



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10640.721529/2016-54
ACÓRDÃO	1001-004.047 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	XGRA COBRANÇAS EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2012, 2013

NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

Afastado está o cerceamento do direito de defesa que caracteriza a nulidade dos atos administrativos quando observadas as garantias do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes.

OMISSÃO DE RECEITA.

A pessoa jurídica fica sujeita à omissão de receita da atividade de prestação de serviços em geral referente a desconto de cheques e liquidação de cobrança que revelam como sendo valores de faturamento cobrados e/ou antecipados pela instituição financeira sem a correspondente emissão de notas fiscais de prestação de serviços gerais.

A pessoa jurídica fica sujeita à omissão de receitas por presunção legal de depósitos bancários de origem não comprovada, cujos valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a instituições financeiras, em relação aos quais a Recorrente, regularmente intimada, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA.

Em questão de penalidade, a legislação tributária adota o princípio da retroatividade benigna, ou seja, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática (art. 106 do Código Tributário Nacional). Trata-se de matéria de ordem pública que deve ser que pode ser conhecida a requerimento da

parte ou de ofício, a qualquer tempo e em qualquer instância de julgamento.

MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Cabe aplicação da multa de ofício proporcional qualificada nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. A modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício proporcional qualificada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

São solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei, seja ordinária, seja complementar.

CERCEAMENTO DE DEFESA. AUSÊNCIA DE CAPITULAÇÃO LEGAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

A ausência da indicação da lei que designaria o contribuinte como responsável solidário, no caso de enquadramento no artigo 124, II do CTN, impede o contribuinte de exercer sua defesa, configurando cerceamento, acarretando assim afastamento da responsabilidade.

LANÇAMENTOS REFLEXOS.

Os lançamentos de CSLL, PIS e Cofins sendo decorrentes da mesma infração tributária, a relação de causalidade que os informa leva a que o resultado do julgamento destes feitos acompanhem aquele que foi dado à exigência de IRPJ.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (a) por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso voluntário apresentado pelo Recorrente/Aurélio David Salgado; (b) por unanimidade de votos, em conhecer dos recursos voluntários a apresentados pelas Recorrente/XGRA Cobranças Eireli e Recorrente/Gracieli Soares Aleixo, em rejeitar a preliminar

suscitada; (c) por maioria de votos, afastar a responsabilidade solidária de Gracieli Soares Aleixo. Vencidos os Conselheiros Carmen Ferreira Saraiva (relatora) e Gustavo de Oliveira Machado que mantinham a mencionada responsabilidade solidária; (d) por unanimidade de votos, no mérito, em dar-lhes provimento em parte para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna. Designado o Conselheiro Paulo Elias da Silva Filho para redigir o voto vencedor.

Assinado Digitalmente

Paulo Elias da Silva Filho – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Relatora e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Elias da Silva Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado, Ana Cláudia Borges de Oliveira e Carmen Ferreira Saraiva.

RELATÓRIO

Auto de Infração

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) com a exigência do crédito tributário no valor de R\$945.607,35 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional qualificada apurado pelo regime de lucro presumido referente aos terceiro e quarto trimestres do ano-calendário de 2012 e aos quatro trimestres do ano-calendário de 2013, e-fls. 865-890:

OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE

INFRAÇÃO: RECEITA BRUTA MENSAL NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL

O contribuinte foi intimado a apresentar a documentação referente a sua contabilidade, inclusive sua movimentação bancária. Nada foi apresentado. A movimentação bancária foi auditada, relativamente aos valores creditados em contas de depósito ou investimento mantidas junto a instituições financeiras. O contribuinte, então, regularmente intimado, não comprovou quaisquer dos créditos planilhados, todos em seu nome. Ocorre que esta Auditoria Fiscal verificou que parte dos créditos - intitulados DESCONTO DE CHEQUES e LIQUIDAÇÃO DE COBRANÇA - revelaram-se, por si sós, como sendo valores de faturamento cobrados e/ou antecipados pelo banco. Não tendo sido, a princípio, emitidas as notas fiscais referentes a prestação de serviços gerais, relativas a esses créditos, caracterizou-se a omissão de receitas da atividade, conforme Relatório Fiscal em anexo. [...]

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 09/07/2012 e 31/12/2013:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 518, 519 e 528 do RIR/99

OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL

INFRAÇÃO: DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme Relatório fiscal em anexo. [...]

Enquadramento Legal Fatos geradores ocorridos entre 09/07/2012 e 31/12/2013:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Art. 42 da Lei nº 9.430/96 c/c arts. 518 e 528 do RIR/99

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Em decorrência de serem os mesmos elementos de provas indispensáveis à comprovação dos fatos ilícitos tributários foram constituídos os seguintes créditos tributários pelo lançamento de ofício formalizado neste processo:

- Auto de Infração a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) com a exigência do crédito tributário no valor de R\$360.966,38 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional qualificada apurado pelo regime de lucro presumido referente aos terceiro e quarto trimestres do ano-calendário de 2012 e aos quatro trimestres do ano-calendário de 2013, e-fls. 891-910:

OMISSÃO DE RECEITA

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA SOBRE RECEITAS DA ATIVIDADE OMITIDAS

O contribuinte foi intimado a apresentar a documentação referente a sua contabilidade, inclusive sua movimentação bancária. Nada foi apresentado. A movimentação bancária foi auditada, relativamente aos valores creditados em contas de depósito ou investimento mantidas junto a instituições financeiras. O contribuinte, então, regularmente intimado, não comprovou quaisquer dos créditos planilhados, todos em seu nome. Ocorre que esta Auditoria Fiscal verificou que parte dos créditos - intitulados DESCONTO DE CHEQUES e LIQUIDAÇÃO DE COBRANÇA - revelaram-se, por si sós, como sendo valores de faturamento cobrados e/ou antecipados pelo banco. Não tendo sido, a princípio, emitidas as notas fiscais referentes a prestação de serviços gerais, relativas a

esses créditos, caracterizou-se a omissão de receitas da atividade, conforme Relatório Fiscal em anexo. [...]

Valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme Relatório fiscal em anexo. [...]

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 09/07/2012 e 30/09/2012:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90 Art. 2º da Lei nº 9.249/95 Art. 29, inciso I, da Lei nº 9.430/96 Art. 22 da Lei nº 10.684/03 Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08 Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95 com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09 Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 39 da Medida Provisória nº 563/12. Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

Fatos geradores ocorridos entre 01/10/2012 e 31/12/2013:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90 Art. 2º da Lei nº 9.249/95 Art. 29, inciso I, da Lei nº 9.430/96 Art. 22 da Lei nº 10.684/03 Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08 Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95 com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09 Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

- Auto de Infração a título de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) com a exigência do crédito tributário no valor de R\$81.627,73 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional qualificada apurado pelo regime cumulativo referente aos meses de julho a dezembro do ano-calendário de 2012 e de janeiro a dezembro do ano-calendário de 2013, e-fls. 911-921:

INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO

INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

O contribuinte foi intimado a apresentar a documentação referente a sua contabilidade, inclusive sua movimentação bancária. Nada foi apresentado. A movimentação bancária foi auditada, relativamente aos valores creditados em contas de depósito ou investimento mantidas junto a instituições financeiras. O contribuinte, então, regularmente intimado, não comprovou quaisquer dos créditos planilhados, todos em seu nome. Ocorre que esta Auditoria Fiscal verificou que parte dos créditos - intitulados DESCONTO DE CHEQUES e LIQUIDAÇÃO DE COBRANÇA - revelaram-se, por si sós, como sendo valores de

faturamento cobrados e/ou antecipados pelo banco. Não tendo sido, a princípio, emitidas as notas fiscais referentes a prestação de serviços gerais, relativas a esses créditos, caracterizou-se a omissão de receitas da atividade, conforme Relatório Fiscal em anexo. [...]

Valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme Relatório fiscal em anexo. [...]

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 09/07/2012 e 31/12/2013:

Arts. 1º da Lei Complementar nº 7/70 Arts. 2º, inciso I e 9º da Lei nº 9.715/98 Arts. 2º da Lei nº 9.718/98 Art. 8º, inciso I, da Lei nº 9.715/98 Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09 Art. 79, da Lei nº 11.941/2009 Art. 3º, da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 15 da Lei nº 11.945/09

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

- Auto de Infração a título de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) com a exigência do crédito tributário no valor de R\$376.744,49 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional qualificada apurado pelo regime cumulativo referente aos meses de julho a dezembro do ano-calendário de 2012 e de janeiro a dezembro do ano-calendário de 2013, e-fls. 922-932:

INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO

INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À COFINS

O contribuinte foi intimado a apresentar a documentação referente a sua contabilidade, inclusive sua movimentação bancária. Nada foi apresentado. A movimentação bancária foi auditada, relativamente aos valores creditados em contas de depósito ou investimento mantidas junto a instituições financeiras. O contribuinte, então, regularmente intimado, não comprovou quaisquer dos créditos planilhados, todos em seu nome. Ocorre que esta Auditoria Fiscal verificou que parte dos créditos - intitulados DESCONTO DE CHEQUES e LIQUIDAÇÃO DE COBRANÇA - revelaram-se, por si sós, como sendo valores de faturamento cobrados e/ou antecipados pelo banco. Não tendo sido, a princípio, emitidas as notas fiscais referentes a prestação de serviços gerais, relativas a esses créditos, caracterizou-se a omissão de receitas da atividade, conforme Relatório Fiscal em anexo. [...]

Valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente

intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme Relatório fiscal em anexo. [...]

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 09/07/2012 e 31/12/2013:

Art. 8º da Lei nº 9.718/1998 Art. 1º da Lei Complementar nº 70/91; art. 2º da Lei nº 9.718/98 Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09 Art. 3º da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 15 da Lei nº 11.945/09

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Responsáveis Solidários

Está registrado no Demonstrativo de Responsáveis Tributários, e-fls. 867:

CPF [...]

Nome

AURELIO DAVID SALGADO

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária de Fato

Motivação

Recebemos representação do Poder Judiciário dando informações que o Sr. AURÉLIO DAVID SALGADO era o verdadeiro capitalista, dono dos fundos que transitaram em nome da empresa XGRA, figurando a pretensa empresária, formalmente dona do negócio, como interposta pessoa. Nossos estudos e investigações chegaram à mesma conclusão, pelo que o referido foi arrolado como DEVEDOR SOLIDÁRIO do Auto de Infração, tudo bastante detalhado em nosso RELATÓRIO FISCAL.

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000

Art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172/66. [...]

CPF [...]

Nome

GRACIELI SOARES ALEIXO

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária de Direito

Motivação

Recebemos representação do Poder Judiciário informando que a Sra. GRACIELI SOARES ALEIXO era empregada e subordinada ao Sr. AURÉLIO DAVID SALGADO (verdadeiro capitalista) e que mantinha pessoa jurídica em seu nome apenas para movimentar fundos de seu patrão. Nossos estudos e investigações chegaram às mesmas conclusões, pelo que arrolamos a referida como responsável solidária, tudo bastante detalhado no Relatório Fiscal.

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000

Art. 124, inciso II, da Lei nº 5.172/66.

Representação Fiscal para fins Penais – Processo nº 10640.721530/2016-89

A Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) está formalizada no processo nº 10640.721530/2016-89. Consta no Relatório Fiscal, e-fls. 834-847:

Então, restou o fato de que houve uma conduta em princípio fraudulenta perante este Fisco: o Sr. AURÉLIO movimentou finanças com o CNPJ de uma empresa pertencente a interposta pessoa.

A conduta utilizou-se de livros e documentos ideologicamente falsos com o fundamento de proteger o verdadeiro capitalista, pelo que se constitui aqui, em tese, o crime contra a ordem tributária, conforme Lei 8.137/1990, art. 1º, passivo de Representação Fiscal para Fins Penais ao MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. [...]

8) REPRESENTAÇÃO CRIMINAL E RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Além de tudo o que foi visto, referente a lançamento tributário, efetuamos também REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS, a ser encaminhada ao MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, em nome da empresa, em desfavor dos responsáveis, que constam do item 7.1 (respondem solidariamente ao crédito tributário).

Impugnação e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a impugnação. Está registrado no Acórdão da 3ª Turma da DRJ/RPO/SP nº 14-67.963, de 13.07.2017, e-fls. 1077-1106:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados.

DEPÓSITO BANCÁRIO. OMISSÃO DE RECEITA.

Evidencia omissão de receita a existência de valores creditados em conta de depósito mantida em instituição financeira, em relação aos quais a contribuinte,

regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA.

A presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, transferindo-o para o contribuinte, que pode refutá-la mediante oferta de provas hábeis e idôneas.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DIRETORES E GERENTES. EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO À LEI.

São responsáveis pelos créditos tributários os diretores e gerentes pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS. COFINS. CSLL.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011

IMPUGNAÇÃO. APRESENTAÇÃO FORA DO PRAZO LEGAL.

Constatando nos autos que a Impugnação foi apresentada após o transcurso do prazo de trinta dias da intimação válida, deve-se considerar o recurso intempestivo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Acórdão

Acordam os membros da 3ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar IMPROCEDENTES as impugnações apresentadas pela Autuada (empresa XGRA COBRANÇAS EIRELI) e pela responsável solidária GRACIELI SOARES ALEIXO, para manter integralmente o crédito tributário constituído e a responsabilidade solidária atribuída a esta pessoa física; e NÃO CONHECER da impugnação apresentada pelo responsável solidário AURÉLIO DAVID SALGADO, para também manter a responsabilidade solidária deste Impugnante pelo crédito tributário exigido.

Recurso Voluntário

Notificada em 09.08.2017, e-fl. 1179, a Recorrente/XGRA Cobranças Eireli apresentou o recurso voluntário em 28.08.2017, e-fls. 1113-1134, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

DA NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO POR CERCEAMENTO DE DEFESA E VIOLAÇÃO AO DEVIDO PROCESSO LEGAL

Conforme delimitado em fls. 835/839, decorrente do conteúdo do "Relatório Fiscal", toda a fundamentação de mérito envolvendo o Processo Administrativo nº 10640.721.529/2016-54 e o MPF nº 0610400.2015.00248, tiveram origem em procedimento Policial e Administrativo antecedentes, que foram inseridos, previamente, na Ação Fiscal objeto da Impugnação, ora sob Recurso Voluntário.

Entretanto, em que pese a existência preliminar de ampla documentação e das demais provas, especialmente conforme dito em fls. 838, no item "2.3" (Outras Provas), o Auditor-Fiscal, em momento algum, intimou a Recorrente a ter "vistas" de tal material, tampouco, intimou-a a apresentar argumentos, provas ou manifestação contrária a esse suposto conjunto probatório.

Notadamente, o Auditor-Fiscal, durante a fase do Procedimento Administrativo Fiscal, promoveu deliberada ocultação de documentos e de informações que possuía de forma antecipada, promovendo inquestionável cerceamento de defesa e violação expressa ao devido processo legal.

Caberia ao Auditor-Fiscal, no curso da instrução do Procedimento Administrativo Fiscal, conceder acesso à Recorrente acerca do material probatório que lhe imputava violações, para que, dentro dos princípios constitucionais de direito individual, pudesse apresentar razões de defesa.

As regras de nulidade estão claramente estampadas nos regulamentos do Processo Administrativo Fiscal, em especial no artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com status de Lei Ordinária, bem como, no artigo 12, inciso II, do Decreto nº 7.574/2011, onde ambos reproduzem o mesmo conteúdo: "II -os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa".

Conforme descrito em fls. 835 no "Relatório Fiscal", o Auditor-Fiscal, em momento que antecedeu à intimação da Recorrente para o início da Ação Fiscal, já possuía a documentação de fls. 002/465, sem, contudo, ter dado ciência e "vistas" ao Contribuinte envolvido.

Durante a fase de instrução e apuração do Procedimento Administrativo Fiscal, o Auditor-Fiscal ocultou da Recorrente a existência dos documentos de fls. 002/465, bem como, os documentos de fls. 466/549, decorrentes de outra Ação Fiscal, isso, conforme esclarecido em fls. 835 e 839 no "Relatório Fiscal".

Portanto, tendo ocorrido a ocultação de documentos e de material probatório pelo Auditor-Fiscal, não tendo este informado e/ou possibilitado o acesso da

Recorrente, tampouco lhe dado conhecimento da existência de tal conjunto instrutório, mostra-se o presente procedimento totalmente nulo, diante do cerceamento de defesa e da violação ao devido processo legal.

DA NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO POR AUSÊNCIA DE DEDUÇÃO DA RECEITA DECLARADA

Em verificação ao conteúdo de fls. 835 no "Relatório Fiscal", o Auditor-Fiscal reconheceu o seguinte, *in verbis*:

"Em 2012, a XGRA apresentou declaração pelo Lucro Presumido, com os valores zerados, tendo-a retificado (igualando às DCTF's declaradas) para pouco mais de duzentos mil reais; (...)".

"Já em 2013, a fiscalizada lançou em sua declaração uma receita bruta inferior a trezentos mil reais; (...)". Portanto, o próprio Auditor-Fiscal reconheceu que a Recorrente havia promovido declaração de Receita Bruta próxima de R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais) para cada um dos anos de 2012 e 2013.

Situação 01) Em verificação ao conteúdo do Auto de Infração de IRPJ, especificamente em fls. 871, podemos constatar que a Receita Bruta declarada no trimestre Jul/Set de 2012, originalmente pela Recorrente no total de R\$ 106.100,84, que resultou no Lucro Presumido (32%) declarado de R\$ 33.952,27, não foi deduzida da Receita Bruta apurada pelo Auditor-Fiscal, mas sim, foi acrescida.

Ou seja, o Auditor-Fiscal, apurando uma suposta Receita Bruta de R\$ 1.040.361,48 (fls. 871), deveria, para os efeitos de apuração do Auto de Infração, promover, deste valor, a dedução da Receita Declarada de R\$ 106.100,84, tributando a diferença de R\$ 934.260,64, e não somando os dois valores e tributando o total de R\$ 1.146.462,32, que, além de tudo, gerou reflexos imediatos para o adicional de 10% de IRPJ.

Portanto, ainda que o Auto de Infração fosse devido, o mesmo considerou R\$ 212.201,68 de Receita Bruta a maior de forma indevida.

