



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

Processo nº 10803.720013/2012-59
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1101-001.174 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de agosto de 2014
Matéria IRPJ e Reflexos - Omissão de Receitas e Arbitramento
Recorrentes EXPERTISE COMUNICAÇÃO TOTAL LTDA (Responsáveis tributários:
Dagoberto Tenaglia Junior e Manoel Martins de Souza)
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

DECADÊNCIA. MATÉRIA DECIDIDA NO RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA. OBRIGATORIEDADE. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-C do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. APLICAÇÃO DO ART. 150 DO CTN. NECESSIDADE DE CONDUTA A SER HOMOLOGADA. O fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial. CONDUTA A SER HOMOLOGADA. Além do pagamento antecipado e da declaração prévia do débito, sujeita-se à homologação em 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, a informação prestada, pelo sujeito passivo, de sua apuração no período, ainda que por meio de DIPJ, mormente tendo em conta que a escrituração do sujeito passivo é, ainda que parcialmente, admitida como válida pela autoridade fiscal.

SIGILO BANCÁRIO. A utilização de informações de movimentação financeira obtidas regularmente não caracteriza violação de sigilo bancário, sendo desnecessária prévia autorização judicial.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA. A Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o contribuinte titular, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. MULTA DE OFÍCIO. ARGÜIÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. Responde pelo crédito tributário devido pela pessoa jurídica seu representante legal e administrador à época dos fatos quando constatada omissão de receitas associada à falta de escrituração de parte da movimentação bancária e à incapacidade patrimonial da pessoa jurídica de responder pelos créditos tributários devidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em: 1) por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de nulidade do lançamento em razão da quebra de sigilo bancário; 2) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício relativamente ao crédito tributário exonerado em razão de decadência; 3) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO aos recursos voluntário e de ofício relativamente ao principal exigido. 4) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO aos recursos voluntário e de ofício relativamente à multa aplicada; e 5) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário do responsável tributário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Paulo Mateus Ciccone, Marcos Vinícius Barros Ottoni e Marcelo de Assis Guerra.

Relatório

EXPERTISE COMUNICAÇÃO TOTAL LTDA e Dagoberto Tenaglia Junior, já qualificados nos autos, recorrem de decisão proferida pela 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto/SP que, por unanimidade de votos, julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 02/07/2012, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 54.649.270,00.

A exigência decorre do arbitramento dos lucros do 1º trimestre/2007 ao 4º trimestre/2008, a partir das receitas declaradas na sistemática do lucro presumido, acrescida das receitas da atividade consignadas em notas fiscais omitidas, bem como de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, estes verificados apenas nos quatro trimestres do ano-calendário 2008. A autoridade lançadora deduziu os montantes informados em DCTF e agravou a penalidade aplicada sobre os créditos tributários decorrentes de receitas não declaradas.

O procedimento fiscal teve origem na incompatibilidade da movimentação financeira com a receita declarada. Considerando que a contribuinte apresentou apenas parte dos extratos bancários exigidos e ainda intempestivamente, a autoridade fiscal requereu às instituições bancárias a movimentação financeira verificada nos períodos fiscalizados e, confrontando os depósitos bancários com as notas fiscais emitidas (em parte decorrentes de serviços de comissões e em outra parte correspondente a *aquisição do denominado “Expert Card”, a serem entregues a premiados indicados pelos tomadores de serviços*), identificou que do montante movimentado em 2007 (R\$ 302.032.541,92), a parcela R\$ 21.696.539,46 não era justificada por aquelas notas fiscais, o mesmo se verificando no ano-calendário 2008, no que tange à parcela de R\$ 112.643.012,30 do total movimentando de R\$ 193.262.345,77. Intimada, a contribuinte não comprovou a origem dos depósitos bancários excedentes questionados pela Fiscalização.

Confrontando as receitas declaradas com aquelas expressas em notas fiscais emitidas nos períodos fiscalizados, a autoridade lançadora identificou as parcelas omitidas no montante informado em DIPJ, bem como estabeleceu a presunção de omissão de receitas a partir dos depósitos bancários de origem não comprovada, mas isto apenas no ano-calendário 2008 e na parcela excedente à totalidade das notas fiscais identificadas durante o procedimento fiscal. Identificou, ainda, que as bases de cálculo informadas em DACTON eram inferiores às receitas expressas em notas fiscais, e quanto ao regime de apuração adotado para o lançamento observou que:

Embora tendo o contribuinte informado que adotou o regime de caixa para determinação da base de cálculo do lucro presumido nos anos-calendário de 2006 a 2008, ao amparo do que dispõe o § 2º do Artigo 516 do Decreto nº 3.000/99-RIR, os registros inseridos no livro caixa, que contêm registros somente até o mês de maio de 2007, apresentado em meio magnético, não identificam a que nota fiscal corresponde os valores escriturados como recebidos de clientes, na forma exigida por meio da Instrução Normativa SRF nº 104, de 24 de agosto de 1998, em seu Artigo 1º, inciso II e Artigo 85, inciso II, da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002.

Ainda que mencionado livro contivesse a escrituração de todo o período de 2007 e 2008, por não registrar a movimentação financeira, inclusive bancária, na forma do § único do Artigo 527 do RIR/99 – Decreto nº 3.000/99, torna-se imprestável a apuração do IRPJ com base no lucro presumido, impondo-se o arbitramento do lucro, nos termos do Artigo 530, inciso II, alínea “a” do mencionado decreto.

O agravamento da penalidade está justificado pela falta de atendimento à intimação nº 3. Houve, ainda, imputação de responsabilidade tributária a Dagoberto Tenaglia Junior – que figura como representante da atuada na DIPJ do ano-calendário 2007 e como procurador das pessoas jurídicas sócias da atuada nos períodos de 2007 a 2009 – e Manoel Martins de Souza – que figura como representante da atuada na DIPJ dos anos-calendário 2008 a 2010 e como procurador das pessoas jurídicas sócias da atuada em 2010 – pelos motivos assim expressos pela autoridade fiscal:

Tendo em conta que a informação em DIPJ de receita bruta em valor inferior ao correspondente as notas fiscais emitidas e, como consequência, a apuração, declaração e recolhimento de tributos em importâncias inferiores às devidas, constituem a prática de atos com infração de lei, serão arroladas como pessoalmente responsáveis pelo crédito tributário constituído por Auto de Infração as pessoas físicas acima identificadas, ao amparo do que dispõe o Artigo 135, inciso II, da Lei nº 5172/66 – CTN, segundo o qual

A contribuinte impugnou a exigência questionando a quebra de sigilo bancário e asseverando que os valores atuados se referem a meros repasses de valores de terceiros em razão da prestação de serviços de marketing de incentivo e atividades correlatas, análogas a de agências de publicidade. Discordou da presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários, apresentou justificativas para as disparidades entre os créditos bancários e as notas fiscais emitidas, reportou-se a notas fiscais que não foram localizadas para apresentação à Fiscalização, apontou exigências correspondentes a valores já recolhidos e questionou as penalidades aplicadas.

