enquadre no art. 59 do Decreto 70.235/72, onde somente se admite nulidade por incompetência do agente, uma vez que a hipótese do inciso II, relativa a cerceamento do direito de defesa, não se aplica ao auto de infração ou notificação de lançamento.

O lançamento é ato privativo da Administração Pública que verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar o quantum devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária prevista no art. 113 do CTN. Este ato, praticado no presente processo, revestiu-se de todas as formalidades para sua validade, estando a infração e os fatos que ensejaram os lançamentos claramente descritos nos autos de infração e demonstrativos anexos, não se configurando, portanto, infringência a qualquer dispositivo legal, pelo que afasta a presente alegação.

Equiparação da pessoa física à pessoa jurídica – inscrição de ofício no cadastro do CNPJ – responsabilidade solidária

Pelas afirmações do recorrente, nos induzem à conclusão de que o recorrente ora poderia exercer a representação comercial autônoma, executando a mediação comercial por conta e ordem da indústria moageira, recebendo em troca comissões sobre as vendas efetivadas, ou poderia ser mero funcionário executando diretamente os atos de comércio da empresa.

Na primeira situação, para o exercício da atividade de representação comercial autônoma, o recorrente deveria enquadrar-se na Lei 4.886/65. Assim, para executar a mediação de negócios por conta e ordem de terceiros, seria necessário a existência de um

contrato estabelecendo, além das exigências determinadas pelo Código Civil, outras de caráter obrigatório atribuídas pelo art. 27 da Lei 4.886/65.

O recorrente não traz aos autos nenhuma comprovação do exercício da intermediação de negócios mediante representação comercial autônoma, tratando-se, portanto, de alegação destituída de prova.

Quanto à relação trabalhista, afirma na impugnação que esta teria sustentação no credenciamento ao recorrente e sua esposa, como agentes compradores credenciados nos Certificados de Habilitação de Diferimento.

Porém, a realização de operações entre agentes credenciados (comerciantes informais ou produtores rurais) e indústrias habilitadas a operarem através do Regime de Diferimento, não descaracteriza a sua natureza comercial (compra e venda), com ocorrência do fato gerador e a conseqüente exigência dos tributos respectivos, no caso ICMS. A habilitação para o diferimento, apenas posterga o lançamento e o pagamento destes tributos para um momento futuro, com a transferência da responsabilidade do vendedor para o adquirente.

O próprio recorrente confirma a natureza comercial dos atos por ele praticado, ao emitir autorização formal para que a Bom – Brasil Óleo de Mamona Ltda. deposite os valores correspondentes às suas vendas de mamona em bagas, nas contas-corrente de Andreia Andrade Andriola, sua esposa, e Vicente Cosmo Andriola, seu sogro, demonstrando de forma inofismável o interesse comum e a solidariedade de todos os envolvidos nos atos praticados à margem da tributação na forma do art. 124, inciso I do CTN.

Observa-se que a equiparação da pessoa física à pessoa jurídica com a conseqüente inscrição de ofício do recorrente no CNPJ, bem como a responsabilização solidária dos terceiros envolvidos nos atos praticados, tiveram respaldo na legislação de regência, não havendo nenhum reparo a fazer quanto a esta matéria.

Do arbitramento

Como não foi apresentada documentação fiscal e contábil que respaldasse as operações de compra e venda de mamona em bagas, o crédito tributário foi apurado com base no lucro arbitrado, enquadrando-se no art. 530, inciso I do RIR/99. Para tanto considerou-se como omissão de rendimentos os valores obtidos através de circularização junto à empresa Bom – Brasil Óleo de Mamona Ltda., adquirente das mercadorias do recorrente. Percebe-se assim, que diferentemente do que informa a defesa, o arbitramento não decorreu dos depósitos bancários, mas de informações concretas obtidas junto a terceiros, não havendo que se falar em presunção no presente caso.