Situação 02) Em verificação ao conteúdo do Auto de Infração de IRPJ, especificamente em fls. 873, podemos constatar que a Receita Bruta declarada no trimestre Out/Dez de 2012, originalmente pela Recorrente no total de R\$ 103.299,53, que resultou no Lucro Presumido (32%) declarado de R\$ 33.055,85, não foi deduzida da Receita Bruta apurada pelo Auditor-Fiscal, mas sim, foi acrescida.

Ou seja, o Auditor-Fiscal, apurando uma suposta Receita Bruta de R\$ 1.030.715,58 (fls. 873), deveria, para os efeitos de apuração do Auto de Infração, promover, deste valor, a dedução da Receita Declarada de R\$ 103.299,53, tributando a diferença de R\$ 927.416,05, e não somando os dois valores e tributando o total de R\$ 1.134.015,11, que, além de tudo, gerou reflexos imediatos para o adicional de 10% de IRPJ.

Portanto, ainda que o Auto de Infração fosse devido, o mesmo considerou R\$ 206.599,06 de Receita Bruta a maior de forma indevida.

Situação 03) Em verificação ao conteúdo do Auto de Infração de IRPJ, especificamente em fls. 875, podemos constatar que a Receita Bruta declarada no trimestre Jan/Mar de 2013, originalmente pela Recorrente nº total de R\$ 77.228,53, que resultou no Lucro Presumido (32%) declarado de R\$ 24.713,13, não foi deduzida da Receita Bruta apurada pelo Auditor-Fiscal, mas sim, foi acrescida.

Ou seja, o Auditor-Fiscal, apurando uma suposta Receita Bruta de R\$ 778.740,63 (fls. 875), deveria, para os efeitos de apuração do Auto de Infração, promover, deste valor, a dedução da Receita Declarada de R\$ 77.228,53, tributando a diferença de R\$ 701.512,10, e não somando os dois valores e tributando o total de R\$ 855.969,16, que, além de tudo, gerou reflexos imediatos para o adicional de 10% de IRPJ.

Portanto, ainda que o Auto de Infração fosse devido, o mesmo considerou R\$ 154.457,06 de Receita Bruta a maior de forma indevida.

Situação 04) Em verificação ao conteúdo do Auto de Infração de IRPJ, especificamente em fls. 877, podemos constatar que a Receita Bruta declarada no trimestre Abr/Jun de 2013, originalmente pela Recorrente nº total de R\$ 71.797,78, que resultou no Lucro Presumido (32%) declarado de R\$ 22.975,29, não foi deduzida da Receita Bruta apurada pelo Auditor-Fiscal, mas sim, foi acrescida.

Ou seja, o Auditor-Fiscal, apurando uma suposta Receita Bruta de R\$ 737.011,22 (fls. 877), deveria, para os efeitos de apuração do Auto de Infração, promover, deste valor, a dedução da Receita Declarada de R\$ 71.797,78, tributando a diferença de R\$ 665.213,44, e não somando os dois valores e tributando o total de R\$ 808.809,00, que, além de tudo, gerou reflexos imediatos para o adicional de 10% de IRPJ.

Portanto, ainda que o Auto de Infração fosse devido, o mesmo considerou R\$ 143.595,56 de Receita Bruta a maior de forma indevida.

Situação 05) Em verificação ao conteúdo do Auto de Infração de IRPJ, especificamente em fls. 879, podemos constatar que a Receita Bruta declarada no trimestre Jul/Set de 2013, originalmente pela Recorrente nº total de R\$ 68.235,65, que resultou no Lucro Presumido (32%) declarado de R\$ 21.835,41, não foi deduzida da Receita Bruta apurada pelo Auditor-Fiscal, mas sim, foi acrescida.

Ou seja, o Auditor-Fiscal, apurando uma suposta Receita Bruta de R\$ 485.507,35 (fls. 879), deveria, para os efeitos de apuração do Auto de Infração, promover, deste valor, a dedução da Receita Declarada de R\$ 68.235,65, tributando a diferença de R\$ 417.271,70, e não somando os dois valores e tributando o total

de R\$ 553.743,00, que, além de tudo, gerou reflexos imediatos para o adicional de 10% de IRPJ.

Portanto, ainda que o Auto de Infração fosse devido, o mesmo considerou R\$ 136.471,30 de Receita Bruta a maior de forma indevida.

Situação 06) Em verificação ao conteúdo do Auto de Infração de IRPJ, especificamente em fls. 881, podemos constatar que a Receita Bruta declarada no trimestre Out/Dez de 2013, originalmente pela Recorrente nº total de R\$ 73.785,18, que resultou no Lucro Presumido (32%) declarado de R\$ 23.611,26, não foi deduzida da Receita Bruta apurada pelo Auditor-Fiscal, mas sim, foi acrescida.

Ou seja, o Auditor-Fiscal, apurando uma suposta Receita Bruta de R\$ 291.191,58 (fls. 881), deveria, para os efeitos de apuração do Auto de Infração, promover, deste valor, a dedução da Receita Declarada de R\$ 73.785,18, tributando a diferença de R\$ 217.406,40, e não somando os dois valores e tributando o total de R\$ 364.976,76, que, além de tudo, gerou reflexos imediatos para o adicional de 10% de IRPJ.

Portanto, ainda que o Auto de Infração fosse devido, o mesmo considerou R\$ 147.570,36 de Receita Bruta a maior de forma indevida.

RESUMO) Diante das apurações dos itens anteriormente elencados, temos a seguinte conclusão:

Receita Bruta total apurada pelo Auditor-Fiscal 4.363.527,84

Receita Bruta total declarada pela Recorrente 500.447,51

Receita Bruta total tributada pelo Auditor-Fiscal 4.863.975,35

Receita Bruta tributada a maior pelo Auditor-Fiscal 1.000.895,02

Assim, conforme consta dos Autos de Infração e do Relatório Fiscal em questão, o Auditor-Fiscal, para os efeitos de arbitramento da base de cálculo de suas autuações, utilizou como parâmetro o valor total de créditos nas contas correntes da Recorrente, no período de Julho/2012 a Dezembro/2013, no importe de R\$ 4.363.527,84, não tendo deduzido a receita declarada de R\$ 500.447,51, ao contrário, acrescentou tal valor para tributar o montante de R\$ 4.863.975,35, gerando a tributação a maior sobre a Receita Bruta de R\$ 1.000.895,02.

Em relação ao Auto de Infração de CSLL, as bases de cálculos de Receita Bruta Apurada, Receita Bruta Declarada e Receita Bruta Tributada, encontram-se com a mesma referência de tributação a maior por ausência de dedução de Receita Declarada. Tais irregularidades encontram-se descritas em fls. 897/902, onde se constatou que a Receita Bruta Declarada pela Recorrente não foi considerada.

Em fls. 917/918, em relação ao PIS, e em fls. 928/929, em relação à COFINS, esta mesma situação se repetiu, onde a Receita Bruta Declarada não foi deduzida da Receita Bruta Apurada.

Portanto, caberia ao Auditor-Fiscal, quando da elaboração dos Autos de Infração, ter deduzido, mensalmente, a Receita Declarada para os efeitos de apuração da suposta omissão em relação à COFINS e ao PIS, bem como, ter deduzido, trimestralmente, a Receita Declarada em relação ao IRPJ e à CSLL.

Notadamente, se a Receita Bruta Declarada integrava a movimentação financeira, e não tendo ocorrido a devida dedução nas competências correspondentes quando da apuração da suposta omissão, os Autos de Infração tornaram-se nulos por vício inafastável, vez que, além de importarem na dificuldade de defesa da Recorrente, promoveram tributação indevida e em duplicidade sobre receita que teve seu reconhecimento regular na época própria.

DA NULIDADE DO PROCEDIMENTO DE R.M.F.

Conforme consta do "Relatório Fiscal" de fls. 840, em 01/02/2016 (segunda-feira) a representante legal da Recorrente foi intimada pessoalmente acerca do início da Ação Fiscal, cujo Termo de Início de Procedimento Fiscal havia sido lavrado em 29/01/2016 (sexta-feira anterior).

De acordo com a informação de fls. 841, constante do "Relatório Fiscal", em 24/02/2016 a Recorrente, através de Termo de Atendimento à Intimação, compareceu perante o Auditor-Fiscal, entregando-lhe Livros Contábeis dos anos de 2012 e 2013, constando a movimentação sua movimentação bancária.

Entretanto, conforme também consta de fls. 841, antes mesmo que a Recorrente apresentasse quaisquer documentos para atendimento do Termo de Início de Procedimento Fiscal, em 05/02/2016 (sexta-feira), ou seja, apenas 04 (dias) após o comparecimento da Recorrente para a intimação inicial ocorrida em 01/02/2016 (segunda-feira), o Auditor-Fiscal lavrou e expediu a RMF (Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira) ao Banco [...], requerendo todos os informativos bancários da Recorrente.

De forma impressionante, os fatos narrados no parágrafo anterior deram-se em apenas 05 (cinco) dias úteis, ou seja, de 01/02/2016(segunda-feira) a 05/02/2016 (sexta-feira). Sendo que a Recorrente, dentro do prazo legal, somente compareceu à Delegacia da Receita Federal em 24/02/2016, conforme amplamente narrado em fls. 841 do "Relatório Fiscal".

Como se sabe, é requisito fundamental para a emissão de RMF (Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira), que haja a negativa de entrega dos documentos pela pessoa jurídica regularmente intimada para tanto, bem como, que seja elaborado, após a negativa, o relatório circunstanciado, pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal encarregado da execução do Mandado de Procedimento Fiscal, ou por seu superior hierárquico, com a motivação da proposta de expedição da RMF, onde demonstre, com precisão e clareza, tratar-se de situação enquadrada em hipótese de indispensabilidade das informações requeridas.

As disposições em questão, que possibilitaram a elaboração das RMF (Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira), tiveram origem no artigo 6º, da Lei Complementar nº 105, de 10/01/2001 [...].

Considerando que o artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001 não era autoaplicável, o Poder Público, através do Executivo Federal, elaborou o Decreto nº 3.724, de 10/01/2001, de caráter meramente regulamentador, que nos §§ 5º e 6º, do artigo 4º, estabeleceu que a RMF (Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira) será expedida com base em relatório circunstanciado, elaborado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil encarregado da execução do procedimento fiscal ou pela chefia imediata, sendo que no relatório referido deverá constar a motivação da proposta de sua expedição, onde demonstre, com precisão e clareza, tratar-se de situação enquadrada em hipótese de indispensabilidade, observado o princípio da razoabilidade.

Contudo, tendo em vista que o Decreto nº 3.724/2001 não apresentava todos os indicativos operacionais para elaboração e efetivação das RMF's (Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira), a Secretaria da Receita Federal do Brasil editou a Portaria RFB nº 2.047, em 26/11/2014, com normas complementares, também determinando, obrigatoriamente, que tenha sido constatada hipótese de indispensabilidade, prevista no artigo 3º do Decreto nº 3.724/2001, bem como, que tenha havido intimação do Contribuinte para apresentar as informações sobre sua movimentação financeira.

Ao definir os poderes do administrador tributário, no caso o Fisco Federal, o Código Tributário Nacional afirmou, em seu artigo 194 (A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação), que estas regras seriam as aplicáveis à fiscalização de tributos, devendo ser seguidas por todas as autoridades tributantes e respeitadas por todas as pessoas por elas atingidas.

Assim, a possível transgressão de norma de natureza administrativo-processual pode acarretar a nulidade do procedimento do RMF. Portanto, o direito de prova não se sobrepõe às garantias individuais constitucionais, ou seja, à União não se pode permitir a violação da Lei, a pretexto de obter provas. Em síntese, os fins não justificam os meios.

Sob estes aspectos de legalidade e formalidade procedimental, podemos constatar que, antes de qualquer prazo ou de qualquer atendimento ou recusa de atendimento por parte da Recorrente, o Auditor-Fiscal promoveu imediata violação do Processo Administrativo Fiscal, expedindo e cumprindo a RMF (Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira) em 05/02/2016, que originou as autuações ora em Recurso Voluntário.

Cabe-nos ressaltar que para o Auditor-Fiscal, conforme transcrito anteriormente nesta peça recursal, reconhecido textualmente em seu Relatório Fiscal, a RMF

(Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira) somente teria sido efetivada após o prazo vencido em 24/02/2016, sem apresentação dos documentos por parte da Recorrente.

Diante do exposto, estamos diante de evidente indicativo de que a RMF (Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira), gerada e executada neste MPF nº 0610400.2015.00248, ocorreu em data muito anterior a 24/02/2016, violando as regras legais a ela impostas, gerando nulidade integral de todos os atos e reflexos relativos aos documentos que foram obtidos por esta via, tratando-se de ilegalidade procedimental.

DO REQUERIMENTO DE DILIGÊNCIA

Considerando toda a abordagem descrita no item antecedente, e para que se pudesse dar legalidade técnica à RMF (Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira) efetivada em decorrência deste MPF nº 0610400.2015.00248, ou se decretar sua nulidade, a Recorrente, na forma do artigo 16, inciso IV, e do artigo 18, ambos do Decreto nº 70.235, de 06.03.1972, requereu a realização de Diligência, para que a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Juiz de Fora fornecesse, nos moldes dos artigos 4º, 5º e 6º, da Portaria RFB nº 2.047, de 26/11/2014, toda a documentação decorrente da requisição, deferimento, elaboração expedição e atendimento relacionados ao Banco [...]. [...]

A documentação em questão comprovaria se a RMF (Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira) havia ocorrido antes ou após 24/02/2016, bem como, se o "Relatório Fiscal" de fls. 834/847, integrante destas autuações, trazia relato verídico do efetivamente ocorrido.

DA ATIVIDADE DA RECORRENTE E DA AUTUAÇÃO EQUIVOCADA

De acordo com fls. 845 do "Relatório Fiscal", o Auditor-Fiscal considerou que existiam 02 (duas) modalidades distintas de omissão de Receita, sendo uma "Receita Bruta Mensal na Prestação de Serviços em Geral", item "6.1", e outra "Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada", item "6.2".

- Receita Bruta Mensal na Prestação de Serviços em Geral (6.1)

Considerando que a atividade (objeto social) da Recorrente era a de "cobrança de títulos para terceiros", por óbvio, que sua Receita decorreria da "Prestação de Serviços". Em sendo "empresa de cobrança", a movimentação financeira de sua atividade contemplaria, exclusivamente, créditos bancários decorrentes de "Liquidação de Cobrança" ou de "Desconto de Cheques".

Assim, todos os valores com esta nomenclatura, decorriam de serviços prestados a terceiros, onde agenciava o recebimento e a cobrança de títulos de crédito de terceiros (duplicatas e cheques). [...]

Como se viu com ampla clareza, o Auditor-Fiscal promoveu a lavratura dos Autos de Infração mediante a seguinte fundamentação: "em nosso entendimento". Impressionante!

Pois bem, não caberia ao Auditor-Fiscal estabelecer premissas de Autos de Infração sob a modalidade e fundamentação de "em nosso entendimento". Para se desclassificar o lançamento bancário do objeto social da Recorrente, haveria de ocorrer fundamentação e descrição de dispositivo legal, nunca, em momento algum, mera presunção pela expressão: "em nosso entendimento".

Se a Recorrente possuía objeto social de "empresa de cobrança", as Liquidações de Cobrança não seriam, em hipótese alguma, sua Receita Bruta, mas sim, valores pertencentes a terceiros que transitaram em sua conta bancária.

Conforme demonstrado em fls. 851/853 e em fls. 858/864, o maior volume de créditos em conta corrente da Recorrente tiveram origem em "Liquidação de Cobrança", que se tratava de seu objetivo social na prestação de serviços a terceiros.

Do total de Receita Bruta Apurada pelo Auditor-Fiscal no montante de R\$ 4.363.527,84, os valores de "Liquidação de Cobrança" corresponderam a R\$ 2.321.137,86, ou seja, mais da metade da suposta omissão de receita decorrente da atividade fim da Recorrente, que era a cobrança de títulos para terceiros.

Portanto, em matéria tributária, não caberia ao Auditor-Fiscal considerar que os valores decorrentes de "Liquidação de Cobrança", que era sua atividade fim perante terceiros, fossem considerados como "Receita Bruta" mediante a mera expressão: "em nosso entendimento".

O Contribuinte não se defende de "em nosso entendimento" do Auditor-Fiscal, mas sim, de provas e de fundamentos baseados em legislação tributária.

Notadamente, caberia ao Auditor-Fiscal identificar, o que seria de extrema facilidade, quais eram os cedentes e os sacados dos títulos e cheques objeto das "Liquidações de Cobrança", para apurar os verdadeiros detentores dos direitos creditícios destes títulos, e não atribuir à Recorrente, sem qualquer demonstração, que tais valores comporiam sua "Receita Bruta".

De acordo com a documentação existente, em especial em relação aos Livros Fiscais e boletos bancários, então de posse do Auditor-Fiscal, os títulos tinham como principal cedente a empresa individual Herbert de Araújo Sousa - ME, [...], inscrita no C.N.P.J. sob nº 12.331.736/0001-21, com nome de fantasia de RF FARMA, que atua no comércio atacadista de medicamentos e drogas para uso humano, além de materiais de uso médico e hospitalar.

Assim sendo, se as "Liquidações de Cobrança" não foram comprovadas, legalmente, como "Receita Bruta" da Recorrente, tendo sido assim classificadas pela mera expressão "em nosso entendimento" do Auditor-Fiscal, e tendo tais valores sido considerados apuração da suposta omissão, os Autos de Infração tornaram-se nulos por vício inafastável, vez que, além de importarem na dificuldade de defesa da Recorrente, promoveram tributação indevida sobre valores que não compõem sua Receita Bruta, sendo meramente resultado de sua atividade econômica perante terceiros.

- Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada (6.2)

Ainda acerca da atividade (objeto social) da Recorrente, que era a de "cobrança de títulos para terceiros", a mesma também recebia créditos em conta corrente, oriundos de liquidação de "Duplicatas em Carteira" de terceiros.

Dentre os sacados dos títulos de "Duplicatas em Carteira", figurava como principal sacado a empresa Instituto de Clínicas e Cirurgia de Juiz de Fora Ltda., [...], inscrito no C.N.P.J. sob nº 25.415.993/0001-93, cujo nome de fantasia é "Hospital Monte Sinai".