O responsável tributário Dagoberto Tenaglia Júnior discordou da imputação que lhe foi feita por ausência de infração à lei e não configuração de responsabilidade pessoal do impugnante, vez que não era representante legal da atuada à época dos fatos. De toda sorte, acrescenta que não houve omissão de receitas no período.

A Turma Julgadora declarou a decadência dos créditos tributários exigidos no 1º e 2º trimestres de 2007, vez que não houve acusação de dolo, fraude ou simulação e há pagamentos antecipados nestes períodos, de modo que em 02/07/2012 já havia transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos previsto no art. 150, §4º do CTN. No mais, declarou a validade da prova obtida mediante requisição de movimentação financeira às instituições bancárias; observou que a Fiscalização já havia admitido como origem dos depósitos as notas fiscais emitidas em razão de repasses recebidos dos clientes e que a contribuinte não provou ter recebido outros valores para além dos que expressos em notas fiscais; admitiu como depósitos bancários correspondentes a notas fiscais emitidas as parcelas equivalentes a documentos que não foram apresentados à Fiscalização, mantendo a exigência apenas sobre as receitas de comissão expressas em tais documentos; excluiu exigências de Contribuição ao PIS equivocadamente calculadas com alíquota majorada; validou o arbitramento dos lucros; não admitiu a dedução de recolhimentos porque ausente prova de que superariam os valores declarados já deduzidos pela Fiscalização e afirmou a regularidade das penalidades aplicadas. Também foi mantida a imputação de responsabilidade tributária a Dagoberto Tenaglia Júnior porque, além de demonstrada a infração de lei nos termos descritos pela Fiscalização, está

provado nos autos que no ano-calendário 2007 ele era representante da fiscalizada, assim como era procurador das sócias pessoas jurídicas em 2007 e 2008.

O crédito exonerado superou o limite fixado na Portaria MF nº 3/2008, razão pela qual a decisão foi submetida a reexame necessário.

Cientificada da decisão de primeira instância por meio de edital desafixado em 10/10/2013 (fl. 4410), depois de resultar improficua a tentativa de ciência postal (fl. 4408), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 11/10/2013 (fls. 4430/4458), na qual inicialmente reitera a arguição de nulidade do lançamento em razão da utilização de provas ilícitas, obtidas mediante quebra de sigilo bancário sem autorização judicial, consoante exigido nas decisões de Tribunais Superiores que cita. Acrescenta que a quebra de sigilo bancário não era indispensável e que não estão presentes os requisitos legais para sua autorização, vez que não foi observado o *iter procedimental para expedição da Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira – RMF*.

No mérito, aduz que *os valores adotados como base de cálculo dos tributos, por arbitramento, não representam lucro, faturamento ou receita. Decorrem de meros repasses de valores de terceiros, realizados por intermédio da Recorrente*, em razão da prestação de serviços de *marketing de incentivo* e atividades correlatas que descreve. Assevera que *os créditos efetuados nas contas bancárias de titularidade da Recorrente compreendem, portanto, o valor dos prêmios a serem distribuídos e o valor dos serviços prestados, que correspondem a um percentual sobre o valor dos prêmios*. Reporta-se a contrato juntado aos autos, e equipara sua atividade às de agências de publicidade, disciplinada no art. 651 do RIR/99, para concluir que *somente pode ser tributada pelos valores pagos pelos clientes a título de prestação de serviços, ou seja, por suas receitas próprias, decorrentes do efetivo exercício de sua atividade*, citando manifestações judiciais e administrativas em favor de seu entendimento. Destaca, ao final, que *não se pode presumir que a movimentação bancária é receita se restou claro que a receita da Recorrente pela prestação de serviços é apenas uma pequena porcentagem dos valores repassados de seu cliente ao beneficiário da premiação*.

Argumenta, ainda, que a decisão recorrida, embora excluindo parte das omissões de receitas vinculadas a notas fiscais de 2008, não se manifestou *a respeito (i) das notas fiscais apresentadas pela Recorrente relativas ao exercício de 2007, (ii) das notas fiscais canceladas, (iii) dos créditos bancários feitos pelos clientes da Recorrente de forma fracionada e que correspondem às notas fiscais que instruíram a Impugnação, e (iv) dos créditos bancários resultantes de estorno de valores destinados aos prêmios distribuídos nos cartões de beneficiários da campanha desenvolvida pela Recorrente*. Defende que as planilhas apresentadas em impugnação demonstram que os créditos tributados não constituem receita, expõe justificativas para a *não coincidência de valores e datas de notas fiscais com créditos bancários*, apresentando exemplos práticos, e aborda os créditos resultantes de estornos de prêmios não utilizados, concluindo que não ficou claro para a recorrente o critério adotado para exclusão de apenas parte dos depósitos bancários autuados.

Insiste na possibilidade de a Autoridade Fiscal ter notificado os tomadores de serviços para obtenção das informações acerca dos créditos bancários e afirma ofensa ao princípio da verdade material ante a demonstração de *que muitos dos créditos bancários sem origem comprovada na verdade possuem lastro*. Entende, assim, que o auto de infração pode subsistir ante a demonstração de que os créditos bancários correspondem a notas fiscais emitidas pela recorrente.

Afirma confiscatórias as multas aplicadas, arguindo sua inconstitucionalidade, reportando-se a manifestações judiciais e doutrinárias a respeito do tema e defendendo a possibilidade de os órgãos administrativos de julgamento promoverem o controle da constitucionalidade das normas.

Dagoberto Tenaglia Junior foi cientificado da decisão de primeira instância em 13/09/2013 (fl. 4407) e interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 11/10/2013 (fls. 4416/4427), aduzindo que *foi nomeado apenas provisoriamente como administrador da sociedade, para atuar como consultor da empresa, durante a fase de transição da operação para os novos sócios, dado o seu now how na atividade exercida pela empresa* (sic). Reporta-se a procurações que conferem a Fernando Martini e Manoel Martins de Sousa os poderes de gestão, inclusive fiscal, da autuada. Assevera que houve erro material em sua indicação, na DIPJ, como representante legal da autuada, e diz ser irrelevante a percepção, em 2006, de rendimentos na condição de dirigente, sócio ou titular da referida sociedade, vez que a autuação se refere aos anos calendário 2007 e 2008.

Subsidiariamente argumenta que também seria necessário provar que o represente agiu *intencionalmente, com o animus de praticar a conduta típica, mesmo sabendo que o ordenamento jurídico proíbe tal comportamento*. Se inexistia a opção de evitar a prática dolosa, a pessoa não poderá ser considerada responsável.