Para o arbitramento, foi aplicado o coeficiente estabelecido para o cálculo do lucro presumido, acrescido de 20% sobre as receitas omitidas, no caso 9,6%, em consonância com a legislação vigente, disciplinada nos arts. 288, 518, 519 e 532 do RIR/99.

Dos autos de infração referentes ao PIS, COFINS e CSL

No que diz respeito aos demais autos de infração, relativos ao PIS, COFINS e CSL, observa-se que foram lavrados como conseqüência dos mesmos fatos que deram origem ao lançamento do IRPJ, motivando as exigências tributárias já aqui descritas, conforme previsto na legislação de regência citada nos respectivos autos.

Processo nº 10530.000869/2009-66
Acórdão n.º **1103-00.509**

S1-C1T3
Fl. 316

Cientificado da decisão em 11/03/2010, o recorrente, inconformado, apresentou recurso voluntário de fls. 279 até 296, onde reitera, basicamente, as alegações contidas na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MARCOS TAKATA

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

A questão central para o desate da lide se focaliza em ser ou não representação a atividade do contribuinte ou, ainda, em haver ou não vínculo empregatício na atividade por ele exercida. A pretensão fiscal contra o contribuinte tem seu fundamento primário no caráter empresarial de sua atividade.

Veza que o contribuinte articula preliminares de nulidade, principio com a apreciação destas.

A alegação é de que se perpetrou ato abusivo da autoridade fiscal, ao empregar discricionariedade e arbitrariedade, com ofensa ao art. 142 do CTN, exigindo tributo fora das hipóteses previstas na lei.

Compulsando os autos, não atino com arbitrariedade do autuante. A questão da discricionariedade invocada pelo contribuinte faz divisa com o mérito da questão, vale dizer, com o juízo de a pretensão fiscal tributária ser ou não procedente. Mas, admitindo-se a localização da questão fora da de mérito, não vejo ofensa ao art. 142 do CTN, enquanto exigência de atividade vinculada. Tampouco há carência de certeza e de liquidez na materialização dos lançamentos.

O procedimento fiscal que culminou nos atos de lançamentos se fundou em elementos que não implicam ausência de certeza e de liquidez, a vitimá-los de nulidade.

Houve o arbitramento do lucro por ausência de escrituração contábil. O lucro foi arbitrado com base em receita conhecida, extraída das notas fiscais de entrada do adquirente da matéria-prima fornecida pela contribuinte em cotejo com os créditos em suas contas correntes bancárias.

A receita assim conhecida serviu de base também para os lançamentos de PIS e de COFINS.

De tal feito, rejeito essa preliminar de nulidade.

Há também arguição de nulidade por cerceamento de defesa.

Ora, não houve falta de publicidade e, pois, de conhecimento dos elementos conducentes aos lançamentos. Nenhuma interdição se deu, ou melhor, não houve ausência de dados da chamada instrução primária, que orienta a relação jurídico-formal do lançamento, para que o contribuinte e o responsabilizado solidário se colocassem em posição de restrição ao exercício pleno de seu direito de reação – contraditório e ampla defesa.

Rejeito, pois, tal preliminar de nulidade.

Passo ao exame do mérito, indo direto à questão central.

O contribuinte e sua esposa, Andreia Andrade Andriola, trabalham como agentes compradores credenciados da Bom Brasil Óleo de Mamona Ltda., como comprovam os cartões e documentos de habilitação para diferimento do ICMS (fls. 80 e 81). No caso, são agentes credenciados da Bom Brasil Óleo de Mamona Ltda., para compra de bagas de mamona, que são insumos da Bom Brasil.

Aduz o contribuinte que a empresa referida fixava o preço por saco de mamona a ser adquirido e os agentes credenciados saíam para efetuar a compra junto aos produtores das bagas de mamona. As mercadorias era arrecadadas numa central de depósito e, ao recebê-las, a empresa depositava em conta corrente bancária os recursos, e os agentes credenciados pagavam os produtores rurais.