Esta sociedade, principal sacado das "Duplicatas em Carteira", tratava-se do maior Hospital Privado da Zona da Mata Mineira, com volume de negócios em grandes proporções. Esta informação era de pleno e total conhecimento por parte do Auditor-Fiscal, porém, o mesmo ignorou sumariamente esta situação, para considerar que os valores depositados pelo "Hospital Monte Sinai" (Instituto de Clínicas e Cirurgia de Juiz de Fora Ltda.), identificados nos extratos bancários de fls. 848/850 e de fls. 854, no total de R\$ 1.292.397,02.

E ainda, conforme comprovado nos Livros Fiscais entregues ao Auditor-Fiscal, bem como, constantes dos documentos do Banco [...], os títulos tinham como cedente a empresa individual Herbert de Araújo Sousa – ME, [...] inscrita no C.N.P.J. sob nº 12.331.736/0001-21, com nome de fantasia de RF FARMA, que atua no comércio atacadista de medicamentos e drogas para uso humano, além de materiais de uso médico e hospitalar.

Como se viu, do total de Receita Bruta Apurada pelo Auditor-Fiscal no montante de R\$ 4.363.527,84, os valores depositados pelo "Hospital Monte Sinai" (Instituto de Clínicas e Cirurgia de Juiz de Fora Ltda.), para liquidação de "Cobrança em Carteira", todos perfeitamente identificados nos extratos bancários, corresponderam a R\$ 1.292.397,02, ou seja, quase um terço da suposta omissão de receita decorrente da atividade fim da Recorrente, que era a cobrança de títulos para terceiros.

DO ERRO FORMAL DA UTILIZAÇÃO DO ARTIGO 42 DA LEI N.º 9.430/1996 E DA SUA INAPLICABILIDADE

Conforme constante em fls. 869/870 (IRPJ), com reflexos em fls. 895, fls. 915 e fls. 926, o Auditor-Fiscal aplicou as regras do artigo 42 da Lei n. 9.430/1996 sobre o montante de R\$ 2.042.389,98, supostamente apurado como omissão de receita por parte da Recorrente, sob o argumento de se tratar de depósito bancário de origem não comprovada.

Entretanto, conforme ficou claramente evidenciado, especialmente em fls. 848/850 e em fls. 854, o valor total de R\$ 1.292.397,02 foi resultado de depósitos, para liquidação de duplicatas em carteira, pela empresa Instituto de Clínicas e Cirurgia de Juiz de Fora Ltda., com sede na Rua Vicente Beghelli, nº 315, Bairro Dom Bosco, CEP 36025-550, Juiz de Fora/MG, inscrito no C.N.P.J. sob n.º 25.415.993/0001-93, cujo nome de fantasia é "Hospital Monte Sinai", cujos

lançamentos foram integralmente identificados pelo próprio Auditor-Fiscal e pelo Banco [...].

Na forma do caput do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, o mesmo tipifica que se presumem rendimentos omitidos pelo Contribuinte, quando este "não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações".

A autuação nesse sentido se mostra frágil, tendo em vista que o dispositivo legal dispõe que a tributação presumida somente tem lugar na hipótese da não comprovação da origem dos recursos. Assim, provada a origem, mediante a perfeita identificação do sacado Instituto de Clínicas e Cirurgia de Juiz de Fora Ltda., [...] inscrito no C.N.P.J. sob nº 25.415.993/0001-93, descaberia a tributação com fundamento no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996.

Mesmo que a comprovação da origem dos depósitos, feita pelo Contribuinte ou pelos próprios documentos bancários, fosse representativa de matéria tributável, não incluída entre os rendimentos tributáveis na declaração de ajuste anual ou nos informativos trimestrais, incabível a aplicação do normativo do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, pois afastada a tipificação para fins da presunção estabelecida.

Ademais, não bastasse essa norma elementar da exegese em matéria tributária, pois o Sistema Tributário Nacional não admite a interpretação integrativa ou extensiva, e o Código Tributário Nacional, de forma expressa em seu artigo 108, §1.º (O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei), veda a aplicação da analogia para fins de exigir tributo, é a própria Lei nº 9.430/1996, que no § 2º do artigo 42 [...].

Assim, comprovada a origem do recurso, fica afastada a presunção legal de rendimento omitido, prevista no caput do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, devendo ser aplicadas as normas de tributação específicas, vigentes à época em que auferidos ou recebidos os rendimentos.

Não subsiste a presunção legal de suposta omissão de rendimentos baseada em depósitos bancários de origem não comprovada, quando o contribuinte comprova a origem dos recursos depositados ou creditados na sua conta bancária, entendendo-se por origem a procedência desses recursos, sem se cogitar da natureza da operação que ensejou o creditamento na conta bancária do Contribuinte.

Sendo comprovada a origem dos depósitos bancários, conforme ficou evidente, caberia ao Auditor-Fiscal aprofundar a investigação para submetê-los, se fosse o caso, às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos, na forma do artigo 42, § 2º, da Lei nº 9.430/1996. Portanto, conhecendo a origem dos depósitos, inviável a manutenção da presunção de rendimentos com fulcro no artigo 42, *caput*, da Lei nº 9.430/1996.

Desta forma, havendo perfeita e inegável identificação dos depósitos ou créditos na conta bancária da Recorrente, descaberia a aplicação de omissão de receita, na

forma de presunção, prevista no artigo 42, caput, da Lei nº 9.430/1996, devendo ser integralmente anulados os lançamentos que tiveram como base (Receita Bruta) os valores constantes de fls. 869/870 (IRPJ), e dos reflexos em fls. 895, fls. 915 e fls. 926.

DAS RAZÕES CENTRAIS DE MÉRITO E DA VERDADE MATERIAL

Conforme claramente evidenciado, do valor total, supostamente apurado como omissão de receita por parte da Recorrente, no montante de R\$ 4.363.527,84, ficou comprovado que R\$ 3.613.534,88, resultante do somatório de R\$ 2.321.137,86 (Liquidação de Cobrança) e R\$ 1.292.397,02 (Cobrança em Carteira), ou seja, aproximadamente 83% (oitenta e três por cento), decorreram de sua atividade fim (cobrança de títulos para terceiros), todos perfeitamente identificados nos extratos bancários de fls. 848/864.

A simples presunção de omissão de renda tributável, com base apenas na interpretação privada do Auditor-Fiscal ("em nosso entendimento") não pode levar à conclusão da existência de fato gerador dos tributos federais de forma direta, para tanto, deveriam existir outros elementos, decorrentes da atividade fiscalizatória, que corroborassem com a presunção, indicando, ainda que de forma objetiva, de qual atividade, comercial ou profissional, que tais valores fossem originados.

Desta forma, o Fisco Federal, considerando apenas o que lhe era conveniente para a lavratura dos Autos de Infração, violou integralmente o princípio máximo do "Procedimento Administrativo Fiscal", que era a busca pela "verdade material (real)". [...]

Portanto, caso tivesse adotado a verdade material (real) em sua integralidade, e não somente na parte que lhes era conveniente, haja vista que estava de posse de todos os documentos contábeis da Recorrente e dos extratos bancários com as identificações dos lançamentos, o Auditor-Fiscal facilmente constataria, como de fato deve ter constatado, que os montantes apurados decorriam da atividade fim (objetivo social) da Recorrente.

Considerando as informações delimitadas neste item, e na forma da apuração da suposta omissão de receita de R\$ 4.363.527,84, ficou demonstrado que R\$ 3.613.534,88, resultado da sorna de R\$ 2.321.137,86 (Liquidação de Cobrança) e R\$ 1.292.397,02 (Cobrança em Carteira), decorreram de sua atividade fim, bem como, que R\$ 500.447,51 referia-se à Receita Bruta Declarada.

Portanto, apenas R\$ 249.545,45 estariam desacobertos, representando 5,72% do montante apurado pelo Auditor-Fiscal. Contudo, tal valor ainda poderia ser objeto de demonstração particularizada.

O que se observa neste contexto é que, no Brasil, algumas atividades econômicas são punidas, sob o ponto de vista tributário, diante da inexistência de legislação específica que contemple suas peculiaridades.

Diante deste contexto, mostrou-se incoerente e arbitrária a não aplicação de uma regra básica no "Procedimento Administrativo Fiscal", que era a busca pela "verdade material (real)", onde o Auditor-Fiscal aplicou apenas a parte que interessou ou beneficiou o Fisco Federal, sendo que essa mesma busca, para amparar os direitos do Contribuinte, ora Recorrente, foi sumariamente ignorada.

DO CERCEAMENTO DE DEFESA E DA ILEGALIDADE DA PRESUNÇÃO E DO ARBITRAMENTO

Conforme delimitado em fls. 842 "Relatório Fiscal", apesar do pedido de prorrogação de prazo para apresentação de esclarecimentos, o Auditor-Fiscal considerou que não concederia à Recorrente prazo adicional, apesar do enorme volume de informações pretéritas requeridas, promovendo, de forma voluntária e por análise meramente pessoal, que todo o volume de lançamentos bancários, por mera presunção, seria considerado como renda tributável.

Notadamente, ocorreu manifesto cerceamento do direito de defesa no Procedimento Administrativo Fiscal, vez que, o Auditor-Fiscal não concedeu à Recorrente o prazo necessário à formalização dos esclarecimentos necessários, indeferindo seu pedido de prorrogação, utilizando-se de presunção para promover o lançamento. [...]

Portanto, a deliberação de presunção, adotada pelo Auditor-Fiscal, em prejuízo ao direito de defesa da Recorrente, cerceando sua possibilidade de produzir informações no Procedimento Administrativo Fiscal, encontrava-se caracterizada pela nulidade estabelecida no inciso II, do artigo 59, do Decreto nº 70.235/1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal.

Assim, temos que a decisão do Auditor-Fiscal, que não concedeu prazo à Recorrente, decidindo pela presunção, violou expressamente as regras constitucionais do amplo direito de defesa e do devido processo legal, tornando o Auto de Infração nulo de pleno direito, bem como, todos os atos processuais praticados a partir da decisão mencionada em fls. 842 do "Relatório Fiscal".

Conforme pode ser observado nos extratos bancários integrantes do Processo Administrativo nº 10640.721.529/2016-54, não existiu acúmulo de valores de um mês para o mês subsequente, não houve formação de acréscimo patrimonial. Os valores que foram aportados na conta corrente da Recorrente suprimam, de forma imediata, o pagamento de encargos e obrigações de terceiros, então administradas pela mesma Recorrente.

O contraditório e a ampla defesa, em nosso ordenamento jurídico, trata-se de uma cláusula pétrea, disposta no artigo 5º, inciso LV, Constituição Federal de 1988.

DA DECISÃO PELA 3ª TURMA DA DRJ/RPO

Em primeiro lugar, nota-se que a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto - SP (DRJ/RPO) promoveu verdadeira

"homologação" da decisão hostilizada, adotando o Decreto Regulamentador nº 7.574/2011 como sendo a única norma jurídica aplicável ao caso.

Ora Eméritos Conselheiros, a função de julgamento das Delegacias Especializadas não compreende a prerrogativa de "órgão fiscalizador" ou de exposição de concordância ou não com o Auditor-Fiscal, mas sim, de analisar se a Impugnação possuía os requisitos jurídicos dispostos em Lei. Assim, não caberia à Delegacia de Julgamento a prerrogativa de promover o "endosso" ao Auto de Infração como se estivesse atuando com o poder de fiscalização.

De forma extremamente lamentável, a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto - SP (DRJ/RPO), em um dos trechos do acórdão, trouxe uma questão jurídica de proporções inimagináveis, vez que, ao que tudo indica, os membros que a compõem ainda permanecem vinculados ao escopo de suas funções anteriores, e talvez não estejam preparados para desempenhar a função naquele local com a isenção necessária. [...]

Como se pode observar, e que poderia parecer até mesmo impossível, os membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto - SP (DRJ/RPO) tropeçam no conceito do que seja "legalidade", haja vista que reconheceram, expressamente, que não abordaram e apreciaram todos os argumentos apostos na Impugnação da Recorrente.

Se tudo isso não bastasse, a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto - SP (DRJ/RPO), em seu acórdão às fls. 1.100, complementando a anomalia jurídica, violou as determinações do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, mesmo reconhecendo, de forma expressa, que os lançamentos em conta bancária encontravam-se perfeitamente identificados. [...]

Inacreditavelmente, a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto - SP (DRJ/RPO) buscou uma "alternativa" para validar uma Autuação Fiscal totalmente contrária às normas e disposições legais que regem a matéria.

E para completar esta inusitada "tese" de validação de arbitrariedades, a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto - SP (DRJ/RPO), em seu acórdão, violando qualquer concepção lógica de direito tributário [...].

Como se vê, a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto - SP (DRJ/RPO) concluiu, textualmente, que caberia à Recorrente comprovar sua "receita declarada", e que a mesma não seria "dedutível" da "receita total", supostamente apurada. É inacreditável!

Este entendimento da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto - SP (DRJ/RPO) "revoga", literalmente, o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), especialmente quanto ao artigo 112 e seu inciso I, que determinam que a "lei tributária, que define infrações, ou lhe comina

penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, sempre que houver dúvida quanto à capitulação legal do fato".

E mais, não caberia à DRJ/RPO atuar com escopo de Auditoria-Fiscal, pois esta não é sua prerrogativa funcional. Notadamente, a decisão proferida violou integralmente todo e qualquer conceito de imparcialidade.

Assim, concluímos que o decisum proferido afronta e desestrutura a ordem jurídica tributária.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

DA CONCLUSÃO E DOS PEDIDOS

Conforme narrado nas Preliminares de Nulidade, a decisão da 3.2 Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto - SP (DRJ/RPO) violou as garantias básicas constitucionais da Recorrente, tendo promovido cerceamento de defesa e contrariedade ao devido processo legal, devendo ser modificada para determinar o cancelamento dos Autos de Infração.

Diante de todo o exposto, caso superadas as preliminares postas em apreciação, requer seja reconhecido seu direito, julgando procedente o presente Recurso Voluntário, com o consequente cancelamento, total ou parcial, dos Autos de Infração em questão, vez que, não houve qualquer prejuízo ao Fisco Federal, bem como, a Recorrente não promoveu qualquer medida com dolo ou má-fé, estando amparada pela legislação federal que rege a matéria.

Diante de todo o exposto, requer seja reconhecido seu direito, julgando procedente o presente Recurso Voluntário, com o consequente cancelamento dos Autos de Infração vinculados ao Processo Administrativo nº 10640-721.529/2016-54, vez que, suas lavraturas encontram-se sustentadas em questões de nulidade absoluta e com violação às regras tributárias.

Notificada em 09.08.2017, e-fl. 1179, a Recorrente/Gracieli Soares Aleixo apresentou o recurso voluntário 28.08.2017, e-fls. 1135-1142, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

DO ENQUADRAMENTO LEGAL VIOLANDO O DIREITO DE DEFESA

Conforme consta nos segundos quadros em fls. 867 (IRPJ), fls. 893 (CSLL), fls. 913 (PIS) e fls. 924 (COFINS), a Recorrente (Gracieli Soares Aleixo) foi incluída como "Devedora Solidária" pelo Auditor-Fiscal, nos Autos de Infração objeto deste Recurso Voluntário, mediante o seguinte "Enquadramento Legal", *in verbis*:

Art. 124, inciso II, da Lei nº 5.172/66.

Assim, de acordo com o texto legal do dispositivo acima transcrito, o "Enquadramento Legal", para a suposta "Responsabilidade Solidária", foi lastreada no Código Tributário Nacional [...].

Conforme descrito no quadro antecedente, ao contrário do outro listado como "Responsável Solidário" (Aurélio David Salgado), que foi enquadrado no item "I" do mesmo artigo 124 do C.T.N., a Recorrente foi enquadrada na condição de "pessoa expressamente designada por lei", mediante o item "II".

Entretanto, não consta de nenhum elemento dos Autos de Infração, a especificação e delimitação de qual Lei teria designado a Recorrente para os efeitos de solidariedade.

Os Autos de Infração, apenas e tão somente, classificaram a Recorrente (Gracieli Soares Aleixo) como "pessoa expressamente designada por lei", sendo certo que não existe nenhum tipo de enquadramento automático de "Responsabilidade Solidária" para os efeitos tributários.

Para se estabelecer algum tipo de solidariedade ou de subsidiariedade, por se tratar de uma sanção ou penalidade, cabe à Autoridade Fiscal indicar qual dispositivo de Lei estaria sendo violado, de forma com que o Contribuinte possa produzir sua real e efetiva defesa.

Considerando que o Código Tributário Nacional não atribui responsabilidade tributária solidária automática e objetiva aos sócios das sociedades empresárias limitadas, tampouco às empresas individuais de responsabilidade limitada (EIRELI), conforme preceitua o § 6º, do artigo 980-A, do Código Civil, não existe a possibilidade de se aplicar.

As regras de nulidade estão claramente estampadas nos regulamentos do Processo Administrativo Fiscal, em especial no artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com status de Lei Ordinária, bem como, no artigo 12, inciso II, do Decreto nº 7.574/2011 [...].

Como se vê, não havendo capitulação específica acerca de qual dispositivo legal estaria sendo infringido ou violado, descabe o enquadramento genérico do artigo 124, inciso II, do C.T.N., que apenas informa a aplicação quando se tratar de "pessoa expressamente designada por lei", sendo certo que o Auditor-Fiscal não indicou qual Lei estaria sendo violada, bem como, qual Lei estaria amparando seu suposto direito de incluir a Recorrente (Gracieli Soares Aleixo) como "Responsável Solidária" pelas obrigações tributárias decorrentes dos Autos de Infração objeto desta Impugnação.

Assim, a ausência de fundamentação legal ou fundamentação indevida, para o ato de imposição de sanção tributária, importa em violação literal do direito de defesa do Contribuinte.

E, como princípio basilar do direito tributário, temos que o lançamento, com ausência de fundamento legal ou fundamentação dissociada da legalidade, impõe

sua nulidade absoluta. Desta forma, os Autos de Infração, com imposição de "Responsabilidade Solidária", lavrados com ausência de fundamento legal, são atos administrativos que apresentam defeito insanável, não sendo passível de convalidação.

A formalidade é ato essencial deste tipo de sanção tributária, onde se busca preservar o devido processo legal, o princípio do contraditório e a ampla defesa, onde o Contribuinte somente pode se defender dos elementos legais que lhes são imputados.