Aduz que não houve prova do dolo, e que este é essencial para aplicação do art. 135 do CTN, vez que para os casos de mera culpa aplica-se o art. 134 do CTN. No caso, o *dolo do Recorrente foi simplesmente presumido em razão da alegada falta de escrituração do livro caixa e/ou diário e razão, bem como de suposta omissão de receita*. A inexistência de dolo é evidenciada pelo cancelamento parcial da exigência mediante aplicação do disposto no art. 150, §4º do CTN, e reforçada pela apresentação de documentos para afastar a imputação de omissão de receitas.

Invoca o princípio da verdade material para se opor a adoção de *meras presunções ou alusões ao cunho doloso, desprovidas de provas*. Cita doutrina e jurisprudência administrativa e opõe-se à expansão do alcance do preceito fixado no art. 135 do CTN à simples omissão de receitas, sob pena de *impunidade potencial da pessoa jurídica e, em última análise, ao esvaziamento da independência patrimonial desta*. De toda sorte, acrescenta que não houve omissão de receitas, mas mero repasses de terceiros, e pede a declaração de insubsistência do auto de infração.

Manoel Martins de Sousa foi cientificado por edital desafixado em 10/10/2013 (fl. 4414), depois de resultar improficua a tentativa de ciência postal (fls. 4411/4413), e não se manifestou nos autos.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Preliminarmente a contribuinte afirma a nulidade do lançamento em razão da utilização de provas ilícitas, obtidas mediante quebra de sigilo bancário sem autorização judicial, porém tal procedimento tem amparo no art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001, objeto do Recurso Extraordinário nº 601.314, mas que ainda aguarda julgamento no Supremo Tribunal Federal em rito de repercussão geral, sob relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski. A decisão que reconheceu a repercussão geral desta matéria foi assim ementada:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. SIGILO BANCÁRIO. Fornecimento de informações sobre movimentação bancária de contribuintes, pelas instituições financeiras, diretamente ao fisco, sem prévia autorização judicial (lei complementar 105/2001). Possibilidade de aplicação da lei 10.174/2001 para apuração de créditos tributários referentes a exercícios anteriores ao de sua vigência. Relevância jurídica da questão constitucional. Existência de repercussão geral.

Assim, como ainda não foi editada decisão definitiva de mérito no referido recurso extraordinário, nada há que imponha a reprodução, pelos Conselheiros, no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, do entendimento manifestado pelo Supremo Tribunal Federal em outros casos semelhantes, até porque o Decreto nº 70.235/72 somente autoriza os órgãos administrativos de julgamento a afastar a aplicação de lei que tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

É certo que o art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 foi objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal em caso concreto que ali chegou por meio do Recurso Extraordinário nº 389.808, decidido em 10/05/2011 nos termos da seguinte ementa:

SIGILO DE DADOS – AFASTAMENTO. Conforme disposto no inciso XII do artigo 5º da Constituição Federal, a regra é a privacidade quanto à correspondência, às comunicações telegráficas, aos dados e às comunicações, ficando a exceção – a quebra do sigilo – submetida ao crivo de órgão equidistante – o Judiciário – e, mesmo assim, para efeito de investigação criminal ou instrução processual penal. SIGILO DE DADOS BANCÁRIOS – RECEITA FEDERAL. Conflita com a Carta da República norma legal atribuindo à Receita Federal – parte na relação jurídico-tributária – o afastamento do sigilo de dados relativos ao contribuinte.

Contudo, a Procuradoria Geral da República opôs embargos de declaração a esta decisão, os quais aguardam julgamento, estando conclusos ao relator desde 09/11/2011, de modo que não se verificou o trânsito em julgado, não se podendo falar, aqui, da existência de *decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal*, declarando a inconstitucionalidade do dispositivo legal que autoriza o procedimento aqui utilizado para reunião das provas que fundamentam a exigência.

Ademais, em recente decisão publicada em 01/07/2013, a 4ª Turma do Tribunal Regional da 3ª Região assim se manifestou nos autos do Agravo de Instrumento nº 2012.03.00.004864-1/SP:

AGRAVO DE INSTRUMENTO - EXECUÇÃO FISCAL - INCLUSÃO DE EMPRESA - DECADÊNCIA - QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO SEM AUTORIZAÇÃO JUDICIAL.

1. A matéria relativa à inconstitucionalidade da quebra de sigilo bancário pela fiscalização sem autorização judicial ainda não se encontra dirimida no âmbito do C. Superior Tribunal Federal e atualmente encontra-se afetada ao plenário em sede de repercussão geral no RE 601.314.

2. Embora deva ser respeitado o direito à privacidade, não podem ser anulados outros vetores da Constituição Federal, tais como o princípio da igualdade na tributação e o princípio da capacidade contributiva.

3. Conquanto a regra seja a proteção do sigilo bancário, se a situação fática apresentar-se de modo suspeito, de rigor a verificação da movimentação bancária.

4. A prerrogativa conferida ao fisco pela Lei Complementar nº 105/2001 não lhe permite, a seu talante, devassar a vida de quem quer que seja. A quebra do sigilo bancário, como restrição do direito à privacidade do cidadão, somente há de ser permitida ante a necessidade do procedimento, a bem de interesses igualmente insculpidos na nossa Constituição e seguindo o devido processo legal.

5. Há de ser resguardada a privacidade do indivíduo e protegido o interesse público, que exsurge da necessidade de que todos sejam tratados de maneira isonômica, inclusive no campo da tributação.

6. Aplicação dos princípios da Unidade da Constituição e da mútua cedência, mediante interpretação harmônica dos dispositivos constitucionais.

7. A quebra do sigilo bancário não pode ser feita de forma desmedida, qualquer abuso da autoridade poderá ser analisado pelo Poder Judiciário, que deverá conformar a atividade fiscal aos exatos termos de sua atuação vinculada, sob pena de se permitir que seja transformada a prerrogativa constante da Lei n. 10.174/01 em mecanismo de perseguições e desmandos.

8. O magistrado deve verificar, caso a caso, se o sigilo bancário há de ser compatibilizado com outros princípios norteadores da Constituição, ou se, no caso em concreto, tal quebra afrontaria diretamente direito insculpido na Constituição.

9. A situação fática apresentou-se de modo suspeito, fazendo-se necessária a verificação da movimentação financeira da executada, para comprovar a confusão patrimonial entre a ela e as novas pessoas jurídicas criadas para dar continuidade às atividades que exercia anteriormente.

10. Ante o panorama fático, não se vislumbra inconstitucionalidade ou ilegalidade na quebra de sigilo bancário e de movimentação financeira sem autorização judicial.

11. O Código Tributário Nacional disciplina a decadência, em decorrência da anulação do lançamento anteriormente efetivado, no seu artigo 173, inciso II, mas somente o vício formal enseja a aplicação deste dispositivo.