Nessa linha de considerações, o contribuinte assevera que atuava sempre em nome da Bom Brasil, tanto que, quando o preço por essa fixado era insuficiente, a Bom Brasil emitia nota fiscal complementar de compra. Assim, a bem ver, os agentes compradores credenciados têm autêntico vínculo de emprego com a Bom Brasil, alegando que esta descumpra as leis trabalhistas, de modo que há reclamação trabalhista movida pela esposa do contribuinte contra a Bom Brasil.

Observa que o contribuinte, como agente comprador credenciado, busca adquirir o produto pelo melhor preço possível para que receba pequena diferença como pagamento, correspondente à comissão por vendas.

E que, para consecução de sua atividade, utilizava a conta corrente bancária 035134-2, agência 3036-8, do Banco Bradesco, cujos titulares são Vicente Cosmo Andriola, seu sogro, e Andreia Andrade Andriola, sua esposa. O único vínculo entre os três seria esse, inexistindo ânimo de constituição de sociedade entre eles.

A seu ver, reforça a existência do vínculo de emprego entre o contribuinte e a Bom Brasil, bem como entre sua esposa e a empresa, o credenciamento deles nos Certificados de Habilitação de Diferimento concedidos pela Secretaria de Fazenda do Estado da Bahia, colocando-os como agentes credenciados da Bom Brasil.

De outra parte, argui que o agente comprador credenciado é mero representante da empresa. Acentua que a Portaria 482/01 da SEFAZ do Estado da Bahia confirma suas assertivas, o mesmo sucedendo pelo fato de o exercício de sua atividade não se sujeitar à inscrição estadual:

***Portaria SECRETÁRIO DE ESTADO DA FAZENDA/BA nº
482, 05.09.2001***

*Fixa critérios para o recadastramento de
agentes compradores credenciados por
estabelecimentos habilitados para operar no
regime de diferimento.*

*O SECRETÁRIO DA FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA, no
uso de suas atribuições, tendo em vista o disposto no art. 345 do
RICMS e buscando atualizar informações de Sistema de
Cadastro de Contribuintes do ICMS,*

RESOLVE

Art. 1º. *Os contribuintes que possuam agentes compradores credenciados para representá-los nas aquisições de mercadorias de que cuida o art. 343 do RICMS, deverão proceder ao recadastramento dos referidos agentes no período de 10 de setembro a 31 de outubro de 2001.*

Art. 2º. *Para o recadastramento de que trata esta Portaria, cada estabelecimento titular de habilitação para operar no regime de diferimento deverá apresentar, à inspetoria fazendária de sua circunscrição fiscal, Documento de Informação Cadastral para o Regime de Diferimento, acompanhado de **relação dos agentes compradores a serem recadastrados, e cópia dos respectivos documentos de identidade, do CPF e dos comprovantes de endereço.***

Art. 3º. *Os agentes compradores que não forem recadastrados no prazo fixado no art. 1º terão seus credenciamentos baixados de ofício*

Art. 4º. *Esta portaria entra em vigor na data de sua publicação.*

Salvador, de setembro de 2001.

Uma primeira leitura da Portaria SEFAZ/BA 482/01 está a indicar que os agentes compradores credenciados são, de direito e de fato, representantes do contribuinte substituto tributário do diferimento do ICMS.

Análise mais detida conduz à seguinte pergunta, no exercício interpretativo do que se possa extrair do contido na nessa portaria.

Teria esta empregado o termo “representá-los nas aquisições de mercadorias” em sentido próprio, *i.e.*, na acepção jurídica e técnica de representação do contribuinte (a indústria) como o negócio jurídico estabelecido entre ele e os agentes compradores credenciados?

Máxime, tratando-se de norma infralegal tributária, infelizmente não é invulgar o uso de expressões em sentido atécnico ou não jurídico de termos. Incomum não é o emprego de termos em sentido vulgar em atos normativos, nomeadamente infralegais.