A pessoa jurídica é um ente personalizado, titular de direitos e obrigações, que goza de autonomia, detém patrimônio e exerce direitos em seu próprio nome. Os administradores e sócios com ela não se confundem, agem em nome da pessoa jurídica e nos limites dos objetivos sociais.

A responsabilidade dos administradores, por débitos da pessoa jurídica, é a exceção e tão somente ocorre nas hipóteses previstas em Lei. Portanto, se as possibilidades são diversas, e devem estar previstas em Lei, por óbvio que a imputação a alguém, desta responsabilidade, deve estar acompanhada, obrigatoriamente, da indicação dos dispositivos da Lei com a especificação do ponto expressamente violado ou infringido.

De acordo com o artigo 10, inciso IV, do Decreto nº 70.235/1972, temos que a informação da disposição legal infringida e a penalidade aplicável são requisitos obrigatórios no Auto de Infração para se impor algum tipo de obrigação ao Contribuinte, inclusive aos terceiros que tenham sido incluídos na condição de "Responsáveis Solidários". [...]

Não havendo a indicação da disposição legal infringida e da penalidade aplicável, com indicação precisa de dispositivo de Lei competente, os Autos de Infração, quanto ao suposto direito de incluir a Recorrente (Gracieli Soares Aleixo) como "Responsável Solidária", mostrou-se nulo de pleno direito, tendo em vista que houve manifesto cerceamento do direito de defesa, haja vista que o Contribuinte deve ter conhecimento do que está lhe sendo imputado, para que possa produzir sua defesa.

Sob este aspecto, o artigo 12, inciso II, do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, que regulamenta o processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União e o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira, sobre matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, reconhece, expressamente, esta forma de nulidade. [...]

Seguindo esta mesma diretriz de nulidade por cerceamento do direito de defesa, o artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972, também disciplinou a matéria [...].

O contraditório e a ampla defesa, em nosso ordenamento jurídico, trata-se de uma cláusula pétrea, disposta no artigo 5.º, inciso LV, Constituição Federal de 1988.

DA DECISÃO PELA 3ª TURMA DA DRJ/RPO

De acordo com o que consta em fls. 1.090 e 1.091, o Relatório do Processo Administrativo indica, reconhece e transcreve os termos da Impugnação apresentada pela Recorrente (Gracieli Soares Aleixo), considerando-a tempestiva e integrante dos autos em fls. 1.005/1.010.

Conforme se verifica no Acórdão nº 14-67.963 DRJ/RPO, objeto deste Recurso Voluntário, a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto - SP (DRJ/RPO) "emendou" os Autos de Infração, inserindo no *decisum* supostas disposições legais que não figuraram nos Autos de Infração e que não foram consignadas nas autuações a que a Recorrente apresentou sua Impugnação.

Ora Eméritos Conselheiros, a função de julgamento das Delegacias Especializadas não compreende a prerrogativa de "órgão retificador" ou de exposição de concordância ou não com o Auditor-Fiscal, mas sim, de analisar se a Impugnação possuía os requisitos jurídicos dispostos em Lei. Assim, não caberia à Delegacia de Julgamento a prerrogativa de promover a "retificação" aos Autos de Infração, como se estivesse atuando com atribuição de "controle de qualidade", para "consertar" as falhas do Auditor-Fiscal.

Comprovando-se os questionamentos anteriores, a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto - SP(DRJ/RPO), em um dos trechos do acórdão, trouxe um fato jurídico bastante complexo, vez que, capitulou a vinculação da Recorrente à autuação fiscal através da indicação de um dispositivo legal que não constou nos Autos de Infração. [...]

Assim, não caberia à DRJ/RPO atuar com escopo de Auditoria-Fiscal, pois esta não é sua prerrogativa funcional. Notadamente, a decisão proferida violou integralmente todo e qualquer conceito de imparcialidade.

Assim, concluímos que o *decisum* proferido afronta e desestrutura a ordem jurídica tributária.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

DA CONCLUSÃO E DOS PEDIDOS

Diante de todo o exposto, requer seja reconhecido seu direito, julgando procedente o presente Recurso Voluntário, com o consequente cancelamento da determinação de Responsabilidade Solidária da Impugnante (Gracieli Soares Aleixo) nos Autos de Infração vinculados ao Processo Administrativo nº 10640-721.529/2016-54, com sua efetiva e definitiva exclusão como Devedora Solidária, vez que, suas lavraturas, com enquadramento no artigo 124, inciso II, do C.T.N.,

encontram-se sustentadas em questões de nulidade absoluta e com violação às regras tributárias e constitucionais de Direito de Defesa.

Notificada em 04.10.2017, e-fl. 1148, o Recorrente/Aurélio David Salgado apresentou o recurso voluntário em 31.10.2017, e-fls. 1150-1178, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

IV — DAS RAZÕES PARA A REFORMA DO ACORDÃO

IV.I — DA TEMPESTIVIDADE DA IMPUGNAÇÃO [...]

Veja-se que o Auto de Infração que originou as impugnações ao cumprir o disposto no inciso V do artigo 39 do Decreto 7.574/2011, estabeleceu como data válida para apresentação de impugnação ou cumprimento da exigência o termo inicial 05/09/2016, tendo o R. Auditor fiscal destacado que aquela era a data a ser considerada pelos Autuados.

Neste sentido, a aferição de tempestividade da impugnação, no caso de múltiplos autuados, não obstante receberem tratamento disposto na Portaria da RFB nº 2284/2010, não podem tornar sem efeito, pelo princípio da tipicidade, o ato administrativo que por natureza é revestido de presunção de veracidade e legalidade.

Uma vez estabelecido pelo Auditor Fiscal o termo inicial que se aplica aos Autuados em um processo, como no caso em comento, deve tal fixação ser mantida pela Administração, ou uma vez tornado nulo tal ato, a fim de não ensejar prejuízo ao contribuinte, deve-se restabelecer a oportunidade para manifestação.

É de sabença geral que dentre as atribuições do cargo de Auditor fiscal está o dever de orientar o sujeito passivo no tocante à interpretação legislativa tributária⁴, e é inegável no caso em comento que a intenção do Auditor fiscal foi deixar claro para as partes o termo inicial para a contagem do prazo para apresentação de pagamento/impugnação.

Se não o fosse, em atenção ao disposto no Decreto 7.574/2011, limitar-se-ia a enumerar as ciências, sem estabelecer como foi feito "DATA VÁLIDA", e muito menos consignaria em tal título que seria aquele o marco para a contagem do prazo para pagamento/impugnação do crédito tributário.

Dessa forma, o Recorrente partindo do fato de que a informação constante no AI é a correta, porque diferente disso seria nulo o Auto de Infração, pois desatenderia o disposto no artigo 39, inciso V, do Decreto 7574/11, não obedecendo ao princípio da formalidade próprio da Administração, valeu-se de tal informação para apresentar suas razões de impugnação. [...]

A Solução de Consulta n.16 de 2014, utilizada pela decisão primeva para justificar a intempestividade transcreve o § 2º do artigo 56 do Decreto 7.574/11, acima

mentionado, que a seu final, repita-se, dispõe "salvo se caracterizada ou suscitada a tempestividade, como preliminar" Assim a Turma julgadora aplicou a primeira parte do artigo 56, negligenciando a parte final, que justificaria o conhecimento da Impugnação em razão da preliminar efetivamente suscitada.

Não se pode olvidar, dada a sua peculiaridade, eventual erro de informação no Auto de Infração, socorre ao Recorrente o disposto no artigo 112, II e IV, c/c com o artigo 108, do Código Tributário Nacional, onde a aplicação da analogia e a equidade estão previstas, podem e devem ser aplicadas neste caso concreto. [...]

Nesta esteira se justifica, o emprego da equidade para se fazer a verdadeira justiça aceitando a Impugnação apresentada, merecendo a dita peça de resistência ser recebida e no mérito analisada, o que desde já fica requerido.

IV. II- DO AUTO DE INFRAÇÃO [...]

Trata-se de Auto de Infração lavrado em face da empresa individual, XGRA COBRANCAS EIRELI, sua proprietária, como responsável solidária de direito, e o Impugnante, como responsável solidário de fato, em que fiscalizados os anos de 2012 e 2013 [...].

Ao final conclui pela intempestividade da Impugnação apresentada pelo Recorrente com base no artigo 32 da Portaria da RFB nº 2.284 de 29 de novembro de 2010 sob o argumento de que a preliminar " Da Tempestividade" se refere à intimação de outra responsável tributária e não poderia o impugnante valer-se de tal data para contagem do prazo para apresentação de sua defesa.

Neste sentido, não é demais colacionar a imagem do citado resumo de ciências, fls. 961/962, documento cuja análise resultou na desacertada afirmação de intempestividade da impugnação apresentada pelo Recorrente. [...]

Veja-se que o título da conclusão acima precedeu do termo: "DATA VÁLIDA", conforme se verifica às fls. 961: [...]

Dessa forma, conforme restará amplamente demonstrado, equivocou-se a DIRF/RP, em considerar intempestiva a impugnação apresentada, merecendo a dita peça de resistência ser recebida e no mérito analisada, o que desde já fica requerido.

III - SÍNTESE DOS FATOS Versa o presente processo sobre Auto de Infração amparado, conforme afirmativa da fiscalização, na caracterização de "omissão de receitas", referente aos anos calendários de 2012/2013, em que fiscalizada a empresa XGRA COBRANÇAS EIRELI, constatou-se um crédito tributário no valor de R\$1.764.945,95 (um milhão, setecentos e sessenta e quatro mil, novecentos e quarenta e cinco reais e noventa e cinco centavos), compreendendo IRPJ, CSLL, PIS e Cofins do período.

Foram solidariamente responsabilizados pelo crédito tributário lançado além da sócia proprietária da dita pessoa jurídica o Recorrente, na condição de "responsável solidário de fato".

Todos cientificados do Auto de Infração em diferentes datas, apresentaram suas impugnações considerando as informações contidas no Processo fiscal, dentre as quais o Resumo das ciências de fls. 961/962, documento no qual constou expressamente que a data válida "para a contagem do tempo foi a da última ciência, ocorrida em 05/09/2016 (vide item 2), a partir da qual se contarão os prazos para pagamento/impugnação do crédito tributário".

Em que pese o resumo das ciências e a fixação temporal realizada pelo R. Auditor Fiscal quando da Lavratura do Auto de Infração, para que os Autuados cumprissem a exigência ou a impugnassem³, estabelecendo como data válida o dia 05/09/2017, a Delegacia da Receita Federal de julgamento em Ribeirão Preto, simplesmente ignorou neste ponto o trabalho da fiscalização, deixando de conhecer a Impugnação do ora Recorrente decretando a intempestividade, e com todas as vênias, a decisão é injurídica e injusta, pelos fatos a fundamentos demonstrados a seguir.

IV — DAS RAZÕES PARA A REFORMA DO ACÓRDÃO

IV.I — DA TEMPESTIVIDADE DA IMPUGNAÇÃO

A Recorrente em preliminar da Impugnação apresentada em 04/10/2016, fundamentou e justificou a data de apresentação da mesma [...].

Não obstante a inegável lisura e zelo aplicados pela Administração na análise dos processos e seus elementos, deixou de receber a Impugnação e tomou-a por intempestiva mesmo sendo mostrado pelo Recorrente as razões que legitimavam a apresentação de sua insurgência em data diversa da comumente consignada para resposta à Autuação.

Veja-se que o Auto de Infração que originou as impugnações ao cumprir o disposto no inciso V do artigo 39 do Decreto 7.574/2011, estabeleceu como data válida para apresentação de impugnação ou cumprimento da exigência o termo inicial 05/09/2016, tendo o R. Auditor fiscal destacado que aquela era a data a ser considerada pelos Autuados.

Neste sentido, a aferição de tempestividade da impugnação, no caso de múltiplos autuados, não obstante receberem tratamento disposto na Portaria da RFB nº 2284/2010, não podem tornar sem efeito, pelo princípio da tipicidade, o ato administrativo que por natureza é revestido de presunção de veracidade e legalidade.

Uma vez estabelecido pelo Auditor Fiscal o termo inicial que se aplica aos Autuados em um processo, como no caso em comento, deve tal fixação ser mantida pela Administração, ou uma vez tornado nulo tal ato, a fim de não ensejar prejuízo ao contribuinte, deve-se restabelecer a oportunidade para manifestação.

É de sabença geral que dentre as atribuições do cargo de Auditor fiscal está o dever de orientar o sujeito passivo no tocante à interpretação legislativa

tributária⁴, e é inegável no caso em comento que a intenção do Auditor fiscal foi deixar claro para as partes o termo inicial para a contagem do prazo para apresentação de pagamento/impugnação.

Se não o fosse, em atenção ao disposto no Decreto 7.574/2011, limitar-se-ia a enumerar as ciências, sem estabelecer como foi feito "DATA VÁLIDA", e muito menos consignaria em tal título que seria aquele o marco para a contagem do prazo para pagamento/impugnação do crédito tributário.

Dessa forma, o Recorrente partindo do fato de que a informação constante no AI é a correta, porque diferente disso seria nulo o Auto de Infração, pois desatenderia o disposto no artigo 39, inciso V, do Decreto 7574/11, não obedecendo ao princípio da formalidade próprio da Administração, valeu-se de tal informação para apresentar suas razões de impugnação.

A r. Turma Julgadora, também, deixou de observar o § 2º do artigo 56 do Decreto 7574/11 [...]

Como destacado no início da Impugnação não conhecida, está caracterizada a razão pela qual foi considerado o dia 05/09/16, como data inicial do prazo para impugnação, pois esta informação consta no AI, como "a partir da qual se contarão os prazos para pagamento/impugnação do crédito." A Solução de Consulta nº 16 de 2014, utilizada pela decisão primeva para justificar a intempestividade transcreve o § 2º do artigo 56 do Decreto 7.574/11, acima mencionado, que a seu final, repita-se, dispõe "salvo se caracterizada ou suscitada a tempestividade, como preliminar" Assim a Turma julgadora aplicou a primeira parte do artigo 56, negligenciando a parte final, que justificaria o conhecimento da Impugnação em razão da preliminar efetivamente suscitada.

Não se pode olvidar, dada a sua peculiaridade, eventual erro de informação no Auto de Infração, socorre ao Recorrente o disposto no artigo 112, II e IV, c/c com o artigo 108, do Código Tributário Nacional, onde a aplicação da analogia e a equidade estão previstas, podem e devem ser aplicadas neste caso concreto. [...]

Indubitavelmente ocorreu no presente processo situação de fato que autoriza a interpretação favorável ao Recorrente, pois o Sr. Auditor Fiscal colocou a data de 05/09/17, como inicial para a Impugnação do AI, na conformidade do que dispõe o no artigo 39, inciso V, do Decreto 7574/11, o que justifica a aplicação do inciso II do artigo 112 do CTN, pois sem sombra de dúvidas, as informações contidas no AI, às fls. 961/962, foram determinantes para a Impugnação ser protocolada em 04/10/17. [...]

Então ter-se-á que aplicar analogicamente a legislação tributária para verificar qual seria a melhor solução para o caso, dentre os dispositivos legais sobre a matéria.

O CTN em seu artigo 108 recepcionou a teoria das lacunas e determinou que em caso de inexistência de disposição legal sobre a matéria, o aplicador se utilizará sucessivamente dos quatro itens previstos naquele artigo.

Sem dúvida alguma os incisos II e IV do art. 112 do CTN, dão cobertura para aplicação analógica e de equidade para a solução do caso.

Assim, considerando a aplicação analógica do inciso II, do artigo 112 do CTN, o fato ocorrido (intempestividade) dever ser interpretado de maneira mais favorável ao contribuinte, isto é, recepcionando a Impugnação apresentada por ser tempestiva, conforme o prazo consignado no processo administrativo às fls. 961/962. [...]

Nesta esteira se justifica, o emprego da equidade para se fazer a verdadeira justiça aceitando a Impugnação apresentada, merecendo a dita peça de resistência ser recebida e no mérito analisada, o que desde já fica requerido.

IV. II- DO AUTO DE INFRAÇÃO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em face da empresa individual, XGRA COBRANCAS EIRELI, sua proprietária, como responsável solidária de direito, e o Impugnante, como responsável solidário de fato, em que fiscalizados os anos de 2012 e 2013 [...].

IV. II - DA ORIGEM DO PROCEDIMENTO FISCAL, E DOS LIMITES PARA APLICAÇÃO PRESUNÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Nesse sentido, o procedimento fiscal originou-se no compartilhamento de informações pela Justiça Federal de 1ª Instância, em Minas Gerais correspondentes à operação Athos, cuja responsabilização solidária de fato, imputada ao Recorrente, fundou-se no artigo 124, I, do Código Tributário Nacional [...].

Entretanto, analisando o Relatório Fiscal, temos que se limita a transcrever fragmentos dos depoimentos prestados na Polícia Federal, pinçando deles frases das quais presumiu-se que o Recorrente fosse o real proprietário da empresa XGRA COBRANÇAS EIRELI. [...]

Portanto, como no caso em apreço, existem elementos substanciais que descaracterizam a ligação entre o Recorrente e a empresa autuada, inaplicável a presunção, que o arrolou como devedor solidário.

É de se ressaltar que, o processo judicial que inaugurou o Procedimento Administrativo 0610400.2015.00248, ainda está em andamento, e teve publicada sentença absolvendo o Recorrente, conforme trecho que se transcreve, corroborando com as razões para afastamento da presunção fiscal. [...]

Em que pese a presunção de legitimidade de que se reveste os atos administrativos e, por conseguinte o lançamento tributário combatido, não está a fiscalização desincumbida do ônus probante. [...]

Neste sentido, não afastando o zelo e denodo da fiscalização ao realizar seus trabalhos, a busca pela verdade material, indeclinável no processo administrativo, restou prejudicada quando se atribuiu ao Recorrente a responsabilidade solidária.

Tal falha na identificação do real responsável pela empresa, deveu-se ao fato de ater-se a fiscalização, com todas as vênias, aos depoimentos prestados em Inquérito Policial, que envolve outras pessoas jurídicas, e partindo de retalhos do texto presumiu que a empresa autuada fizesse parte de um possível grupo econômico encabeçado pelo Recorrente.