12. A anulação do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária não é considerado vício formal pela jurisprudência assente do E. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 392.

13. Impossibilidade de se aferir a imutabilidade da decisão administrativa que anulou o lançamento e de se examinar a arguição de decadência, que poderá ser melhor dirimida em sede de eventuais embargos à execução, com ampla dilação probatória.

14. Agravo de instrumento desprovido.

A Desembargadora Federal Marli Ferreira abordou os efeitos do julgamento do Recurso Extraordinário nº 389.808/PR nos seguintes termos:

Ressalte-se, contudo, que o Plenário do C. Supremo Tribunal Federal, em apertada votação (4 votos vencidos), obistou o acesso da Receita Federal, com base na Lei Complementar nº 105/01, na Lei nº 10.174/01 e no art. 4º do Dec. 3.724, de 10/01/2001, aos dados bancários dos contribuintes, sem autorização judicial, quando do julgamento do RE nº 389808/PR, de relatoria do e. Ministro MARCO AURÉLIO, cujo acórdão vem assim ementado:

'SIGILO DE DADOS - AFASTAMENTO. Conforme disposto no inciso XII do artigo 5º da Constituição Federal, a regra é a privacidade quanto à correspondência, às comunicações telegráficas, aos dados e às comunicações, ficando a exceção - a quebra do sigilo - submetida ao crivo de órgão equidistante - o Judiciário - e, mesmo assim, para efeito de investigação criminal ou instrução processual penal. SIGILO DE DADOS BANCÁRIOS - RECEITA FEDERAL. Conflita com a Carta da República norma legal atribuindo à Receita Federal - parte na relação jurídico-tributária - o afastamento do sigilo de dados relativos ao contribuinte.' (RE 389808/PR, Tribunal Pleno, Dje 09-05-2011)

Ocorre que essa Corte Superior ostenta posicionamentos díspares acerca da matéria, como se depreende dos acórdãos a seguir transcritos:

'PENAL E PROCESSUAL PENAL. INQUÉRITO. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. COMPARTILHAMENTO DAS INFORMAÇÕES COM A RECEITA FEDERAL. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I - Não é cabível, em sede de inquérito, encaminhar à Receita Federal informações bancárias obtidas por meio de requisição judicial quando o delito investigado for de natureza diversa daquele apurado pelo fisco. II - Ademais, a autoridade fiscal, em sede de procedimento administrativo, pode utilizar-se da faculdade insculpida no art. 6º da LC 105/2001, do que resulta desnecessário o compartilhamento in casu. III - Agravo regimental desprovido.'(grifei)

(Inq 2593 AgR/DF, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, DJe 15-02-2011)

'RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TUTELA DE URGÊNCIA (PODER GERAL DE CAUTELA).

REQUISITOS. AUSÊNCIA. PROCESSUAL CIVIL. REFERENDO DE DECISÃO MONOCRÁTICA (ART. 21, V DO RISTF). CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. DADOS BANCÁRIOS PROTEGIDOS POR SIGILO . TRANSFERÊNCIA DE INFORMAÇÕES SIGILO SAS DA ENTIDADE BANCÁRIA AO ÓRGÃO DE FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL SEM PRÉVIA AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. LEI COMPLEMENTAR 105/2001. LEI 10.174/2001. DECRETO 3.724/2001. A concessão de tutela de urgência ao recurso extraordinário pressupõe a verossimilhança da alegação e o risco do transcurso do tempo normalmente necessário ao processamento do recurso e ao julgamento dos pedidos. Isoladamente considerado, o ajuizamento de ação direta de inconstitucionalidade sobre o tema é insuficiente para justificar a concessão de tutela de urgência a todo e qualquer caso. Ausência do risco da demora, devido ao considerável prazo transcorrido entre a sentença que denegou a ordem e o ajuizamento da ação cautelar, sem a indicação da existência de qualquer efeito lesivo concreto decorrente do ato tido por coator (21.09.2001 - 30.06.2003). Medida liminar não referendada. Decisão por maioria.'

(AC 33 MC/PR, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Rel. p/ Acórdão: Min. JOAQUIM BARBOSA, DJe 10-02-2011)

Observe-se que, nessa Cautelar, considerou-se que, em razão da ausência de decisão do próprio Supremo Tribunal Federal nas ações diretas nas quais se discute a constitucionalidade das leis que autorizam a requisição de informações bancárias pela Receita Federal (ADI 2386/DF, ADI 2390/DF e ADI 2397/DF), não haveria verossimilhança da alegação. Restou ressaltado, ainda, o princípio da presunção de constitucionalidade das leis.

Ao longo de sua abordagem a recorrente também menciona que a quebra de sigilo bancário não era indispensável e que não foi observado o *iter procedimental para expedição da Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira – RMF*. Não desenvolve, porém, seus argumentos, e a questão, antes veiculada em impugnação, foi validamente afastada pela autoridade julgadora de 1ª instância nos seguintes termos:

Quanto à indispensabilidade das informações relativas à movimentação financeira, prevista no § 5º do art. 2º, do referido Decreto, recorde-se que a autoridade fiscal consignou ter intimado a pessoa jurídica desde o Termo de Início cientificado em 09/05/2011 (fls. 02/03) a apresentar seus extratos bancários, tendo sido apresentados em 10/06/2011, após o prazo concedido, parte dos extratos solicitados, quais sejam, apenas aqueles emitidos por duas instituições financeiras em que eram mantidas contas (Bradesco e HSBC).

Assim, não se cogita de inexistência de motivação para requisição de movimentação financeira, especialmente diante da falta de atendimento da intimação no prazo determinado – hipótese arrolada, por outro lado, no art. 3º do mesmo Decreto:

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

[...]

VII - previstas no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996;

[...]

Por sua vez, o art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece:

....

I - embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens,

movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição do auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;

Nesse contexto é que em 07/06/2011 foram expedidas as RMF de fls. 174/197, estando expressamente nelas consignado que a requisição era indispensável ao andamento do procedimento de fiscalização em curso. [Destaque acrescido].

Ainda registre-se que, no presente caso, como reproduzido acima, consta dos autos o relatório circunstanciado que embasa a expedição de RMF. Mesmo assim, é oportuno transcrever o que dispõe o Decreto nº 3.724, de 2001:

Art. 4º Poderão requisitar as informações referidas no § 5º do art. 2º as autoridades competentes para expedir o MPF.

§ 1º A requisição referida neste artigo será formalizada mediante documento denominado Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) e será dirigida, conforme o caso, ao:

I - Presidente do Banco Central do Brasil, ou a seu preposto;

II - Presidente da Comissão de Valores Mobiliários, ou a seu preposto;

III - Presidente de instituição financeira, ou entidade a ela equiparada, ou a seu preposto;

IV - Gerente de agência.

§ 2º A RMF será precedida de intimação ao sujeito passivo para apresentação de informações sobre movimentação financeira, necessárias à execução do MPF.