Lembro que não estamos diante de eventual referência a instituto de direito privado utilizado pela Constituição Federal na delimitação de competência impositiva – de modo que a infeliz adoção de expressão em senso não jurídico é algo que não pode ser descartada na exegese da norma que a emprega.

E não há, diferentemente de representação, e de representação comercial, conceito jurídico próprio de agente comprador credenciado. O “credenciado” é pertinente à legislação do ICMS do Estado da Bahia, tendo significação jurídica nesse âmbito, como se percebe do art. 3º da Portaria SEFAZ/BA 482/01.

De outra parte, o fato de a legislação estadual não exigir a inscrição de determinada “categoria econômica” como contribuinte não é, por si, decisivo para se poder concluir que tal “categoria” atua como representante de contribuinte.

Nos regimes de diferimento de tributo, no caso, de ICMS, nomeadamente de matérias-primas, a dispensa de inscrição estadual não é algo que desnature da “condição” de contribuinte de ICMS o dispensado de inscrição, sobretudo quando sejam pequenos produtores ou intermediadores que se colocam na cadeia de circulação das matérias-primas (mercadorias). Pelo contrário, é algo louvável para a simplificação de obrigações acessórias.

Faz sentido que no regime de diferimento de ICMS incidente sobre a circulação de certos produtos agrícolas ou pastoris, adote-se outro mecanismo de controle (diverso de inscrição estadual, emissão de notas fiscais, etc.), como o credenciamento de fornecedores (contribuintes) a ser intentado, não pelo credenciado, mas pelo contribuinte substituto tributário (o adquirente industrial, no qual se encerra o diferimento do ICMS).

A hipótese de diferimento do ICMS na circulação de bagas de mamona é prevista no art. 343, VIII, do RICMS/BA, com fundamento no art. 9º, § 1º, I, do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei estadual 3.956/81):

Art. 343. *É diferido o lançamento do ICMS incidente:*

(...)

VIII - nas sucessivas saídas de mamona em bagas, dentro do Estado, para o momento em que ocorrer a saída:

a) da mercadoria para outra unidade da Federação;

b) da mercadoria para o exterior; ou

c) dos produtos resultantes de sua industrialização;

DO DIFERIMENTO

Art. 9º. *Dar-se-á o diferimento, quando o lançamento e pagamento do imposto incidente sobre determinada operação forem adiados para uma etapa posterior de comercialização, industrialização ou consumo, atribuindo-se a responsabilidade pelo pagamento do imposto diferido ao adquirente ou destinatário da mercadoria, na qualidade de contribuinte substituto, vinculado à etapa posterior de comercialização, industrialização ou consumo.*

§ 1º. *O regulamento poderá submeter ao regime de diferimento as seguintes operações, sem prejuízo da instituição de novas hipóteses de substituição tributária, estabelecendo o momento em que deve ocorrer o lançamento e pagamento do imposto e atribuindo a responsabilidade, por substituição, ao comerciante, produtor ou industrial vinculados ao momento final do diferimento:*

I - operações relativas à circulação de produtos agropecuários, em estado natural, a seguir enunciados: cacau em amêndoas, café cru, couros, peles, fumo em folhas, mamonas em bagas, sisal em bruto ou beneficiado, batata do reino, frutas frescas destinadas à industrialização, gado bovino, gado suíno, gado caprino, gado ovino, algodão em capulho, guar, cana de açúcar, tomate destinado à industrialização, borracha "in natura" ou

beneficiada, látices vegetais, leite fresco e outros produtos definidos pelo Poder Executivo.

(...)

§ 2º. Ocorrido o momento final previsto para o diferimento, será exigido o imposto diferido, independentemente de qualquer circunstância superveniente e ainda que a operação final do diferimento não esteja sujeita ao pagamento do imposto ou por qualquer evento, essa operação tenha ficado impossibilitada de efetivar-se, observado o disposto no inciso II e do § 1º do art. 24.