Por dedução, concluíram ser o Recorrente o sujeito passivo do fato gerador dos tributos pelo "cometimento, em tese, de crime" (fls. 834 do processo 10640-721.529/2016-54).

Resta claro, desta afirmativa, que a fiscalização pautou seu trabalho em uma premissa que não indica certeza.

Neste diapasão, deixou de considerar informações tanto do Inquérito Policial, quanto do processo dele decorrente, elementos que afastam a hipotética relação do Recorrente com a empresa autuada, furtando-se do inarredável dever, previsto no dispõe o Art. 142 do CTN de examinar minuciosamente os fatos, a fim de encontrar o fato gerador, a matéria tributável e o sujeito passivo na constituição do crédito. [...]

Veja-se que no depoimento de GRACIELI SOARES ALEIXO junto a Polícia Federal, ratificado na Justiça Federal, confirma que é a proprietária da empresa XGRA, e que a ideia de montar a empresa não teve relação com o Recorrente, mas com o interesse pessoal em trabalhar com cobrança, já que estava cursando ciências jurídicas e tal área lhe chamou atenção, afirmações estas que não foram levadas em consideração, pelos r. Auditores Fiscais, mesmo sabedores de que na circunstância em que a Sra. Gracieli prestou depoimento não poderia faltar com a verdade. [...]

Pela leitura do trecho acima, conclui-se que devem ser robustos e veementes os indícios para que sustente uma eventual presunção, o que não se verifica no presente caso, que levou em consideração somente parte dos depoimentos, desconsiderando outros. Se a imputação da coobrigatoriedade se dá em razão do Inquérito Policial seguido do processo judicial, todas as características devem ser levadas em conta para a constatação ou não da responsabilidade, a fim de que a verdade material seja alcançada. [...]

O fundamento dos Autos de Infração se baseia exclusivamente nos depoimentos de pessoas, sem qualquer embasamento sólido em fatos concretos comprovados. É muito frágil desta forma a pretendida presunção, que se pode classificar como *hominis*, pois dos depoimentos na polícia, sem a confirmação do processo judicial, não trazem a certeza absoluta quanto aos fatos, não se compatibilizando com os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. [...]

A posição dos tributaristas pátrios sobre a chamada presunção *hominis*, é de aceitação, porém sempre que baseadas em indícios seguros, o que evidentemente não ocorreu nº Auto de Infração, recorrido, pois se valeu somente

de parte dos depoimentos prestados em Inquérito Policial, sem levar em conta as declarações prestadas no judiciário, por testemunha juramentada.

VI.VI - DA INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 124, I DO CTN

A fiscalização, *prima facie* fundada em ilações e presunções deixou de considerar os fatos que afastam do Recorrente a responsabilidade solidária de fato da autuada, e com supedâneo no art. 124, I, do CTN, consignou-o à condição de coobrigado. [...]

Contudo, para aplicação do dispositivo acima, indispensável que esteja estabelecida a identidade entre as pessoas, o fato -prática de um ato- e a consequência -obrigação tributária-.

Na decisão do REsp 11294320, julgado em caráter repetitivo, no voto do Relator Min. Luiz Fux se encontra o entendimento do STJ sobre solidariedade tributária [...].

Da interpretação do texto acima, conclui-se que para incluir o Recorrente na descrição do Art. 124, I, do CTN, é preciso comprovar que a titularidade dos fundos transitados em nome da empresa XGRA eram verdadeiramente do Recorrente, e mais, que a empresária GRACIELI, não era a real proprietária, fato desmentido pela Sra. Gracieli ao prestar depoimento no Processo judicial, como testemunha juramentada.

Acerca do termo "interesse comum", embora represente um conceito indeterminado, necessário adequá-lo à interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a *natio essendi* do artigo 124, I, do CTN. Assim, não deve ser interpretado como sinônimo de interesse econômico no resultado, mas significar ação conjunta definida em lei, de uma ou mais pessoas, necessária e suficiente à ocorrência da obrigação tributária. [...]

A Portaria 180 da PGFN, dispõe sobre a responsabilização de codevedor e legitima a inclusão do responsável solidário da obrigação tributária. Todavia, não se trata de ato discricionário. Diferente disso, impõe no seu artigo 2212, a necessidade de declaração fundamentada em que conste ao menos uma das previsões taxativamente em seus incisos previstos.

É imperioso tornar a ressaltar que a Sra. Gracieli em seu depoimento à Polícia Federal, ratificado enquanto juramentada na Justiça Federal, confirmou ser dona da empresa XGRA, fato este que, obviamente, os Srs. Auditores não levaram em consideração e por presunção atribuíram a propriedade da empresa ao Recorrente, contrariando todos os preceitos legais que legitimam a responsabilidade solidária.

Nessa esteira, a fiscalização tomou por verdade absoluta parte das declarações prestadas em Inquérito Policial, prova da qual se valeu para realizar o lançamento, desprezando, todavia, a parte das declarações que afastavam do Recorrente qualquer relação de gerência ou propriedade da empresa autuada.

Frise-se que, após o Inquérito, os declarantes também foram ouvidos pelo judiciário na condição de testemunhas, portanto, comprometidos a dizer a verdade sob pena de cometimento de crime, e nesta ocasião a Sra. Gracieli, reafirmou que o Impugnante nenhuma relação possuía com a iniciativa de abertura da empresa, muito menos com o nome a ela atribuído.

IV.V - DOS SINAIS DE CAPACIDADE ECONÔMICA DA PROPRIETÁRIA DA AUTUADA

Como fartamente discorrido, desconsiderando os elementos que afastam a responsabilidade solidária do Recorrente em face de empresa autuada, também passou despercebida pela fiscalização as evidências que refletem mais poder aquisitivo à empresária Gracieli, do que os esperados de alguém que estivesse, no dizer dos D. Fiscais: "figurando a pretensa empregada, formalmente dona do negócio, como interposta pessoa".

Retratando o alto poder aquisitivo da Sra. Gracieli, muito além do que se possa esperar de uma secretária, tem-se como exemplificação várias postagens ostentando viagens, bens e hospedagens que não encontram na vida do homem médio brasileiro. [...]

Vejam, íncritos julgadores que para inclusão do Recorrente como coobrigado bastou um indício retratado na expressão "em tese" descrita nesta peça de resistência.

Ora se estamos diante de análises de hipóteses, o alto poder econômico da proprietária da empresa, refletido acima, também deve ser considerado, para patentear o regular exercício empresarial através da empresa autuada.

A manutenção do lançamento como fora feito, não só se afasta da verdade, mas também afirma que teria a Sra. Gracieli mentido, na ocasião de seu testemunho, quando afirmava ser a empresa XGRA de sua exclusiva iniciativa, não possuindo relação com o Recorrente, sua idealização e concretização, atribuindo à empresária, graduada em direito, portanto conhecedora das consequências de falta com a verdade, na prática do delito de falso testemunho, previsto no artigo 342 do Código Penal.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

V- CONCLUSÃO

Diante do exposto espera o Recorrente que seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, para afastar a intempestividade declarada no Acórdão 14-67.963, remetendo-se o presente processo para análise em 1ª instância das razões de mérito da Impugnação, garantindo-se assim o duplo grau, *ad argumentandum*, caso não entenda esta Colenda Turma ser o caso de supressão de instância, que seja afastada a intempestividade e nº mérito, seja conhecido e provido este

Recurso para se excluir a responsabilidade solidária do Recorrente seguida da consequente retirada do mesmo no processo 10640-721.529/2016-54, por ser medida de Justiça!

É o Relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

Tempestividade - Recorrente/XGRA Cobranças Eireli e Recorrente/Gracieli Soares

Aleixo

Os recursos voluntários apresentados pela Recorrente/XGRA Cobranças Eireli e pela Recorrente/Gracieli Soares Aleixo atendem aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Assim, deles tomo conhecimento

Delimitação da Lide - Recorrente/Aurélio David Salgado

Conforme princípio de adstrição do julgador aos limites da lide, a atividade judicante está constricta ao exame das alegações constantes nos recursos voluntários apresentados pela Recorrente/XGRA Cobranças Eireli e pela Recorrente/Gracieli Soares Aleixo no presente processo (art. 15, art. 141 e art. 492 do Código de Processo Civil, que se aplica supletiva e subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal - Decreto nº 70.235, de 02 de março de 1972).

Em relação ao recurso voluntário apresentado pelo Recorrente/Aurélio David Salgado, tem-se que foi intimado dos Autos de infração em 31.08.2016, conforme Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal – Responsabilidade Tributária, e-fls. fls. 975-978, e apresentou impugnação em 04.10.2016, e-fls. 1017-1034.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes são asseguradas aos litigantes em processo administrativo. Por esta razão há previsão de que a pessoa jurídica seja intimada para apresentar sua defesa, inclusive, por via postal no domicílio fiscal eleito pela Recorrente constante nos registros internos da RFB, procedimento este que deve estar comprovado nos autos. Quando resultar improfícuo este meio, a intimação poderá ser feita por edital publicado na dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação, caso em que se considera efetivada 15 (quinze) dias após a publicação do edital, se este for o meio utilizado (inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 23 do Decreto 70.235 de 06 de março de 1972 e art. 127 do Código Tributário Nacional).

No presente caso, a autoridade administrativa deve cientificar o sujeito passivo para apresentação da impugnação no prazo de 30 (trinta) dias contados da sua notificação. No mesmo

prazo de 30 (trinta) dias, contra a decisão de primeira instância, cabe recurso voluntário para reexame da matéria litigiosa. O recurso, mesmo perempto, será encaminhado ao órgão de segunda instância, que julgará a perempção (art. 39 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, art. 14, art. 15, art. 33 e art. 35 do Decreto 70.235 de 06 de março de 1972).

Estes prazos legais são contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento e só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato. Outra característica é que também são peremptórios, já que não podem ser reduzidos ou prorrogados pela vontade das partes. Considera-se definitivo o ato decisório de primeira instância, no caso de esgotado o prazo legal sem que a peça de defesa em instância recursal tenha sido interposta (art. 5º e art. 42 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 2º e art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e art. 80 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

O Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, prevê:

Art. 56. A impugnação, formalizada por escrito, instruída com os documentos em que se fundamentar e apresentada em unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo, bem como, remetida por via postal, no prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência, instaura a fase litigiosa do procedimento (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 14 e 15). [...]

§ 2º Eventual petição, apresentada fora do prazo, não caracteriza impugnação, não instaura a fase litigiosa do procedimento, não suspende a exigibilidade do crédito tributário nem comporta julgamento de primeira instância, salvo se caracterizada ou suscitada a tempestividade, como preliminar. (grifos acrescentados)

A Solução de Consulta Interna Cosit nº 16, de 30 de julho de 2014, orienta:

Conclusão 17. Com base no exposto, conclui-se que: (1) a impugnação, formalizada por escrito, instruída com os documentos em que se fundamentar e apresentada em unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo, bem como, remetida por via postal, no prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência, instaura a fase litigiosa do procedimento; (2) eventual petição, apresentada fora do prazo, não caracteriza impugnação, não instaura a fase litigiosa do procedimento, não suspende a exigibilidade do crédito tributário nem comporta julgamento de primeira instância, salvo se caracterizada ou suscitada a tempestividade, como preliminar; e (3) ao alegar a preliminar de tempestividade, o interessado deve expor os motivos de fato ou de direito que a fundamentam e, se for o caso, juntar a respectiva documentação comprobatória, sob pena de não instauração do litígio administrativo.

Está registrado no Resumo das Ciências, e-fls. 961-962, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de

29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal, e tendo em vista o procedimento fiscal em nome da empresa em tela, faço uso do presente instrumento para prestar alguns esclarecimentos relativos às ciências dadas aos diversos entes desta ação fiscal.

1) XGRA COBRANÇAS EIRELI

A pessoa jurídica, sujeito passivo diretamente envolvido na ação fiscal, teve ciência do nosso TERMO DE CIÊNCIA DE LANÇAMENTOS E ENCERRAMENTO TOTAL DO PROCEDIMENTO FISCAL, de 29/08/2016, e mais um DVD de dados com os arquivos de Auto de Infração e Relatório Fiscal (e sua guia de autenticação do SVA) via postal.

Não foram enviados, no envelope, os livros que constam do referido termo, pelo que lavramos e também enviamos o TERMO DE INFORMAÇÃO FISCAL de 31/08/2016, que atesta e explica este fato (que foi posteriormente solucionado, vide item 2, abaixo).

O AR (aviso de recebimento) dos correios chegou para a contribuinte no dia 01/09/2016.

2) GRACIELI SOARES ALEIXO

A empresária recebeu nosso TERMO DE CIÊNCIA DE LANÇAMENTOS E ENCERRAMENTO TOTAL DO PROCEDIMENTO FISCAL – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA, de 29/08/2016, e mais um DVD de dados com os arquivos de Auto de Infração e Relatório Fiscal (e sua guia de autenticação do SVA).

A ciência se deu pessoalmente, no dia 05/09/2016. Nessa mesma ocasião, recebeu também os livros da empresa (vide item 1).

3) AURÉLIO DAVID SALGADO

O sócio de fato recebeu pessoalmente o nosso TERMO DE CIÊNCIA DE LANÇAMENTOS E ENCERRAMENTO TOTAL DO PROCEDIMENTO FISCAL – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA, de 29/08/2016 e mais um DVD com dados (e sua guia de autenticação do SVA). A ciência ocorreu no dia 31/08/2016.

No referido DVD de dados, constam – além do Auto de Infração e Relatório Fiscal – outros documentos produzidos no curso da ação fiscal e que não tiveram a ciência do referido sujeito passivo.

4) DATA VÁLIDA

A data válida para a contagem do tempo foi a da última ciência, ocorrida em 05/09/2016 (vide item 2), a partir da qual se contarão os prazos para pagamento/impugnação do crédito tributário.

É O QUE CUMPRE INFORMAR

Verifica-se que neste Resumo das Ciências, e-fls. 961-962, a data válida de 05.09.2016, a partir da qual se conta o prazo para impugnação do crédito tributário se aplica especificamente ao item 2, ou seja, à Recorrente/Gracieli Soares Aleixo. Assim esta informação não se estende ao Recorrente/Aurélio David Salgado.

Consta no Acórdão da 3ª Turma da DRJ/RPO/SP nº 14-67.963, de 13.07.2017, e-fls. 1077-1106, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

Acordam os membros da 3ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar IMPROCEDENTES as impugnações apresentadas pela Autuada (empresa XGRA COBRANÇAS EIRELI) e pela responsável solidária GRACIELI SOARES ALEIXO, para manter integralmente o crédito tributário constituído e a responsabilidade solidária atribuída a esta pessoa física; e NÃO CONHECER da impugnação apresentada pelo responsável solidário AURÉLIO DAVID SALGADO, para também manter a responsabilidade solidária deste Impugnante pelo crédito tributário exigido. [...]

1. Da Tempestividade e da Responsabilidade Solidária de AURÉLIO DAVID SALGADO.

As impugnações apresentadas pela empresa autuada (XGRA) e por sua titular (Sra. GRACIELI), arrolada como responsável solidária pelo crédito tributário lançado, são tempestivas e atendem aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que regula o processo administrativo fiscal (PAF). Delas conheço.

No entanto, observo que a impugnação interposta pelo Sr. AURÉLIO DAVID SALGADO, a quem também foi atribuída responsabilidade solidária pelo lançamento, é intempestiva, senão vejamos.

Como relatado, o Impugnante (devedor solidário) aduz a tempestividade de sua defesa por considerar ter sido intimada do lançamento em 05/09/2016 (última data de ciência do lançamento).

Porém, consta dos autos que o Sr. AURÉLIO foi pessoalmente cientificado do lançamento em 31/08/2016, conforme Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal – Responsabilidade Tributária às fls. 975/978, tendo apresentado sua Impugnação somente em 04/10/2016.

Antes de mais nada, é preciso lançar considerações acerca das intimações e ciência dos atos nos procedimentos administrativos.

O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal - PAF, estabelece em seu no artigo 23 as formas pelas quais o contribuinte será intimado:

“Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Quando resultar improfícuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - no endereço da administração tributária na internet; (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 2º Considera-se feita a intimação:

I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;

II - no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

III - se por meio eletrônico: (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

a) 15 (quinze) dias contados da data registrada no comprovante de entrega nº domicílio tributário do sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

b) na data em que o sujeito passivo efetuar consulta no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, se ocorrida antes do prazo previsto na alínea a; ou (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

c) na data registrada no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo; (Incluída pela Lei nº 12.844, de 2013)

IV - 15 (quinze) dias após a publicação do edital, se este for o meio utilizado. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005) (...) (grifou-se)

A seu turno, a Receita Federal do Brasil - RFB, no exercício do poder regulamentar, editou a Portaria RFB nº 2.284, de 29 de novembro de 2010, que dispõe sobre os procedimentos a serem adotados pela RFB quando da constatação de pluralidade de sujeitos passivos de uma mesma obrigação tributária. Ao tratar da ciência do lançamento pelos diversos sujeitos passivos, tal norma assim determinou:

Portaria RFB nº 2.284, de 29 de novembro de 2010 Art. 3º Todos os autuados deverão ser cientificados do auto de infração, com abertura de prazo para que cada um deles apresente impugnação.

Parágrafo único. Na hipótese do caput, o prazo para impugnação é contado, para cada sujeito passivo, a partir da data em que tiver sido cientificado do lançamento. (grifos nossos)

Ora, pela simples leitura da norma supratranscrita, combinada com o art. 23, inciso I e § 2º, inciso I do Decreto 70.235/72 (PAF), nota-se a improcedência do argumento apresentado pelo responsável solidário em arguição preliminar de tempestividade, pois sua ciência pessoal ocorreu efetivamente em 31/08/2016 (fls. 975/978), sendo manifestamente intempestiva a Impugnação sob exame, apresentada somente em 04/10/2016.

A data indicada como sendo relativa à última ciência da autuação, 05/09/2016, na verdade, refere-se à intimação de outra responsável tributária, a Sra. Gracieli Aleixo (ciência à fl. 970/972). Esta, assim como a empresa, apresentou impugnação no prazo legal.