[...].

§ 5º A RMF será expedida com base em relatório circunstanciado, elaborado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal encarregado da execução do MPF ou por seu chefe imediato.

§ 6º No relatório referido no parágrafo anterior, deverá constar a motivação da proposta de expedição da RMF, que demonstre, com precisão e clareza, tratar-se de situação enquadrada em hipótese de indispensabilidade prevista no artigo anterior, observado o princípio da razoabilidade.

[...]

§ 8º A expedição da RMF presume indispensabilidade das informações requisitadas, nos termos deste Decreto.

Art.5º As informações requisitadas na forma do artigo anterior:

I - compreendem:

a) dados constantes da ficha cadastral do sujeito passivo;

b) valores, individualizados, dos débitos e créditos efetuados no período;

II - deverão:

a) ser apresentadas, no prazo estabelecido na RMF, à autoridade que a expediu ou aos Auditores-Fiscais da Receita Federal responsáveis pela execução do MPF correspondente;

b) subsidiar o procedimento de fiscalização em curso, observado o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996;

c) integrar o processo administrativo fiscal instaurado, quando interessarem à prova do lançamento de ofício.

[...]

O Decreto estabelece a necessidade de elaboração de relatório circunstanciado pelo auditor-fiscal encarregado da execução do MPF ou por seu chefe imediato – o que foi feito no presente caso - , documento que serviu de base para a expedição da

RMF, esta destinada à instituição financeira. De todo modo, observe-se que tal relatório não se destina ao fiscalizado, mas tem a finalidade única e exclusiva de demonstrar à autoridade administrativa responsável de que se trata de situação enquadrada em hipótese de indispensabilidade a ensejar a expedição de RMF.

Ainda, a alínea “c”, do inciso II, do art. 5º, prevê que as informações requeridas nos citados documentos devem obrigatoriamente integrar o processo administrativo fiscal instaurado, quando interessarem à prova do lançamento de ofício.

No presente caso, além de indiscutível a existência de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e inequívoca a caracterização de uma das hipóteses autorizadoras da requisição de informações relativas a operações financeiras, a Fiscalização fez constar as informações requisitadas (fls. 206/2205), relativas à movimentação bancária da pessoa jurídica, as quais deram azo à imputação de omissão de receitas com fundamento em créditos bancários de origem não comprovada no ano-calendário de 2008.

Conclui-se, portanto, ser injustificável a arguição de inobservância do iter procedimental para expedição de RMF. Recorde-se, ainda, que o § 8º, do art. 4º do Decreto nº 3.724, de 2001, prevê expressamente que a expedição da RMF presume indispensabilidade das informações requisitadas, nos termos deste Decreto.

Por estas razões, deve ser REJEITADA a arguição de nulidade do lançamento em razão do acesso às informações bancárias da pessoa jurídica autuada.

Em preliminar a autoridade julgadora de 1ª instância também reconheceu de ofício a decadência de parte dos créditos tributários lançados, nos seguintes termos:

Ainda, preliminarmente, cumpre verificar de ofício a regularidade do lançamento, em face da fluência do prazo decadencial. Adotam-se aqui os ensinamentos de Luiz Henrique Barros de Arruda In Processo Administrativo Fiscal (2ª ed., Brasília, Esaf, 1994, pág. 85), no sentido de se considerar a decadência do direito de efetuar o lançamento, hipótese de extinção da obrigação tributária principal formalizada a destempo, que por força do princípio da moralidade administrativa, deve ser reconhecida de ofício, independentemente de pedido do interessado.

Segundo Alberto Xavier In Do lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário (2ª ed., Rio de Janeiro, Editora Forense, 2001, pág. 333), a decadência do direito de lançar estaria incluída no rol dos fatos de conhecimento oficioso do órgão de julgamento.

No que tange à contagem do prazo decadencial, cumpre fazer remissão às disposições do CTN:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

...

§4º. Se a Lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

.....

Tal norma, ao estabelecer o prazo de 5 (cinco) anos para homologação tácita, a contar da ocorrência do fato gerador, reduziu o limite temporal para autuação do

Fisco, estabelecido, de forma genérica, também pelo Código Tributário Nacional, no art. 173, abaixo transcrito:

“Art. 173 – O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único – O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.

*Verifica-se que, ao estabelecer um prazo mais curto para constituição do crédito tributário, o legislador pressupôs, além da ausência de dolo, fraude ou simulação, a existência de **pagamento prévio**, o qual daria ao Fisco conhecimento da atividade exercida pelo contribuinte. Assim, a antecipação do pagamento é condição essencial para haver homologação. Esse é o fato positivo que, uma vez conhecido, move a autoridade a iniciar os procedimentos a fim de aferir a regularidade da satisfação da obrigação principal.*

Conclui-se, portanto, que se sujeitam às normas aplicáveis ao lançamento por homologação os créditos tributários já satisfeitos, ainda que parcialmente, por via do pagamento.

Nesse sentido têm decidido o Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

NORMAS PROCESSUAIS. PRELIMINAR. DECADÊNCIA. A decadência dos tributos lançados por homologação, **uma vez havendo antecipação de pagamento, é de cinco anos a contar da data da ocorrência do fato gerador (CTN, art. 150, § 4º).** Em não havendo antecipação de pagamento, aplica-se o artigo 173, I, do CTN, quando o termo a quo para fluência do prazo prescricional será o do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. [Acórdão 198-00033 – Recurso 153088 - Sessão de 16/09/2008 – destaques acrescidos]

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício: 2001 EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. DECADÊNCIA. **Existindo os pagamentos** dos tributos apurados relativos aos fatos geradores ocorridos até 30/06/2013 e **não constatado dolo, fraude ou simulação** do sujeito passivo, o prazo decadencial a ser observado é o previsto no **§ 4º do art. 150 do CTN**, impondo-se que seja reconhecida a decadência dos lançamentos efetuados relativos aos tributos lançados (IRPJ, CSLL, PIS e Cofins), relativas aos fatos geradores ocorridos até 30 de junho de 2000. Aplicação do entendimento do STJ no Resp. 973733/SC, nos termos do art. 62-A do Regimento Interno do CARF. [Acórdão 1302-001.135 – Sessão de 09/07/2013 – destaques acrescidos]

Decadência. Lançamento por Homologação. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação e **quando efetuado o pagamento antes de qualquer procedimento do ente tributante** para constituir, de ofício, o crédito tributário, o Fisco dispõe de **5 (cinco) anos, a contar da data de ocorrência do fato gerador**, para efetuar o lançamento, sob pena de perda do direito de lançar.

Sendo a decadência matéria de ordem pública, pode ser apreciada de ofício pelo julgador tributário, independente de provocação da autuada.