§ 3º. Interrompe o diferimento a saída da mercadoria com destino a consumidor ou usuário final, com destino a outra unidade da Federação ou ao Exterior, hipóteses em que o imposto devido será pago pelo estabelecimento que as promover, mesmo que esta operação final não seja tributada.

Retomando a pergunta, a Portaria SEFAZ/BA 482/01 teria referido com “representá-los na aquisição de mercadorias” a figura jurídica da representação, identificada nos agentes compradores credenciados?

Compulsando os autos, vê-se que o credenciador do contribuinte e de sua esposa emitiu notas fiscais de compra (entrada) de mamonas em bagas do contribuinte (Arlei Moitinho Dourado). Não por menos, no Termo de Intimação nº 002, datado de 15/05/08, emitido contra o credenciador (Bom Brasil), pede-se esclarecimento do porquê de os depósitos serem feitos na conta corrente bancária de Vicente Cosmo Andriola, vez que nas notas fiscais de entrada da Bom Brasil figura como vendedor Arlei Moitinho Dourado (fl. 63).

Trago à colação excerto da resposta da Bom Brasil ao Termo de Intimação nº 001:

*Em resposta ao Termo de Intimação em epígrafe, de 10 de setembro de 2007, que trata sobre o vínculo existente entre esta empresa e o Sr. Vicente Cosmo Andriola, CPF 084.932.781-49, durante o ano de 2004, informamos que o mesmo tinha autorização para receber valores em favor do Sr. Arlei Moitinho Dourado, conforme cópia de instrumento de Autorização anexo. Esclarecemos que o Sr. **Arlei era na época nosso fornecedor de matéria-prima** (Mamona em bagas).*

Os valores efetivamente depositados na conta corrente no referido período em favor do Sr. Vicente foram da ordem de R\$14.891.298,06 (Quatorze Milhões, Oitocentos e Noventa e Hum Mil, Duzentos e Noventa e Oito Reais e Seis Centavos), referentes à 14.912.807 Kg de Mamona em Bagas (matéria-prima principal no processo industrial do óleo de mamona).

*Anexo, segue listagem das **respectivas notas de fiscais de compra de mamona em bagas** que totalizam o montante efetivamente pago pela BOM - Brasil Óleo de Mamona Ltda durante o ano de 2004 em favor do Sr. Arlei, sendo que apenas o montante supracitado foi depositado em favor do Sr. Vivente, através da Conta-Corrente 23423-0, AG. 3036-8, Banco Bradesco. (fl. 56, grifos nossos, resposta recebida em 18/09/07)*

Transcrevo excertos de declarações prestadas pela Bom Brasil a Arlei Moitinho Dourado e a Andreia Andrade Andriola, respectivamente:

*Declaramos para os devidos fins que o Sr. ARLEI MOTINHO DOURADO, portador do CPF nº 675.549.895-53, Residente na Rua Castelo Branco, nº 230 – Centro, Irecê/BA, **comprou e forneceu mamonas em bagas para a empresa Bom -- Brasil Óleo de Mamona Ltda**, situada na Rua Voluntários da Pátria, nº 2671, Bairro Lobato, Salvador/BA, no período de Janeiro a Dezembro do ano 2004, conforme quantidades e valores que segue:*

- *Quantidade: 14.912.807 kgs*
- *Valor: r\$ 14.891.280,24 (fl. 57, grifos nossos, declaração datada de 13/07/07)*

*Declaramos para os devidos fins que a Sra. ANDREIA ANDRADE ANDRIOLA, portadora do CPF nº 001.186.555-58, Residente na Rua Castelo Branco, nº 230 – Centro, Irecê/BA, **comprou e forneceu mamonas em bagas para a empresa Bom -- Brasil Óleo de Mamona Ltda**, situada na Rua Voluntários da Pátria, nº 2671, Bairro Lobato, Salvador/BA, no período de Janeiro a Dezembro do ano de 2004, conforme quantidades e valores que segue:*