A impugnação intempestiva não instaura a fase litigiosa do procedimento, nem comporta julgamento do mérito, nos termos da Solução de Consulta Interna Cosit nº 16, de 30 de julho de 2014, com fundamentos no Ato Declaratório Normativo (ADN) nº 15, de 12 de julho de 1996, combinado com o art. 28 do Decreto 70.235, de 1972, abaixo transcritos:

“Solução de Consulta Interna Cosit nº 16/2014 ASSUNTO: Processo Administrativo Fiscal EMENTA: IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA CARACTERIZAÇÃO DA TEMPESTIVIDADE COMO PRELIMINAR NECESSIDADE DE FUNDAMENTAÇÃO.

A impugnação, formalizada por escrito, instruída com os documentos em que se fundamentar e apresentada em unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo, bem como, remetida por via postal, no prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência, instaura a fase litigiosa do procedimento Eventual petição, apresentada fora do prazo, não caracteriza impugnação, não instaura a fase litigiosa do procedimento, não suspende a exigibilidade do crédito tributário nem comporta julgamento de primeira instância, salvo se caracterizada ou suscitada a tempestividade, como preliminar. (grifou-se)

Ao alegar a preliminar de tempestividade, o interessado deve expor os motivos de fato ou de direito que a fundamentam e, se for o caso, juntar a respectiva documentação comprobatória, sob pena de não instauração do litígio administrativo.” “ADN nº 15/1996 O COORDENADOR GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso de suas atribuições ...

Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de julgamento, e aos demais interessados que, expirado o prazo para impugnação da exigência, deve ser declarada à revelia e iniciada a cobrança amigável, sendo que eventual petição, apresentada fora do prazo, não caracteriza impugnação, não instaura a fase litigiosa do procedimento, não suspende a exigibilidade do crédito tributário nem comporta julgamento de primeira instância, salvo se caracterizada ou suscitada a tempestividade, como preliminar.” (grifou-se)

“Decreto nº 70.235/1972

Art. 28 – Na decisão em que for julgada questão preliminar, será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso”. (grifou-se)

Operou-se, portanto, a preclusão processual acerca da responsabilidade solidária do Sr. Aurélio David Salgado, consolidando-se administrativamente a matéria.

Passo, então a apreciar as defesas apresentadas pela empresa autuada (XGRA) e sua titular (Sra. GRACIELI), também arrolada como responsável solidária pelo crédito tributário lançado.

Assim sendo, o Acórdão da 3ª Turma da DRJ/RPO/SP nº 14-67.963, de 13.07.2017, e-fls. 1077-1106, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

Embora o recurso voluntário tenha sido apresentado no prazo legal, resta evidenciada a apresentação intempestiva da impugnação do Recorrente/Aurélio David Salgado e assim não foi instaurada a fase litigiosa no procedimento. Por esta razão o respectivo recurso voluntário não pode ser conhecido.

Nulidade do Auto de Infração e da Decisão de Primeira Instância

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos arguindo que foram violados princípios constitucionais.

Compete analisar a objeção de nulidade do ato administrativo por ser matéria de ordem pública que pode ser conhecida a requerimento da parte ou de ofício, a qualquer tempo e em qualquer instância de julgamento.

O Auto de Infração foi lavrado por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu o ato revestido das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal (art. 23 do Decreto nº

70.235, de 06 de março de 1972). A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente cientificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. Ademais os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos decidam recursos administrativos.

Cabe a aplicação dos enunciados estabelecidos nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF nº 46

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula nº 162

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Tem-se que a “impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento” (art. 14 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). Nesta ocasião se implementam o contraditório resumido pelo binômio ciência e reação e a ampla defesa na produção de provas. Estes elementos são essenciais da estrutura dialética de participação processual. Antes da instauração da fase litigiosa não há que se falar em estrutura dialética, contraditório e ampla defesa.

Na fase pré-processual não cabe razão à Recorrente alegar a nulidade do lançamento por não terem sido facultadas as oportunidades de exercer os direitos ao contraditório e à ampla defesa. O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo (Súmula CARF nº 46). As autoridades fiscais podem examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais (art. 195 do Código Tributário Nacional). Logo, não prosperam os argumentados da Recorrente de que o lançamento é nulo por não ter sido intimada a ter vista ao processo, que desconhecia a documentação analisada pelas autoridades fiscais e que não acessou os elementos de prova em fase pré-processual.

Com a instauração da fase litigiosa ocorrida em 01.09.2016, e-fls. 944, pela ciência válida da Recorrente do lançamento, aperfeiçoa-se a fase processual, quando se concretizam os direitos ao contraditório e à ampla defesa. O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento (Súmula CARF nº 162).

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridade fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

Ainda sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 791292/PE com trânsito em julgado em 28.02.2010, que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, de acordo com o art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.

Via de regra, na decisão devem ser enfrentados “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Ocorre que o julgador não está obrigado a responder a todos os argumentos suscitados pelas partes, quando já tenha encontrado, sobre a matéria, motivo suficiente para proferir a decisão. Assim, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado de ofício. Ademais, “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”, conforme preceitua o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

Consta no Acórdão da 3ª Turma da DRJ/RPO/SP nº 14-67.963, de 13.07.2017, e-fls. 1077-1106, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

2. Das Nulidades. Ausência de cerceamento de defesa e violação ao devido processo legal.

De plano, é importante frisar que a autoridade julgadora não é obrigada a manifestar-se sobre todas as alegações da defesa, nem a todos os fundamentos nela indicados, ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão.

Sobre esse tema, o Superior Tribunal de Justiça - STJ, no AgRg no AREsp 462.735/MG, julgado em 18/11/2014, DJe 04/12/2014 assentou a seguinte conclusão:

“De acordo com o entendimento jurisprudencial remansoso neste Superior Tribunal de Justiça, os julgadores não estão obrigados a responder todas as questões e teses deduzidas em juízo, sendo suficiente que exponham os fundamentos que embasam a decisão”.

E após a entrada em vigor do Novo Código de Processo Civil, Lei nº 13.105/2015, assim manteve seu posicionamento aquela Corte de Justiça, reafirmando:

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.

O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar(enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida.

Assim, mesmo após a vigência do CPC/2015, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada.

STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585).

Portanto, a impugnante não pode esperar, tampouco exigir, que sejam abordados nos votos condutores dos acórdãos, cada uma das alegações articuladas na defesa, e sim que as questões e matérias em litígio sejam devidamente apreciadas, cumprindo-se a determinação do art. 31 do Decreto nº 70.235/1972, com redação dada pela Lei 8.748 de 1993.

Preliminarmente, a Impugnante alegou cerceamento de defesa e afronta ao devido processo legal, pois o Fiscal responsável pelo lançamento não a teria intimado para ter “vistas” da documentação objeto de auditoria ou para apresentar argumentos, provas ou manifestação contrária ao conjunto probatório, tendo supostamente havido a ocultação deliberada de documentos e informações pela Fiscalização.

Nota-se, de plano, que a preliminar suscitada não procede, vez que o procedimento fiscalizatório foi realizado em obediência às normas legais pertinentes.

Por primeiro, tem-se que a atividade de fiscalização tem natureza inquisitória e, durante esta, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa. Tal direito será exercido pela impugnação ao lançamento a ser julgado pelos órgãos destinados a tal mister pela legislação.

Verifica-se, assim, que não há nenhum cerceamento, estando a impugnante exercendo o seu direito à ampla defesa e ao contraditório por meio da impugnação que ora é julgada.

Por outro lado, como pode ser visto nos documentos acostados aos autos, em especial o Relatório Fiscal, houve várias intimações para que a contribuinte justificasse a movimentação ocorrida em suas contas bancárias. Contudo, essas justificativas não foram apresentadas, e a Autuada também não trouxe na impugnação nenhum documento comprobatório das atividades exercidas pela empresa e da origem dos recursos transitados em suas contas-correntes. A título de exemplo do ocorrido, transcreve-se abaixo o item 4.4 do citado Relatório (fls. 841/842):

Os referidos dados foram planilhados e anexados no TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL de 29/03/2016, lavrado pelo Auditor-Fiscal Hélio A Ribeiro, fls. 629 a 652. Iniciou informando a incompatibilidade da conta; depois, intimou a empresa a elucidar - dentro de 20 dias contados da ciência - a que se deveu cada um dos créditos recebidos na referida conta de depósitos. Por fim, alertou que a não comprovação dos dados ensejaria o tratamento previsto no art. 42 da lei 9.430/1996 (lançamento tributário como omissão de receitas), sem prejuízo das demais sanções previstas na legislação tributária.

O documento foi enviado para o endereço apresentado pelo preposto da empresa para recebimento de correspondências (vide item 4.1, acima) e foi recebido nº dia 15/04/2016.

A Sra. GRACIELI utilizou-se de e-mail para pedir prorrogação de mais 20 dias de prazo, aumentando o prazo original de 20 para 40 dias, fls. 678 e 679.

Posteriormente, houve outro pedido de prorrogação através de e-mail.

Este novo pedido foi indeferido através no nosso TERMO DE INFORMAÇÃO FISCAL 2, lavrado em 18/05/2015, fls. 680 a 685. Neste novo Termo, tratamos de vários assuntos. Informamos que, pelo fato de a empresa não ter sido encontrada no endereço de cadastro, consideramos que se encontra em local incerto e não sabido. Cobramos os documentos que não nos foram trazidos, relativos ao TERMO DE INÍCIO, em especial os documentos que serviram de base para a escrituração da empresa. Ressaltamos que a não entrega de tais documentos, somada ao fato de a empresa não ter sido encontrada, trazia dúvidas quanto a efetiva utilização das finanças da empresa dentro de seu objeto social.

Deixamos claro que os resultados de nossa auditoria basear-se-iam naquilo que encontrássemos, diante da falta desses elementos.

Passados todos os prazos dados, a empresa não logrou êxito em apresentar documentação que embasasse pelo menos um dos muitos créditos que ingressaram em sua conta de depósitos e que foram objeto de nossa intimação.

Assim, a sua movimentação financeira poderia ter um tratamento tributário espelhado na legislação já citada, que considera como receitas os depósitos bancários que não foram explicados.

Cumprе ainda notar que não se verifica dos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, de 6 de março de 1972, verbis:

“Art. 59. São nulos;

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.” Sendo os atos e termos lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade, e garantido o mais absoluto direito de defesa, não há que se falar em nulidade dos autos de infração, tampouco em cerceamento de defesa.

Ademais, prescreve o citado Decreto que:

“Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30(trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Numa leitura atenta dos dispositivos acima transcritos, verifica-se que a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo. Antes disso, não há litígio e, por consequência, não pode haver cerceamento de direito de defesa.

Após a ciência do lançamento, o contribuinte tem o prazo de trinta dias para ter vista do inteiro teor do processo no Órgão Preparador e apresentar impugnação escrita, instruída com os documentos em que se fundamentar, exercitando seu direito ao contraditório e à ampla defesa, tal como procedeu a Impugnante.

Portanto, deve ser rejeitada a primeira preliminar de nulidade invocada na Impugnação da empresa autuada, ante a inexistência de cerceamento de defesa e à observância ao devido processo legal no presente caso.

Assim sendo, o Acórdão da 3ª Turma da DRJ/RPO/SP nº 14-67.963, de 13.07.2017, e-fls. 1077-1106, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos em observância aos princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa. A proposição afirmada pela Recorrente, desse modo, não pode ser ratificada.

Diligência

A Recorrente diz que o prazo de produção de provas deve ser devolvido.

Sobre a diligência, vale esclarecer que no presente caso se aplicam as disposições do processo administrativo fiscal que estabelecem que a peça de defesa deve ser formalizada por escrito com inserção de todas as teses de defesa e instruída com os todos documentos em que se fundamentar. Opera-se a preclusão do direito caso a Recorrente praticar este ato e apresentar novas razões em outro momento processual, salvo a ocorrência de quaisquer das circunstâncias ali previstas. Incluem entre as exceções a demonstração da impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, nos termos do art. 15, art. 16, art. 17 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que determinam critérios de aplicação do princípio da verdade material.

Assim, tendo em vista o princípio da concentração da defesa, a manifestação de inconformidade deve conter todas as matérias litigiosas e instruída com os elementos de prova em que se justificar, sob pena de preclusão, ressalvadas as exceções legais. A lei prevê meios instrutórios amplos para que o julgador venha formar sua livre convicção motivada na apreciação do conjunto probatório mediante determinação de diligências quando entender necessárias com a finalidade de corrigir erros de fato e suprir lacunas probatórias.

As autoridades administrativa e julgadora de primeira instância analisaram detidamente todos os elementos constantes nos registros internos da RFB e aqueles colacionados em sede de manifestação de inconformidade. Embora lhe fossem oferecidas várias oportunidades no curso do processo, a Recorrente não apresentou a comprovação inequívoca de quaisquer fatos que tenham correlação com as situações excepcionadas pela legislação de regência.

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF nº 163

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

A realização desse meio probante é prescindível, uma vez que os elementos produzidos por meios lícitos constantes nos autos são suficientes para a solução do litígio e formação do livre convencimento motivado do julgador. A justificativa arguida pela Recorrente, por essa razão, não se comprova.

Lançamento de Ofício.

A Recorrente discorda do procedimento de ofício.

O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de

ato ou negócio. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a seu favor dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. Cabe a averiguação dos livros de registros obrigatórios pela legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal (art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 6º e art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e art. 37 da Lei nº 8.981, de 20 de novembro de 1995).

Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe a Recorrente produzir o conjunto probatório nos autos de suas alegações. A peça de defesa deve ser instruída com prova documental imprescindível à comprovação das matérias suscitadas dada a concentração dos atos em momento oportuno (art. 15, art. 16, art. 18 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Observe-se que no caso de “o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias” (art. 37 e art. 69 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). Tem-se que no processo administrativo fiscal a Administração deve se pautar no princípio da verdade material, flexibilizando a preclusão no que se refere a apresentação de documentos, a fim de que se busque ao máximo a incidência tributária (Parecer PGFN nº 591, de 17 de abril de 2014).

A Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, prescreve:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão. [...]

§ 2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep e das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, determina:

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei. [...]

Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pela inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período. [...]

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

Para a análise das provas, cabe a aplicação dos enunciados estabelecidos nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF nº 26:

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 29:

Os cotitulares da conta bancária que apresentem declaração de rendimentos em separado devem ser intimados para comprovar a origem dos depósitos nela efetuados, na fase que precede à lavratura do auto de infração com base na presunção legal de omissão de receitas ou rendimentos, sob pena de exclusão, da base de cálculo do lançamento, dos valores referentes às contas conjuntas em relação às quais não se intimou todos os cotitulares. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Súmula CARF nº 30:

Na tributação da omissão de rendimentos ou receitas caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, os depósitos de um mês não servem para

comprovar a origem de depósitos havidos em meses subsequentes. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 32:

A titularidade dos depósitos bancários pertence às pessoas indicadas nos dados cadastrais, salvo quando comprovado com documentação hábil e idônea o uso da conta por terceiros. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 34

Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Súmula CARF nº 59

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

O Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu o Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 601314/SP, Tema 225, com trânsito em julgado em 11.10.2016 (art. 99 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

1. O litígio constitucional posto se traduz em um confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos, ambos referidos a um mesmo cidadão e de caráter constituinte no que se refere à comunidade política, à luz da finalidade precípua da tributação de realizar a igualdade em seu duplo compromisso, a autonomia individual e o autogoverno coletivo.
2. Do ponto de vista da autonomia individual, o sigilo bancário é uma das expressões do direito de personalidade que se traduz em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas, qualificadas como arbitrárias ou ilegais, de quem quer que seja, inclusive do Estado ou da própria instituição financeira.
3. Entende-se que a igualdade é satisfeita no plano do autogoverno coletivo por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de seu Povo.
4. Verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem

jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal.

5. A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional.

6. Fixação de tese em relação ao item “a” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”.

7. Fixação de tese em relação ao item “b” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN”. 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

Constatada a disparidade de depósitos bancários com origem não comprovada, a Recorrente é intimada a demonstrar a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito. Os valores, em relação aos quais não foram evidenciadas as origens, presumem receitas omitidas, o que dispensa a autoridade administrativa de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada. Trata-se de ônus da Recorrente de comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nas operações referentes aos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira. Na tributação da omissão de rendimentos ou receitas caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, os depósitos de um mês não servem para comprovar a origem de depósitos havidos em meses subsequentes e a titularidade pertence às pessoas indicadas nos dados cadastrais. Havendo procedimento administrativo instaurado, a prestação, por parte das instituições financeiras, de informações solicitadas pelo órgão fiscal tributário não constitui quebra do sigilo bancário, mas de mera transferência de dados protegidos pelo sigilo bancário às autoridades obrigadas a mantê-los no âmbito do sigilo fiscal.

Verificada a desigualdade nas quantias identificadas a título de desconto de cheques e liquidação de cobrança a revelarem como sendo valores de faturamento cobrados e/ou antecipados pela instituição financeira sem a correlata emissão de notas fiscais correspondentes, a Recorrente deve apresentar um conjunto fático probatório em contrário.

Está registrado no Relatório Fiscal, e-fls. 834-848, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância, que a presente ação fiscal foi programada tendo em vista a representação do Poder Judiciário baseada na operação Athos promovida pela

Polícia Federal (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

6.1) Receita bruta mensal na prestação de serviços em geral

Conforme o *caput* deste item 6, acima, apuramos dois tipos de créditos, dentre os diversos históricos constantes dos extratos bancários, que - em nosso entendimento - formaram o faturamento do empreendimento. São eles: LIQUIDAÇÃO DE COBRANÇA e DESCONTO DE CHEQUES.

A LIQUIDAÇÃO DE COBRANÇA representa os valores de cobranças efetuadas pelo banco. Eles podem decorrer de cobrança simples (recebimento do terceiro e depósito na conta da empresa) e de cobrança descontada (adiantamento de valores à empresa para posterior cobrança bancária, com títulos endossados em favor da casa bancária).

Já o desconto de cheques representa a compra, pelo banco, de cheques de terceiros, pré-datados, cujo favorecido é a empresa.

Desse modo, planilhamos separadamente, nos anos-calendário 2012 e 2013, os diversos créditos com os históricos citados no parágrafo acima, lançando-os como receitas não oferecidas à Tributação no Auto de Infração.

6.2) Depósitos bancários de origem não comprovada

Conforme acima, apuramos que a empresa efetuou em contas bancárias, no período fiscalizado, forte movimentação financeira. Em descompasso estavam as suas declarações do período.