No caso, tendo os Autos de Infração, relativos ao período de 01/01/2002 a 31/12/2002, sido cientificados à autuada em 08/11/2007, encontram-se decaídas as exigências de IRPJ e CSLL do 1o., 2o. e 3o. trimestres de 2002 e os lançamentos de PIS e COFINS dos fatos geradores de janeiro/2002 a outubro/2002, mantidos os demais períodos. [Acórdão 1301-001.202 – Sessão de 07 de maio de 2013 – destaques incluídos]

Ainda, no mesmo sentido, pronunciou-se o Superior Tribunal de Justiça, em acórdão exarado em 07/04/2000, em Embargos de Divergência, no Recurso Especial nº 101.407/SP, publicado no Diário de Justiça de 08/05/2000, com a seguinte ementa:

“TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; **a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo.** Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional (...)” *(destaques acrescidos)*.

Também no Recurso Especial nº 695.045 - RS (2004/0145619-0), julgado em 16 de fevereiro de 2006, por acórdão relatado pelo Exmo. Ministro Teori Albino Zavascki, decidiu o STJ, conforme ementa de seguinte teor:

“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL: (A) PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SE NÃO HOUVE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (CTN, ART. 173, I); (B) FATO GERADOR, CASO TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO, AINDA QUE PARCIAL (CTN, ART. 150, § 4º). PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO.

1. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual ‘o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado’.

2. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN, ‘ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa’ e ‘opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa’ —, há regra específica. Relativamente a eles, **ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN.** Precedentes da 1ª Seção: ERESP 101.407/SP, Min. Ari Pargendler, DJ de 08.05.2000; ERESP 279.473/SP, Min. Teori Zavascki, DJ de 11.10.2004; ERESP 278.727/DF, Min. Franciulli Netto, DJ de 28.10.2003.

3. Tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, mas ausente a antecipação do pagamento, ainda que parcial, há de se aplicar a norma prevista no art. 173, I, do CTN, contando-se o prazo quinquenal a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador (1989). Portanto, a contagem do prazo teve início em 01.01.1991 e, em junho/96, já havia decaído o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário. *(destaques acrescidos)*

Ainda acerca da matéria tem-se a decisão do STJ, em Recurso Repetitivo, prolatada no Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), relatado pelo Ministro Luiz Fux, que tem a seguinte ementa:

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

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

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

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

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

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

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

No que se refere à decadência das Contribuições Sociais, o entendimento administrativo vinha se consolidando no sentido de ser de dez anos o prazo para a constituição do crédito tributário, nos termos do artigo 45 da Lei nº 8.212, de 24 de Julho de 1991. No entanto, em 20/06/2008, foi publicada no Diário Oficial da União, a Súmula Vinculante nº 08, do Supremo Tribunal Federal, com o seguinte teor:

“Súmula Vinculante nº 8 STF:

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

Por seu turno, o art. 2º da Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006, define os efeitos da edição de súmula vinculante nos seguintes termos:

“Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas

esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei. ”

Dentro desse contexto, o Parecer PGFN/CAT nº 1.617, de 2008, aprovado por Despacho do Ministro da Fazenda em 18/08/2008, estabeleceu orientações a serem observadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em face da edição pelo Supremo Tribunal Federal da Súmula Vinculante nº 8, assim dispondo quanto à fixação do dies a quo dos prazos decadenciais das contribuições para a seguridade social, uma vez afastadas do mundo jurídico as normas contidas nos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 1991:

“Parecer PGFN/CAT nº 1.617, de 2008:

d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

e) para fins de cômputo do prazo de decadência, **tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN**;

(...)” *destaque incluído*

No presente caso, verifica-se a existência de pagamentos efetuados para os tributos objeto de lançamento, conforme pesquisa abaixo, tendo sido, inclusive, considerados na autuação, como adiante se verá.

[...]

Nestas circunstâncias e não tendo sido expressamente imputada pela Fiscalização a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, impõe-se adotar a contagem do prazo decadencial pelo art. 150, § 4º, do CTN.

Assim, tendo em conta que a exigência em questão abrange fatos geradores a partir de 31/01/2007 e a ciência da autuação à contribuinte pessoa jurídica ocorreu em 02/07/2012, impõe-se reconhecer a ocorrência de decadência para fatos geradores anteriores a 02/07/2007 (1º e 2º trimestres de 2007).

Os pagamentos estão demonstrados na decisão sob reexame, e inclusive foram admitidos como redutores da exigência, a partir dos valores declarados em DCTF, com exceção das exigências de COFINS e de Contribuição ao PIS de fevereiro/2007 a junho/2007 (fl. 46 e 63), mas isto possivelmente em razão de erro na elaboração do lançamento, visto que as parcelas redutoras foram reconhecidas no Termo de Verificação Fiscal à fl. 79.

A matéria sob reexame tem seu julgamento afetado pelas novas disposições do Regimento Interno do CARF, alterado por meio da Portaria MF nº 586/2010, para passar a conter, em seu Anexo II, o seguinte artigo:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

E, relativamente à contagem do prazo decadencial na forma do art. 150, do CTN, o Superior Tribunal de Justiça já havia decidido, na sistemática prevista pelo art. 543-C do Código de Processo Civil, o que consta da anterior reprodução da ementa do acórdão proferido nos autos do REsp nº 973.733/SC, publicado em 18/09/2009.

Extrai-se deste julgado que o fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos.

Resta claro, a partir da ementa transcrita, que é necessário haver uma conduta objetiva a ser homologada, sob pena de a contagem do prazo decadencial ser orientada pelo disposto no art. 173 do CTN. E tal conduta, como já se infere a partir do item 1 da referida ementa, não seria apenas o pagamento antecipado, mas também *a declaração prévia do débito*.

Relevante notar, porém, que, no caso apreciado pelo Superior Tribunal de Justiça, a discussão central prendia-se ao argumento da recorrente (Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS) de que o prazo para constituição do crédito tributário seria de 10 (dez) anos, contando-se 5 (cinco) anos a partir do encerramento do prazo de homologação previsto no art. 150, §4º do CTN, como antes já havia decidido aquele Tribunal. Por esta razão, os fundamentos do voto condutor mais se dirigiram a registrar a inadmissibilidade da *aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, §4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal*.

Em consequência não há, naquele julgado, maior aprofundamento acerca do que seria objeto de homologação tácita na forma do art. 150 do CTN, permitindo-se aqui a livre convicção acerca de sua definição.

Diante deste contexto, é válido interpretar que o art. 150 do CTN exige o exercício de uma atividade atribuída ao sujeito passivo por lei. Mas esta atividade, que já se admitiu também ser, além do pagamento, a declaração prévia do débito, somente se constitui como tal quando confirmado que ela tem respaldo na escrituração comercial e fiscal do sujeito passivo, sob pena de admitir-se como atividade passível de homologação pelo tempo apenas a informação vazia de um valor em declaração, ou mesmo em DARF.