- *Quantidade: 5.990.298 kg.s*
- *Valor: r\$ 6.354.077,18 (fl. 58, grifos nossos, declaração datada de 13/07/07)*

E, ainda, excertos da resposta da Bom Brasil ao já mencionado Termo de Intimação nº 2, de 15/05/08:

Os depósitos feitos nas contas-corrente do fiscalizado, foram todos mediante autorização (por escrito) dos próprios fornecedores de mamona, Sr. Arlei Moitinho Dourado e Sra. Andréia Andrade Andriola, conforme consta em correspondência postada em 19/10/2007 e recebida por esta DRF em 20/10/2007.

*Em suma, a relação jurídica existente entre a Sra. Andreia Andrade Andriola/ Sr. Arlei Moitinho Dourado e a requerente é exclusivamente comercial, já que **venderam-lhes matéria-prima** (mamona), conforme demonstrado através das notas fiscais já apresentadas a esta DRF. Sendo que os referidos fornecedores deram a requerente **autorização por escrito**, como dito anteriormente, para que depósitos referentes à liquidação de notas fiscais de compra de matéria-prima fossem efetuados nas contas-corrente do fiscalizado.*

*Anexo segue documentação comprobatória das justificativas dadas através da presente. A análise da documentação abaixo relacionada demonstra claramente as **aquisições de matéria-prima** (mamona) **realizadas pela requerente perante a Sra. Andreia Andrade/Sr. Arlei Moitinho Dourado** (fls. 65 e 66, resposta datada de 3/06/08; destaques nossos aos termos em negrito grifados)*

De outra parte, registro que o contribuinte não trouxe aos autos nenhum elemento indicativo de que sua relação com a Bom Brasil é a de emprego, como alegado. Só há a transcrição da referida portaria a acusar que o agente comprador credenciado é representante da empresa industrial (no caso, da Bom Brasil).

Como disse alhures, nas notas fiscais de entrada de bagas de mamona, emitidas pela Bom Brasil, figura compra de Arlei Moitinho Dourado.

Do acima transcrito, acompanhado da documentação correspondente, percebe-se o seguinte.

O contribuinte era fornecedor de bagas de mamona da Bom Brasil, vendendo-as para essa empresa, assim também sucedendo com a esposa do autuado, Andreia Andrade Andriola.

Os depósitos eram feitos pela Bom Brasil nas contas correntes bancárias de Vicente Cosmo Andriola, por força de autorização por escrito da Arlei Moitinho Dourado e Andreia Andrade Andriola, a título de pagamento pela compra destes das bagas de mamona.

Note-se também o que dispõe o art. 344 do RICMS/BA (Decreto estadual 6.284/97):

Da Habilitação para Operar no Regime de Diferimento

Art. 344. Nas operações com mercadorias enquadradas no regime de diferimento, além dos demais requisitos previstos relativamente a cada espécie de produto, a fruição do **benefício é condicionada** a que o **adquirente ou destinatário** requeira e obtenha, previamente, **sua habilitação para operar nesse regime**, perante a repartição fiscal do seu domicílio tributário.

Isso tudo me permite responder àquela pergunta que fiz sobre a Portaria SEFAZ/BA 482/01. Esta não empregou o termo “representá-los na aquisição de mercadorias” na acepção jurídica e técnica de representação, mas sim em sua conotação vulgar. O credenciamento dos agentes compradores das matérias-primas pelo substituto tributário do diferimento do ICMS é medida de facilitação e simplificação de obrigações acessórias na cadeia de diferimento.

Não tem a significação de que tais agentes compradores - credenciados perante o fisco estadual, por iniciativa do adquirente das matérias-primas (substituto tributário) – sejam representantes. Não quer dizer que o credenciado, agente comprador, não exerça firma individual (atualmente, atividade empresarial).