Intimada a comprovar o que fora apurado, a empresa nada respondeu, pelo que nos restou lançar de ofício tais ingressos financeiros como se receitas fossem, na forma da legislação tributária (art. 42 da lei 9.430/1996).

Desse modo, planilhamos, nos anos-calendário 2012 e 2013, os diversos créditos (cujos históricos são diferentes dos mencionados no item 6.1), lançando-os como receitas não oferecidas à Tributação no Auto de Infração.

Importante esclarecer que neste planilhamento foram descontados dos montantes (favorecendo o sujeito passivo) os cheques devolvidos, por mês.

A partir destas informações foi expedida regularmente a Requisição de Movimentação Financeira (RMF) com base no art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001 e Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, e-fls.627-628. Apurou-se divergências entre os valores da movimentação financeira e aqueles declarados pela Recorrente à RFB nos anos-calendário de 2012 e 2013 sem que fossem justificadas, apesar de a Recorrente ter sido intimada.

Do montante da receita bruta apurada de ofício não podem ser excluídos valores tidos como de liquidação de cobrança, duplicata em carteira ou cobrança em carteira que, como

argui a Recorrente, seriam de titularidade de terceiros detentores dos direitos creditícios, já que não foi apresentado um conjunto probatório robusto destes argumentos recursais.

Restaram demonstradas as constituições dos créditos tributários pelos lançamentos de ofício: (a) omissão de receita da atividade de prestação de serviços em geral referente a desconto de cheques e liquidação de cobrança que revelam como sendo valores de faturamento cobrados e/ou antecipados pela instituição financeira sem a correspondente emissão de notas fiscais de prestação de serviços gerais; e (b) omissão de receitas por presunção legal de depósitos bancários de origem não comprovada, cujos valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a instituições financeiras, em relação aos quais a Recorrente, regularmente intimada, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Em decorrência, a autoridade tributária determinou o valor do tributo a ser lançado de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a Recorrente nos anos-calendário de 2012 e 2013 a que corresponder as omissões de receitas. A Recorrente apresentou as DIPJ dos anos-calendário de 2012 e 2013 adotando a forma de tributação do lucro presumido, e-fls. 466-507, e por isso a base tributável foi apurada por esta sistemática (art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995).

Tem-se que não houve acréscimo do valor da receita bruta declarada em DIPJ à base de cálculo apurada de ofício. O montante da receita bruta indicada pela Recorrente em DIPJ não pode ser deduzido da receita omitida, pois com esta não se confunde, uma vez que a Recorrente também não comprovou a procedência de tais valores, tampouco a relação da receita declarada com os valores depositados em sua conta corrente bancária. Tem-se que a “DIPJ, desde a sua instituição, não constitui confissão de dívida, nem instrumento hábil e suficiente para a exigência de crédito tributário nela informado” (Súmula CARF nº 92 e art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

Consta no Acórdão da 3ª Turma da DRJ/RPO/SP nº 14-67.963, de 13.07.2017, e-fls. 1077-1106, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

3. Das Nulidades. Ausência de dedução da receita declarada. Receita bruta mensal na prestação de serviços. Depósitos bancários de origem não comprovada. Aplicação do art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Em quatro tópicos ao longo da peça contestatória, as alegações da Recorrente cingem-se à questionar: i) o modo de apuração da base de cálculo utilizado pela Fiscalização para lançamento dos tributos devidos; ii) a suposta não comprovação da omissão de receitas por parte da empresa, seja a título de prestação de serviços da atividade (cobrança de títulos para terceiros), seja em relação aos depósitos bancários não comprovados registrados em suas contas bancárias, para os quais aduz que houve a identificação da origem; e iii) a aplicação da presunção

legal prevista no art. 42 da Lei 9.430/96 à hipótese dos autos, já que teria havido a comprovação da origem dos recursos movimentados em suas contas de depósito.

A infração apurada decorre de omissão de receita, caracterizada por valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais a titular, regularmente intimada, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Temos, assim, que a apuração baseou-se na Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, que estabelece:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Em que pese a argumentação contrária da Impugnante, trata-se de uma presunção legal de que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, não comprovados com documentação hábil e idônea, constituem receita omitida.

Em relação às presunções de omissão de receita, destaca-se que essas são classificadas pela doutrina como espécies de provas indiretas. A doutrina do Direito Tributário identifica duas espécies distintas: as legais e as simples (comuns). As presunções legais se subdividem em absolutas (*jure et de jure*) e relativas (*jures tantum*). As presunções absolutas não admitem prova em contrário ao fato presumido, já as relativas admitem prova contrária, reputando-se verdadeiro o fato presumido até que a parte interessada prove o contrário.

As presunções legais relativas provocam a chamada “inversão do ônus da prova”, cabendo ao contribuinte provar que o Fisco está equivocado. A falta de adequada comprovação impede o acolhimento do pleito, este é o entendimento expresso pelo novo Código de Processo Civil (Lei 13.105/2015, art. 373, II).

A comprovação da origem dos valores depositados em conta corrente bancária deve ser clara e detalhada, coincidente em origens, datas e valores. Deve ficar claro que o numerário teve origem em valores já tributados pela empresa ou em valores não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte.

Em face da presunção legal, de nada valem simples alegações de que os depósitos bancários – efetuados em conta corrente cuja efetiva titularidade foi assumida pela Impugnante, frise-se –, seriam de terceiros, quando destituídas de provas inequívocas nesse sentido, as quais incumbe à fiscalizada apresentar. Nos termos da legislação em vigor, se não comprovada a origem dos recursos depositados e a não ocorrência do fato gerador, caracterizada está a presunção legal de omissão de receitas.

Acrescente-se que não estão sendo tributados os depósitos em si, mas a renda que eles representam. Os depósitos são, na verdade, apenas a forma, o sinal de

exteriorização pelo qual se manifesta a omissão de receita, quando não comprovada a origem financeira dos recursos utilizados.

Pertinente também registrar o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscal (Carf) acerca da questão, consolidado na Súmula 26:

Súmula CARF nº 26: A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

Repise-se que caberia à empresa provar o "liame fático" entre os recursos movimentados em sua conta corrente e a titularidade destes por parte de terceiros, o que não ocorreu.

A Impugnante tampouco se desincumbiu de tal ônus ao alegar, em sede contestatória, que os depósitos bancários em conta de sua titularidade seriam recursos de determinadas empresas, uma vez que não demonstrou/comprovou qual a natureza das operações envolvendo tais depósitos, de modo a afastar destes a natureza de receita, o que enseja, corretamente, a aplicação presunção legal insculpida no art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Assim constatou a Fiscalização:

Relatório Fiscal Item 4.4:

(...)

Passados todos os prazos dados, a empresa não logrou êxito em apresentar documentação que embasasse pelo menos um dos muitos créditos que ingressaram em sua conta de depósitos e que foram objeto de nossa intimação.

Assim, a sua movimentação financeira poderia ter um tratamento tributário espelhado na legislação já citada, que considera como receitas os depósitos bancários que não foram explicados.

Ressalte-se que a simples identificação nos extratos bancários – meramente nominal – dos sacados/depositantes não tem o condão de comprovar que estes seriam os reais proprietários dos recursos movimentados, mas apenas que referidos recursos deixaram a esfera de disponibilidade econômica daqueles, ou seja, que eles efetivamente repassaram os valores à autuada, seja a título de contrapartida pela prestação de serviços, seja por outro motivo não justificado pela recorrente.

Portanto, não há que se falar em nulidade dos autos de infração pelos motivos de “autuação equivocada”, tanto no tocante à apuração de receita bruta mensal na prestação de serviços, quanto em relação aos depósitos bancários de origem não comprovada, pois também perfeitamente aplicável a presunção do art. 42 da Lei 9.430/96 à hipótese dos autos.

Passamos, então, a analisar a argumentação da autuada de que, para os efeitos de arbitramento da base de cálculo, a Fiscalização teria utilizado como parâmetro

o valor total de créditos nas contas correntes da empresa, no período fiscalizado, não tendo deduzido a receita já declarada, mas acrescentado tal valor para tributar o montante de R\$ 4.863.975,35, o que teria gerado a tributação a maior sobre a Receita Bruta de R\$ 1.000.895,02, situação esta que se repetiu em relação aos demais tributos lançados; o que implicaria na nulidade da autuação, em virtude de tributação indevida e em duplicidade.

Tal alegação também não merece prosperar, pois o lançamento foi efetuado tomando por base as informações já declaradas pela autuada em sua DIPJ para o cálculo do adicional do imposto devido – o qual não foi apurado em DIPJ pela impugnante pois o valor de sua receita declarada mostrou-se inferior ao apurado pela Fiscalização mediante análise da sua movimentação financeira.

Contudo, diversamente do alegado pela autuada, constato que não houve acréscimo do valor da receita declarada em DIPJ à base de cálculo apurada pela Fiscalização, mas apenas calculou-se o imposto adicional tomando por base o lucro presumido informado em DIPJ pela contribuinte. [...]

Cabe observar que o montante da receita bruta indicada pela autuada em DIPJ não pode ser deduzido da receita omitida, pois com esta não se confunde, uma vez que a contribuinte também não comprovou a procedência de tais valores, tampouco a relação da receita declarada com os valores depositados em sua conta corrente bancária.

Temos, assim, que o art. 42 da Lei 9.430/96, fundamento legal da autuação, foi criteriosamente observado pela Fiscalização na apuração da omissão de receitas pela autuada, bem como na reconstituição da base impositiva.

Por tudo até aqui exposto, descabem quaisquer questionamentos acerca da possibilidade de utilização dos valores dos depósitos bancários de origem não comprovada como base de cálculo dos tributos lançados.

A impugnante também alega que o procedimento de RMF (Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira) seria nulo, pois supostamente lavrado em desacordo com o que prescrevem as normas que regem a matéria, uma vez que não constaria dos autos relatório com a motivação da proposta de RMF e que esta seria anterior à resposta da empresa quando intimada para apresentar documentos, que não foram negados.

Compulsando os autos, observo, inicialmente, que a empresa já havia sido intimada, ainda em 2015, a apresentar documentação relativa ao objeto da fiscalização, mediante o Termo de Solicitação de Esclarecimentos 18/2015/Safis/DRF/JFA, de 06/07/2015 (recebido pela fiscalizada em 23/07/2015), o qual foi respondido em 21/08/2015, ocasião em que foi apresentada a documentação acostada às fls. 509/544.

Tal providência assim foi relatada pelo Fiscal responsável:

3) AÇÃO FISCAL EMPREENDIDA POR OUTRA AUTORIDADE FISCAL

Os trabalhos na Receita Federal se iniciaram com o Auditor- Fiscal Diogo Ramalho Vasconcelos. Ele lavrou o TERMO DE SOLICITAÇÃO DE ESCLARECIMENTOS 18/2015/Safis/DRF/JFA em nome da empresa ora fiscalizada. Esse documento solicitava o contrato social da pessoa jurídica, bem como extratos bancários dos anos 2012 e 2013 do Bradesco. A Autoridade Fiscal enviou o documento via correios, tendo o envelope sido devolvido. Motivo:

"mudou-se".

Feita a ciência por outros meios, a Sra. GRACIELI SOARES ALEIXO ofereceu resposta, entregando: o ATO DE CONSTITUIÇÃO DE XGRA COBRANÇAS EIRELI, de 03/07/2012; e os extratos bancários solicitados.

A ação fiscal está inserida no presente e-PAF, entre as fls. 466 e 549.

(...)

4) AÇÃO FISCAL ATUAL

(...)

4.3) Requisição de Movimentação Financeira Disponibilizados os extratos do Bradesco pela própria empresa (vide item 3), realizamos diligência junto àquele banco e pedimos o material acerca do caso -como é de praxe, seguindo a legislação tributária e os métodos usuais de auditoria.

A RMF foi lavrada em 05/02/2016 pela então Delegada Adjunta da Receita Federal em Juiz de Fora, a Auditora-Fiscal Sônia Christina de Oliveira, fls. 627 e 628. A Requisição foi enviada ao Bradesco, que nos entregou documentos e um arquivo digital com a movimentação da conta.

No tocante à necessidade do procedimento de RMF, temos que esta demanda uma análise casuística a cargo da equipe responsável pela ação fiscal, que, no presente caso, constatou serem insuficientes as informações prestadas pela contribuinte. [...]

No mais, vislumbra-se no caso concreto os requisitos para a RMF previstos no art. 6º da Lei Complementar nº 105/2011, bem como a hipótese de indispensabilidade prevista no art. 3º, inciso XI, do Decreto nº 3.724/2001 (regulamento), cujos dispositivos seguem transcritos:

Lei Complementar nº 105/2001

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Decreto nº 3.724/2001 Art. 3º Os exames referidos no § 5º do art. 2º somente serão considerados indispensáveis nas seguintes hipóteses:

(...)

XI - presença de indício de que o titular de direito é interposta pessoa do titular de fato; e (Redação dada pelo Decreto nº 8.303, de 2014) (...) Desta forma, não somente não procede a alegação de nulidade da RMF, como também não há que se cogitar da realização de diligência, posto que restaram elucidados os pressupostos que motivaram aquela requisição.

Além do que, concedeu-se à fiscalizada, por várias intimações, a oportunidade de apresentar os esclarecimentos e documentos pertinentes a sua movimentação financeira (claramente incompatível com a receita declarada), justamente com vistas a apurar a realidade dos fatos e oportunizar à fiscalizada o oferecimento de justificativas sobre os lançamentos ocorridos. Contudo, tal comprovação/justificação não veio a ocorrer.

Com relação aos autos de infração reflexos (CSLL, PIS e Cofins), sendo decorrentes das mesmas infrações tributárias que motivaram a autuação relativa ao IRPJ (lançamento principal), deverá ser aplicada idêntica solução, em face da estreita relação de causa e efeito, até porque não foram trazidos pela Impugnante argumentos específicos contra esses lançamentos.

Assim sendo, o Acórdão da 3ª Turma da DRJ/RPO/SP nº 14-67.963, de 13.07.2017, e-fls. 1077-1106, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

No curso do processo a Recorrente teve oportunidade de produzir o acervo-fático probatório de suas alegações. Porém, a totalidade das divergências não estão comprovadas, pois não foram apresentadas evidências robustas com força probante conjuntural das alegações recursais. A Recorrente não apresenta um conjunto probatório robusto de sua alegação de que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira apurados de ofício têm origem justificada a partir dos recursos utilizados nessas operações.

Ressalte-se que todos os documentos constantes nos autos foram regularmente examinados com minudência, conforme a legislação de regência da matéria. Diferente do entendimento da Recorrente, os supostos fatos indicados na peça recursal não podem ser corroborados, nos termos do art. 145 e art. 147 do Código Tributário Nacional, bem como art. 15, art. 16 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que estabelecem critérios de adoção do princípio da verdade material. O procedimento fiscal decorre de expressa previsão legal que é de observância obrigatória pela autoridade tributária, sob pena de responsabilidade funcional (parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional).

No presente caso não remanescem incertezas a respeito destes ilícitos dos quais decorrem a constituição dos créditos tributários pelos lançamentos de ofício de: (a) omissão de receita da atividade de prestação de serviços em geral referente a desconto de cheques e liquidação de cobrança que revelam como sendo valores de faturamento cobrados e/ou antecipados pela instituição financeira sem a correspondente emissão de notas fiscais de

prestação de serviços gerais; e (b) omissão de receitas por presunção legal de depósitos bancários de origem não comprovada, cujos valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a instituições financeiras, em relação aos quais a Recorrente, regularmente intimada, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Logo, não cabe razão à Recorrente.

Matéria de Ordem Pública

Em questão de penalidade, a legislação tributária adota o princípio da retroatividade benigna, ou seja, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática (art. 106 do Código Tributário Nacional). Trata-se de matéria de ordem pública que deve ser que pode ser conhecida a requerimento da parte ou de ofício, a qualquer tempo e em qualquer instância de julgamento.

Sobre a multa de ofício proporcional qualificada, o Código Tributário Nacional prescreve:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: [...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: [...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, determina:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: [...]

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

A Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, determina:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

A obrigação tributária em sentido amplo inclui o tributo e a penalidade pecuniária. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos e converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária pelo simples fato da sua inobservância (art. 113 do Código Tributário Nacional). Via de regra, a norma jurídica secundária impõe uma sanção em decorrência da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A multa de natureza tributária é uma penalidade pecuniária procedente da lei em razão do inadimplemento de uma obrigação tributária principal ou acessória e expressa a obrigação de dar determinada quantia em dinheiro ao sujeito passivo. Nos termos do art. 3º do Código Tributário Nacional o tributo não é sanção por ato ilícito e assim o tributo e a penalidade pecuniária tributária têm natureza de jurídica de obrigação tributária. Diferentemente é o princípio de que nenhuma pena passará da pessoa do condenado que se aplica ao autor de crime a partir da comprovação do fato típico e antijurídico e da autoria (inciso XLV do art. 5º da Constituição Federal).

Cabe aplicação da multa de ofício proporcional qualificada nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. A modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

Por conseguinte, cabe reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna.

Sujeição Passiva Solidária.

A Recorrente discorda da imputação da sujeição passiva solidária.

O Código Tributário Nacional prevê:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. [...]

Art. 124. São solidariamente obrigadas: [...]

II - as pessoas expressamente designadas por lei. [...]

O responsável, embora não se revista da condição de contribuinte, guarda relação jurídica indireta decorrente de expressa disposição legal secundária dada a vinculação ao fato gerador da respectiva obrigação.

Cabe a aplicação dos enunciados estabelecidos nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF nº 71

Todos os arrolados como responsáveis tributários na autuação são parte legítima para impugnar e recorrer acerca da exigência do crédito tributário e do respectivo vínculo de responsabilidade. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula 130

A atribuição de responsabilidade a terceiros com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN não exclui a pessoa jurídica do pólo passivo da obrigação tributária. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

Súmula CARF nº 172

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

O Código Tributário Nacional estabelece as regras matrizes de responsabilidade tributária e as suas diretrizes. “A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios”. A obrigação de responder pela ocorrência do fato gerador é originalmente do contribuinte. A responsabilidade tributária tem estrutura própria e parte de um pressuposto de fato específico. A relação jurídica que envolve terceiro “em posição de contato com o fato gerador ou com o contribuinte” facilita a arrecadação e assegura o crédito tributário “na condição de garante da Fazenda” (Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 562276/PR, Tema 13).