Por tais razões, esta Conselheira tem se manifestado reiteradamente contra a homologação tácita de recolhimentos ou declarações de débitos se, no curso do procedimento fiscal, o sujeito passivo deixa de apresentar ao Fisco os elementos de sua escrituração e sujeita-se ao arbitramento dos lucros.

No presente caso, o lucro foi arbitrado, mas não por falta de apresentação da escrituração, e sim em razão das falhas na elaboração do Livro Caixa, que não exibia a correlação entre as notas fiscais recebidas e os registros correspondentes, consoante orientam os atos normativos da Receita Federal, com vistas a implementar o requisito legal de que tal livro permita identificar a movimentação financeira do sujeito passivo. Para além disso, em que pese o descumprimento daquele requisito formal, suficiente para transposição da forma de apuração do lucro de presumido para arbitrado, a autoridade fiscal logrou identificar as notas fiscais emitidas pelo sujeito passivo e no ano-calendário 2007 sequer imputou-lhe omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, admitindo em seu benefício que o valor total das notas fiscais emitidas era compatível com a movimentação financeira do período.

Frente a tais circunstâncias, conclui-se que a escrituração do sujeito passivo foi parcialmente admitida pela Fiscalização, e assim presta-se a atribuir conteúdo aos pagamentos e aos débitos declarados nos períodos de janeiro a junho/2007, razão pela qual já

havia se verificado, de fato, a homologação tácita de sua apuração no momento do lançamento (02/07/2012).

Por tais razões, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício relativamente ao crédito tributário exonerado em razão da declaração de ofício da decadência.

No mérito, a recorrente discorre sobre sua atividade e assevera que os valores adotados como base de cálculo para o lançamento não representam *lucro, faturamento ou receita* porque *decorrem de meros repasses de valores de terceiros*. Observa-se, porém, que o procedimento fiscal contemplou estas peculiaridades, e não só admitiu provada a origem dos depósitos bancários que demonstrou vinculados às operações de repasse, como também, mesmo nos casos em que esta correlação não foi estabelecida, aceitou que as notas fiscais remanescentes foram recebidas por meio de crédito bancário, reputando sem origem apenas os depósitos bancários excedentes à totalidade das notas fiscais emitidas.

Destaque-se, também, que a autoridade fiscal não imputou à contribuinte presunção de omissão de receitas, a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, no ano-calendário 2007. Consoante descrito no Termo de Verificação Fiscal, os depósitos bancários, naquele período, superaram em R\$ 21.696.539,46 os valores expressos a título de receitas e de repasses nas notas fiscais, diferença equivalente a 7,18% do total movimentado (R\$ 323.729.081,41). Os depósitos bancários de origem não comprovada nesta análise preliminar foram relacionados às fls. 2889/3073, porém, examinando os *elementos disponíveis, livro caixa, com registros até maio de 2007, livro registro de notas fiscais de prestação de serviços, DIPJ, DACON e notas fiscais*, a autoridade lançadora concluiu que as receitas da atividade estavam ali representadas e limitou a exigência aos valores de comissão que, constantes das notas fiscais, não foram escriturados ou oferecidos à tributação.

Já com referência ao ano-calendário 2008, os demonstrativos de fls. 2828/2888 evidenciam, precisamente, os depósitos bancários que foram vinculados às notas fiscais emitidas, correlacionando-os com os valores informados como tributados e não tributados pelo ISS, quais sejam, as receitas de comissão e os repasses recebidos pela contribuinte. Deste confronto, subsistiram sem correspondência com os depósitos bancários as notas fiscais demonstradas às fls. 2798/2827, assim como restaram sem comprovação da origem os depósitos bancários individualizados às fls. 3074/3141 (ano-calendário 2008).

Ressalte-se que desde o início das análises a autoridade fiscal constatara que, mesmo admitindo-se verdadeiras as informações prestadas pela contribuinte, no sentido de que recebera de seus clientes o montante de R\$ 80.621.864,16, composto por receitas (R\$ 3.646.437,52) e repasses (R\$ 76.975.018,99), os créditos bancários do ano-calendário 2008 superavam aquele montante em 139,72%, totalizando R\$ 193.262.345,77.

Frente a este contexto, a autoridade lançadora cientificou a contribuinte dos demonstrativos antes mencionados, apresentando-lhe *arquivos magnéticos com as notas fiscais emitidas no ano-calendário de 2008, coincidentes e não coincidentes com créditos bancários, bem como dos créditos a examinar/comprovar*, anexos ao Termo de Intimação nº 3. Como a contribuinte não atendeu à exigência ali veiculada, a Fiscalização ainda admitiu que as notas fiscais não correlacionadas com depósitos comprovariam sua origem, e presumiu omissão de receitas apenas em relação ao excedente não comprovado por nenhuma das duas formas.

Em tais circunstâncias, não basta a contribuinte alegar a natureza de suas atividades e demonstrar genericamente a forma contratual que adota. É imperioso que demonstre a correlação dos depósitos bancários tributados com operações que não se sujeitariam a tributação. Ausente esta demonstração, subsiste a presunção legal estabelecida na Lei nº 9.430/95.

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.

§3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

[...]

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

Em impugnação, a contribuinte apresentou notas fiscais que não foram entregues à Fiscalização e em razão destes elementos a autoridade julgadora de 1ª instância exonerou parcialmente a exigência, sob os seguintes fundamentos:

Na Impugnação são apresentadas, além de notas fiscais canceladas, notas fiscais que não teriam sido entregues no curso da Fiscalização (fls. 3.917).

*Comparando as citadas Notas Fiscais que instruem a defesa com aquelas já analisadas pela Fiscalização e **relacionadas às fls. 2.675/2.782**, vê-se que, **relativamente ao ano-calendário de 2008**, as seguintes Notas **não constam** da planilha elaborada pela Fiscalização:*

[...]

*Observe-se que os valores tributados indicados nas notas fiscais devem compor a autuação objeto do **item 01** do Auto de IRPJ (NF de serviço excedentes aos valores declarados), enquanto que os valores totais (tributados + não tributados) devem ser excluídos da autuação objeto do **item 02** (valor dos créditos em conta corrente que **superam os valores totais das notas fiscais**) do mesmo Auto.*

Tendo em vista que a Fiscalização descreve ter admitido que todas as Notas Fiscais estariam contempladas na movimentação financeira, se adotado o mesmo critério da autuação, devem ser excluídos da exigência fundada nos depósitos bancários (item 03 do Auto de IRPJ) os impostos e contribuições decorrentes dos valores totais (tributados + não tributados) acima relacionados, enquanto que os valores tributados (prestação de serviços) não de compor a exigência por omissão de receitas de prestação de serviços (item 01 do auto de IRPJ).