Ainda, no sentido de que o credenciamento dos agentes compradores, conforme a Portaria SEFAZ/BA 482/01 é medida de simplificação, como disse, concorre o seguinte. A assertiva de que Vicente Cosmo Andriola não podia ser habilitado como credenciado perante a SEFAZ/BA justamente por ser ele sócio de pessoa jurídica, hipótese vedada pela lei estadual ao credenciamento como agente comprador: ou seja, ao ser o chamado agente comprador sócio de pessoa jurídica, a lei estadual impede o procedimento simplificado mediante mero credenciamento (a ser providenciado pelo substituto tributário) daquele.

Todas essas considerações e os elementos constantes nos autos me levam à conclusão de que o contribuinte Arlei Moitinho Dourado exercia atividade de empresário (antiga *firma individual*), promovendo a compra e revenda de bagas de mamona (mercadorias).

Não merece reparos, portanto, sua equiparação à pessoa jurídica com sua inscrição de ofício no CNPJ.

Posto isso, prossigo com a questão da omissão de receitas.

O contribuinte lança seu inconformismo na ilegalidade da presunção de omissão de receitas do art. 42 da Lei 9.430/96, e na imprestabilidade do suporte fático adotado pela fiscalização, no caso, exclusivamente extratos bancários.

O equívoco do contribuinte na fundação de sua irresignação é palmar.

A autuante não aplicou a hipótese legal de presunção de omissão de receitas por depósitos ou créditos bancários de origem incomprovada (art. 42 da Lei 9.430/96). Também, a apuração das receitas omitidas não se deu exclusivamente com base nos extratos bancários. Aliás, a quantificação das receitas omitidas não se fundou propriamente nos extratos bancários.

O *suporte fático fundamental* para apuração das receitas omitidas foram as *notas fiscais de entrada* emitidas com o fornecimento de mercadorias pelo contribuinte. Os valores dos depósitos bancários de origem comprovada tiveram papel *subsidiário* na quantificação da omissão de receitas: eles se prestaram a confirmar os valores das notas de entrada no fornecimento de mercadorias pelo contribuinte (fl. 45).

Vejo que no item “Do Arbitramento do Lucro” no Termo de Verificação consta que se considerou “como Receita Bruta Conhecida o somatório entre os valores de depósitos bancários de origem comprovada e os valores de vendas apuradas mediante as notas fiscais de entrada obtidas junto à empresa Bom – Brasil” (fl. 44).

Apesar dessa afirmativa, noto que se cuida de *equívoco* cometido pela autuante nessa descrição, pois nos itens “Base de Cálculo” e “Ano-Calendário 2004” figura o descrito no parágrafo precedente. Ou seja, a *quantificação* da *omissão de receitas*, consideradas como receitas brutas conhecidas para fins de arbitramento do lucro, deu-se *com base nos valores das notas fiscais de entrada* no fornecimento de mercadorias pelo contribuinte. E os valores de depósitos bancários foram usados para *confirmação* dos valores das referidas notas fiscais.

E isso resulta claro dos instrumentos específicos dos autos de infração, nos quais figuram tais valores das notas fiscais de entrada em questão: fls. 4, 5, 11, 18 e 25 em cotejo com as fls. 45 a 47.

Não houve presunção de omissão de receitas, no caso vertente, seja para o arbitramento do lucro com base em receitas conhecidas, seja para determinação do PIS e da COFINS.

Enfim, não diviso vício na apuração e quantificação das receitas omitidas.

O arbitramento do lucro, na hipótese em dissídio, é de rigor. Isso porque resultou comprovada a caracterização do exercício de firma individual (atualmente, atividade empresarial), de revenda de mercadorias (bagas de mamona), com conseqüente equiparação a pessoa jurídica; e o contribuinte não possuía escrituração contábil regular, tampouco fizera opção pelo lucro presumido.