A responsabilidade de terceiro decorre de norma especial e “evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária,

inconfundível com aquela”. Este terceiro pode ser responsabilizado na hipótese prevista “na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte” que produz dano ao interesse da Fazenda Pública. A previsão legal de solidariedade entre devedores “pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente”. Desse modo, “o pagamento efetuado por um aproveite aos demais”, “a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns” e “a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal” (Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 562276/PR, Tema 13).

Inciso II do art. 124 do Código Tributário Nacional (CTN)

“São solidariamente obrigadas” “as pessoas expressamente designadas por lei” (inciso II do art. 124 do Código Tributário Nacional). Esta solidariedade é denominada de direita, tendo como “validade e eficácia quando a lei que a estabelece” e quando for interpretada de acordo com os propósitos do Código Tributário Nacional (Agravo Regimental no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1153333/SC). A solidariedade tributária para existir é necessária a demonstração desse vínculo participativo na formação do fato gerador, ou ainda a designação legal, que, segundo se entende, somente a presença deste vínculo ou de disposição de lei, autoriza a responsabilização obrigacional. Neste sentido, esta solidariedade pode ser designada por lei ordinária ou lei complementar, inclusive pelo Código Tributário Nacional.

Esta determinação de que a pessoa expressamente designada por lei é solidariamente obrigada impõe que a terceira pessoa que está esteja vinculada ao respectivo fato gerador deve responder necessariamente pela obrigação tributária. Considerando as regras de caráter geral constantes no Código Tributário Nacional, entre outras hipóteses, prevê a corresponsabilidade solidária: (a) da pessoa que tenha interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal é solidariamente obrigada; e (b) do representante de pessoas jurídica é responsável solidariamente pelo crédito correspondente a obrigação tributária resultante de ato praticado com infração de lei (art. 128, inciso I do art. 124 e inciso III do art. 135 do Código Tributário Nacional).

“Deveras, na obrigação solidária, dessume-se a unicidade da relação tributária em seu polo passivo, autorizando a autoridade administrativa a direcionar-se contra qualquer dos coobrigados (contribuintes entre si, responsáveis entre si, ou contribuinte e responsável)”. “Nestes casos, qualquer um dos sujeitos passivos elencados na norma respondem totalmente pela dívida integral” (Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 446955/SC),

Lançamento de Ofício

Está registrado no Demonstrativo de Responsáveis Tributários, e-fls. 867, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

CPF [...]

Nome

GRACIELI SOARES ALEIXO

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária de Direito

Motivação

Recebemos representação do Poder Judiciário informando que a Sra. GRACIELI SOARES ALEIXO era empregada e subordinada ao Sr. AURÉLIO DAVID SALGADO (verdadeiro capitalista) e que mantinha pessoa jurídica em seu nome apenas para movimentar fundos de seu patrão. Nossos estudos e investigações chegaram às mesmas conclusões, pelo que arrolamos a referida como responsável solidária, tudo bastante detalhado no Relatório Fiscal.

Enquadramento Legal A partir de 01/01/2000

Art. 124, inciso II, da Lei nº 5.172/66.

Está registrado no Relatório Fiscal, e-fls. 834-848, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

7) REPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Foi apurada nesta auditoria-fiscal que a empresa se encontra em local incerto e não sabido. Também não cumpriu o dever entregar documentos que embasaram a sua escrita.

Além disso, foi verificada - em tese - que a empresa foi aberta em nome de interposta pessoa, servindo a propósito distinto de seu objeto social declarado (vide item 5).

Desse modo, as pessoas físicas qualificadas no item 7.1, logo abaixo, passaram a figurar como RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS pelo crédito tributário apurado no Auto de Infração (local em que consta também o embasamento legal da referida solidariedade tributária das pessoas físicas).

7.1) Qualificação dos responsáveis [...]

GRACIELI SOARES ALEIXO - proprietária – [...] funcionou como interposta pessoa, abrindo a empresa XGRA para movimentar em seu CNPJ dinheiro de seu patrão.

No presente caso não remanescem incertezas a respeito do correto lançamento de ofício tem como base: (a) os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais a Recorrente regularmente intimada, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações; e (b) as quantias identificadas como desconto de cheques e liquidação de cobrança

revelam como sendo valores de faturamento cobrados e/ou antecipados pela instituição financeira sem a correlata emissão de notas fiscais.

Restou comprovado que a Sra. Gracieli Soares Aleixo era a empresária formalmente responsável pela XGRA Cobranças Eireli e se trata de interposta pessoa.

Consta no Acórdão da 3ª Turma da DRJ/RPO/SP nº 14-67.963, de 13.07.2017, e-fls. 1077-1106, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

4. Da Responsabilidade Solidária de GRACIELI SOARES ALEIXO.

Em sua impugnação, a titular da XGRA COBRANÇAS EIRELI, arrolada como responsável solidária, assim se defendeu:

Os Autos de Infração, apenas e tão somente, classificaram a Impugnante (Gracieli Soares Aleixo) como "pessoa expressamente designada por lei", sendo certo que não existe nenhum tipo de enquadramento automático de "Responsabilidade Solidária" para os efeitos tributários.

Para se estabelecer algum tipo de solidariedade ou de subsidiariedade, por se tratar de uma sanção ou penalidade, cabe à Autoridade Fiscal indicar qual dispositivo de lei estaria sendo violado, de forma com que o Contribuinte possa produzir sua real e efetiva defesa.

Considerando que o Código Tributário Nacional não atribui responsabilidade tributária solidária automática e objetiva aos sócios das sociedades empresárias limitadas, tampouco às empresas individuais de responsabilidade limitada (EIRELI), conforme preceitua o § 6º, do artigo 980- A, do Código Civil, não existe a possibilidade de se aplicar.

Constato, no presente caso, que a responsabilidade da Sra. GRACIELI decorre do fato de que a empresa autuada, uma EIRELI, foi registrada em seu nome e aquela, embora atuando como interposta pessoa (uma vez que o Sr. AURÉLIO seria o titular de fato), também exercia poderes de gerência em relação à empresa, representando-a diretamente em todos os atos perante a Fiscalização.

Ressalve-se que, embora o empresário titular da EIRELI tenha responsabilidade limitada e não possa ser, de forma automática, solidariamente e objetivamente responsabilizado pelas dívidas da pessoa jurídica [...].

A infração à lei restou configurada, *in casu*, pela deliberada omissão de informações sobre rendimentos, uma vez demonstrada a patente divergência entre a receita declarada e a efetivamente auferida pela impugnante, e ante a não comprovação da efetiva realização das atividades em prol do objeto social da pessoa jurídica, encontrado-se sua sede em local incerto e não sabido, como apurado pela Fiscalização em diligência realizada em 29/01/2016 (fls. 567/570), descrita no item 4.1 do Relatório Fiscal.

Observo, ainda, que embora a autuada tenha como sócio de fato (oculto) o Sr. AURÉLIO, a Sra. GRACIELI formalizou a empresa voluntariamente em seu nome e agiu em prol da mesma, o que se percebe pela sua atuação durante todo o procedimento fiscal; não sendo, assim, mera “laranja” (que tão somente empresta seu nome para a criação da pessoa jurídica), pois tinha plena ciência das finalidades para a qual a empresa foi instituída e conscientemente a representava perante terceiros, em atividade típica de mandatários.

Trata-se, portanto, de um caso de interposição real de pessoas, situação bem delineada em artigo da lavra de Alex Lamy de Gouvêa:

A espécie dissimulação apresenta como modalidade subjetiva a interposição de pessoas. Nela, há um estranho entre os contratantes, com o fim de esconder o verdadeiro interessado. Este intermediário é vulgarmente conhecido por testa-de-ferro, homem de palha, empresta-nome, cabeça de pau ou fantoche.

Para Beleza dos Santos, “a interposição de pessoas consiste, assim, em alguém, a quem não pertencem os interesses em causa, praticar um ato jurídico em vez do titular desses interesses” [130].

Adverte Francesco Ferrara [131] que o conceito de interposta pessoa, na doutrina, é dominado por uma confusão inextrincável entre relações de índole heterogênea, fonte de equívocos e contradições.

A primeira distinção que se deve estabelecer é entre a interposição fictícia de pessoas, modalidade de simulação (para alguns doutrinadores, de dissimulação subjetiva) e interposição real de pessoas, configurando verdadeiro mandato sem representação. Como pontua Fernando de Sandy Lopes Pessoa Jorge, “há vantagem em separar as duas situações –interposição real e aparente – a fim de contrariar, quando possível, a tendência corrente de considerar necessariamente a interposta pessoa como um caso de simulação” [132].

Enquanto na interposição real de pessoas, vínculos decorrentes de negócios jurídicos verdadeiramente celebrados são estabelecidos entre interponente e interposto e, depois, entre interposto e o outro contraente (que pode se pretender ocultar, embora não necessariamente se pretenda), na interposição fictícia de pessoas o único vínculo decorrente de um só negócio jurídico se estabelece diretamente entre o interponente e o contraente oculto (que se pretende, necessariamente, ocultar). O interposto, na segunda hipótese, em momento algum intervém efetivamente no negócio celebrado entre interponente e contraente. Apenas empresta seu nome. (Grifou-se) 1 GOUVEA, Alex Lamy de. Entre a verdade e a aparência: a dissimulação nos negócios jurídicos. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 17, n. 3171, 7mar.2012. Disponível em:<<https://jus.com.br/artigos/21224>>. Acesso em:7 jul. 2017.

Concluo, portanto, pela manutenção da Sra. GRACIELI como responsável solidária pelo crédito tributário constituído em face da XGRA COBRANÇAS EIRELI,

Assim sendo, o Acórdão da 3ª Turma da DRJ/RPO/SP nº 14-67.963, de 13.07.2017, e-fls. 1077-1106, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária. Logo não cabe razão à Recorrente.

Responsabilidade por Infrações

Tem-se que “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” (art. 136 do Código Tributário Nacional). Ressalte-se que a “atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional” (art. 142 do Código Tributário Nacional). Ademais, “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece” (art. 3º do Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942).

Jurisprudência e Doutrina

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional). O Parecer Normativo Cosit nº 23, de 06 de setembro de 2013, determina “que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo”. “As decisões proferidas pelo CARF não podem ser enquadradas como práticas reiteradamente observadas e aceitas pelas autoridades administrativas, previstas no art. 100, III, do CTN” (Agravio em Recurso Especial nº 2554882/SP).

Inconstitucionalidade de Lei

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 e Súmula CARF nº 2).

Princípio da Legalidade

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de

janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

Lançamentos Reflexos

O nexo causal entre as exigências de créditos tributários, formalizados em autos de infração instruídos com todos os elementos de prova, determina que devem ser objeto de um único processo no caso em que os ilícitos dependam da mesma comprovação e sejam relativos ao mesmo sujeito passivo (art. 9º do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972). Os lançamentos de CSLL, PIS e Cofins sendo decorrentes da mesma infração tributária, a relação de causalidade que os informa leva a que o resultado do julgamento destes feitos acompanhem aquele que foi dado à exigência de IRPJ.

Dispositivo

Em assim sucedendo voto (a) em não conhecer do recurso voluntário apresentado pelo Recorrente/Aurélio David Salgado e (b) em conhecer dos recursos voluntários a apresentados pelas Recorrente/XGRA Cobranças Eireli e Recorrente/Gracieli Soares Aleixo, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar-lhes provimento em parte para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Paulo Elias da Silva Filho, Redator Designado

Peço vênha para divergir da Ilustre Conselheira Relatora, pelas razões abaixo.

Inicialmente, delimito o presente voto vencedor à questão da responsabilidade solidária da recorrente GRACIELI SOARES ALEIXO, já que quanto aos demais pontos do voto, não houve divergência. Também importante registrar que o recurso voluntário da recorrente GRACIELI SOARES ALEIXO versou somente sobre o afastamento da responsabilidade solidária.

Prosseguindo, o auto de infração imputou responsabilidade solidária à recorrente nos seguintes termos:

Nome GRACIELI SOARES ALEIXO

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária de Direito

Motivação

Recebemos representação do Poder Judiciário informando que a Sra. GRACIELI SOARES ALEIXO era empregada e subordinada ao Sr. AURÉLIO DAVID SALGADO (verdadeiro

capitalista) e que mantinha pessoa jurídica em seu nome apenas para movimentar fundos de seu patrão. Nossos estudos e investigações chegaram às mesmas conclusões, pelo que arrolamos a referida como responsável solidária, tudo bastante detalhado no Relatório Fiscal.

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000

Art. 124, inciso II, da Lei nº 5.172/66. (grifamos)

O texto do referido artigo do CTN é:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

...

II – as pessoas expressamente designadas por lei.

No julgamento de primeira instância, foi mantida a responsabilidade solidária rem relação à ora recorrente.

Em seu recurso voluntário, vide fls. 1138, a recorrente assim se manifestou:

Conforme descrito no quadro antecedente, ao contrário do outro listado como “Responsável Solidário” (**Aurélio David Salgado**), que foi enquadrado no **item “I”** do mesmo artigo 124 do C.T.N., a Recorrente foi enquadrada na condição de “**pessoa expressamente designada por lei**”, mediante o **item “II”**.

Entretanto, **não consta** de nenhum elemento dos Autos de Infração, a especificação e delimitação de **qual Lei teria designado a Recorrente para os efeitos de solidariedade**.

Os Autos de Infração, apenas e tão somente, classificaram a Recorrente (**Gracieli Soares Aleixo**) como “**pessoa expressamente designada por lei**”, sendo certo que não existe nenhum tipo de enquadramento automático de “Responsabilidade Solidária” para os efeitos tributários.

Para se estabelecer algum tipo de solidariedade ou de subsidiariedade, por se tratar de uma **sanção** ou **penalidade**, cabe à Autoridade Fiscal indicar qual dispositivo de Lei estaria sendo violado, de forma com que o Contribuinte possa produzir sua real e efetiva defesa.

Considerando que o Código Tributário Nacional não atribui responsabilidade tributária solidária automática e objetiva aos sócios das sociedades empresárias limitadas, tampouco às empresas individuais de responsabilidade limitada (EIRELI), conforme preceitua o §6.º, do artigo 980-A, do Código Civil, não existe a possibilidade de se aplicar.

As regras de nulidade estão claramente estampadas nos regulamentos do Processo Administrativo Fiscal, em especial no **artigo 59, inciso II, do Decreto n.º 70.235/1972**, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com *status* de Lei Ordinária, bem como, no **artigo 12, inciso II, do Decreto n.º 7.574/2011**, onde ambos reproduzem o mesmo conteúdo:

“II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa”.

Como se vê, não havendo capitulação específica acerca de qual dispositivo legal estaria sendo infringido ou violado, descabe o enquadramento genérico do **artigo 124, inciso II, do C.T.N.**, que apenas informa a aplicação quando se tratar de **“pessoa expressamente designada por lei”**, sendo certo que o Auditor-Fiscal **não indicou qual Lei estaria sendo violada**, bem como, qual Lei estaria amparando seu suposto direito de incluir a Recorrente (**Gracieli Soares Aleixo**) como **“Responsável Solidária”** pelas obrigações tributárias decorrentes dos Autos de Infração objeto desta Impugnação.

Assim, a ausência de fundamentação legal ou fundamentação indevida, para o ato de imposição de sanção tributária, importa em violação literal do direito de defesa do Contribuinte.

...

Comprovando-se os questionamentos anteriores, a 3.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto - SP (DRJ/RPO), em um dos trechos do acórdão, trouxe um fato jurídico bastante complexo, vez que, capitulou a vinculação da Recorrente à autuação fiscal através da indicação de um dispositivo legal que não constou nos Autos de Infração. Senão, vejamos **fls. 1.106, in verbis**:

“Concluo, portanto, pela manutenção da Sra. GRACIELI como responsável solidária pelo crédito tributário constituído em face da XGRA COBRANÇAS EIRELI, com base no art. 135, inciso III, do CTN”.

Assim, não caberia à DRJ/RPO atuar com escopo de Auditoria-Fiscal, pois esta não é sua prerrogativa funcional. Notadamente, a decisão proferida violou integralmente todo e qualquer conceito de imparcialidade. Assim, concluímos que o *decisum* proferido afronta e desestrutura a ordem jurídica tributária.

Entendo que assiste razão à Recorrente.

Vide excerto acima de seu recurso, a recorrente informa que **não sabia qual lei que a designava como responsável solidária**, logo não poderia apresentar manifestação a respeito. De fato, verificamos que há deficiência da capitulação legal e que não era possível à recorrente saber qual lei a designava como responsável.

Embora a conduta da recorrente esteja bem descrita no Relatório Fiscal e esta conduta dê margem, em tese, à responsabilização, o enquadramento legal deficiente, dada a especificidade exigida pelo artigo 124, II, do CTN, não permitiu à recorrente defender-se de forma efetiva.

Uma vez que o enquadramento legal apresentado no auto de infração foi o art. 124, II, prevê a responsabilização das *“pessoas expressamente designadas por lei”*, cabia à Fiscalização, **expressamente, indicar qual a lei que designaria a recorrente como responsável**.

A ausência dessa capitulação legal, de fato, impediu a recorrente de identificar contra qual lei e contra quais argumentos deveria se defender. Verifica-se que restou cerceada sua defesa.

Tal entendimento se coaduna com o artigo 10 do PAF.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

....

IV - a **disposição legal infringida** e a penalidade aplicável;

...

Embora a decisão de primeira instância tenha acrescentado o artigo 135, III do CTN como capitulação legal para a responsabilização, se fosse o caso, tal já deveria ter constado no auto de infração, permitindo assim ao autuado exercer seu direito ao duplo grau de jurisdição.

Entendo que o cerceamento de defesa identificado afasta a responsabilidade solidária, o que é respaldado pelo artigo abaixo do PAF:

Art. 59. São nulos:

...

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou **com preterição do direito de defesa**.

De outro lado, a referida nulidade beneficia somente a recorrente GRACIELI SOARES ALEIXO e exclusivamente no tocante à responsabilidade solidária, não contaminando quaisquer outros assuntos/itens do presente processo.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Paulo Elias da Silva Filho