Como foram apuradas as receitas omitidas, impunha-se o arbitramento com base em receitas conhecidas, conforme o art. 16, *caput*, da Lei 9.249/95 e o art. 27, I, da Lei 9.430/96 (reproduzidos no art. 532 do RIR/99), para fins de IRPJ, e o art. 29, I, da Lei 9.430/96, para efeitos da CSL.

Nesse sentido, não merece reparos o procedimento fiscal da autuante no arbitramento do lucro mediante a aplicação do coeficiente de 9,6% (8% acrescidos de 20%) sobre as receitas omitidas (= receitas conhecidas), para determinação do IRPJ, e pela aplicação do coeficiente de 12% sobre tais receitas, para fins da CSL – fls. 6, 27 e 46.

Igualmente, à vista do que deduzi, são incensuráveis os lançamentos contendo a pretensão fiscal de PIS e COFINS.

Por toda essa ordem de razões, nego provimento ao recurso do contribuinte.

Em sua peça recursiva, o contribuinte se insurge também contra a responsabilidade solidária imputada a Vicente Cosmo Andriola, seu sogro, repudiando a existência de interesse comum entre eles e tampouco de sociedade de fato. O único vínculo entre eles foi o recebimento dos recursos, pelo contribuinte, através da conta corrente bancária titularizada por Vicente Cosmo Andriola e Andreia Andrade Andriola (esposa do contribuinte).

Do que consta nos autos, não vejo elementos bastantes a permitir a extração do juízo de que Vicente Cosmo Andriola era sócio de fato do contribuinte e de sua esposa. Não atino com dados que *autorizem concluir* que existia uma *sociedade em comum não personificada*, como pretende a autuante.

Observo que o *único motivo* para imputação da responsabilidade solidária de Vicente Cosmo Andriola é a existência de uma sociedade em comum não personificada, em que pese invocar os arts. 124, I e 135, I e II, do CTN¹. *In verbis*:

7.1 - DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A Responsabilidade que se quer atribuir tem por fundamento os artigos 124, inciso I e 135, incisos II e III do Código Tributário Nacional e busca imputar à Pessoa Física abaixo relacionada à responsabilização pela obrigação tributária decorrente da

¹ Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
(...)

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:

(...)

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

*prática dos ilícitos apurados no curso do procedimento fiscal.
Nesse sentido, responsabiliza-se:*

a) VICENTE COSMO ANDRIOLA => por se tratar de uma "sociedade em comum não personificada", como (sic.) o.(sic.) genro ARLEI MOITINHO DOURADO e a filha SRA. ANDRÉIA ANDRADE ANDRIOLA, por obtenção de vantagem econômica advinda da prática de atos dolosos com infração de lei.(fl. 48, grifos nossos)

Pode ser que haja interesse comum de Vicente Cosmo Andriola com o contribuinte na situação que constitua fato gerador da obrigação tributária. Mas não por aquele ser sócio do contribuinte em uma sociedade não personificada. Ao menos, não há dados de fato suficientes nos autos, para tal conclusão.

Nesse quadro (suposta sociedade em comum não personificada), evidentemente é despropositado se falar que o responsabilizado solidariamente é mandatário, preposto, diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica (art. 135, II e III, do CTN).

Já, vantagem econômica obtida por Vicente Cosmo Andriola, decorrente de atos dolosos, é afirmação que não tem comprovação nos autos deste feito. Isso, ainda que tal asserção se dê em caráter ancilar ao motivo da imputação de responsabilidade solidária àquele.

Pelas razões ora deduzidas, não vejo como se possa manter a responsabilidade solidária imputada pela autuante.

Sob essa ordem de considerações e juízo, dou provimento parcial para afastar a responsabilidade solidária de Vicente Cosmo Andriola.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 3 de agosto de 2011

(assinado digitalmente)

MARCOS TAKATA - Relator