Assim os valores autuados com multa de 112,5% devem sofrer as seguintes alterações em função das notas fiscais que instruem a Impugnação e que, por não terem sido apresentadas no curso do procedimento, não foram consideradas pela autoridade fiscal.

[...]

As notas fiscais admitidas pela autoridade julgadora não estão indicadas nas relações elaboradas pela Fiscalização, evidenciando que elas não foram, de fato, consideradas nos cálculos das bases tributáveis. Por sua vez, o procedimento da autoridade julgadora para determinar o crédito tributário a ser exonerado segue as mesmas linhas daquele adotado no lançamento, em benefício da contribuinte: os valores totais indicados nas notas fiscais apresentadas prestam-se como origem dos depósitos bancários, ensejando a exclusão dos valores tributados àquele título no que tange às parcelas indicadas como repasse, bem como o deslocamento das parcelas indicadas como comissão para o conjunto de receitas extraídas de notas fiscais, também consignadas no lançamento para fins de arbitramento dos lucros e de exigência de contribuições sobre o faturamento não declaradas.

De fato, tomando-se como exemplo as notas fiscais apresentadas relativamente ao 1º trimestre/2008, a autoridade julgadora demonstra que elas totalizaram R\$ 1.155.821,18, sendo R\$ 33.653,89 a título de comissão e R\$ 1.122.167,29 a título de repasse. Assim, do total de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada (R\$ 17.345.375,56), a autoridade julgadora excluiu a parcela de R\$ 1.155.821,18, e deslocou a parcela de R\$ 33.653,89 para as receitas da atividade, que antes totalizavam R\$ 1.557.280,30. Como os créditos tributários resultantes de ambas parcelas foram exigidos com multa agravada de 112,5%, há apenas redução do principal exigido nos períodos em que as notas fiscais apresentadas, o que também enseja a exoneração proporcional da penalidade e dos juros sobre eles aplicados.

Assim, quanto aos depósitos bancários remanescentes, que a contribuinte não logrou comprovar, não basta a alegação de que *a receita da Recorrente pela prestação de serviços é apenas uma pequena porcentagem dos valores repassados de seu cliente ao beneficiário da premiação*. Ausente comprovação documental da origem dos depósitos bancários, subsiste a presunção legal.

A recorrente ainda aduz que a decisão recorrida, embora excluindo parte das omissões de receitas vinculadas a notas fiscais de 2008, não se manifestou *a respeito (i) das notas fiscais apresentadas pela Recorrente relativas ao exercício de 2007, (ii) das notas fiscais canceladas, (iii) dos créditos bancários feitos pelos clientes da Recorrente de forma fracionada e que correspondem às notas fiscais que instruíram a Impugnação, e (iv) dos créditos bancários resultantes de estorno de valores destinados aos prêmios distribuídos nos cartões de beneficiários da campanha desenvolvida pela Recorrente*.

A autoridade julgadora não atribuiu qualquer efeito às notas fiscais do ano-calendário 2007 porque, como visto e também enfatizado na decisão recorrida, não houve

presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada no ano-calendário 2007. Nesta parte, os cálculos do lançamento tiveram em conta, apenas, os valores de comissão apontados nas notas fiscais identificadas pela Fiscalização, e a apresentação de outros documentos apenas ensejaria o aumento das bases tributáveis, a título de receitas da atividade.

Quanto às planilhas apresentadas em impugnação, excluídos os documentos referentes ao ano-calendário 2007, nos quais a contribuinte procura estabelecer a correspondência entre as notas fiscais emitidas e os depósitos bancários do período, é possível que a recorrente esteja se referindo aos demonstrativos de fls. 4140/4157 que se destinam a estabelecer a correspondência entre as notas fiscais emitidas e os depósitos bancários verificados no ano-calendário 2008, justificando as divergências entre valores em razão de parcelamentos ou pagamentos a menor. Todavia, como antes exposto, esta correspondência entre as notas fiscais e os depósitos apenas afetaria a exigência se revelasse notas fiscais não conhecidas do Fisco, pois a falta de correlação entre os depósitos e as notas fiscais apresentadas ao Fisco foram superadas com a interpretação, em benefício da contribuinte, de que todas elas teriam sido recebidas por meio de créditos bancários. Por sua vez, a autoridade julgadora teve em conta estes efeitos e reduziu a exigência corretamente.

Apenas que, possivelmente porque nenhuma argumentação há neste sentido na impugnação, a autoridade julgadora de 1ª instância não cogitou que as referências a notas fiscais canceladas buscassem afastar exigências calculadas sobre as receitas nelas indicadas. Por sua vez, a referência ao cancelamento de notas fiscais consta somente na planilha de fls. 4140/4157, concernente às operações do ano-calendário 2008, e do confronto entre estas informações e a relação de notas fiscais consideradas na apuração daquele período (fls. 2675/2782), observa-se que há parcelas delas submetidas a tributação, até porque não constavam da relação de notas fiscais canceladas às fls. 2783/2794. Tais notas fiscais também não constavam da relação de notas fiscais não apresentadas (fls. 2795/2797), de onde se conclui que a autoridade fiscal identificou estas notas fiscais como efetivas em registros da contribuinte.

Para demonstrar o cancelamento das notas fiscais, a contribuinte indica esta ocorrência na planilha de fls. 4140/4157, e em alguns casos apresenta uma via da nota fiscal sem o preenchimento de qualquer campo e com a anotação manuscrita de seu cancelamento. De plano observa-se que as notas fiscais que se prestaram como lastro para apuração das bases tributáveis apresentavam valores informados na escrituração examinada pelo Fisco, de modo que a juntada do documento em branco não poderia ser aceito como prova de cancelamento em sede de julgamento e exigiria diligência para confirmação desta ocorrência.

Ocorre que, como visto, no período em questão, a autoridade lançadora admitiu que mesmo as notas fiscais sem exata correspondência com depósitos bancários prestar-se-iam a justificar sua origem. Conseqüência disto foi a redução da base tributável em benefício da contribuinte, pois não foi estabelecida a presunção de omissão de receita a partir do valor total do depósito, mas apenas tributada a comissão indicada na nota fiscal sem correspondência direta com depósitos bancários. Em tais circunstâncias, se a contribuinte demonstra no contencioso administrativo que tal nota fiscal foi cancelada, revela-se que o depósito bancário de origem não comprovada poderia ser tributado por inteiro como omissão de receita presumida. Assim, a diligência para confirmação do cancelamento das notas fiscais é desnecessária, porque apenas evidenciaria outras parcelas passíveis de tributação.

E, quanto aos *créditos bancários resultantes de estorno de valores destinados aos prêmios distribuídos nos cartões de beneficiários da campanha desenvolvida pela Recorrente*, embora sem abordá-los especificamente, a autoridade julgadora de 1ª instância manteve as exigências formuladas sobre a justificativa geral de que *caberia ao contribuinte esclarecer e identificar documentalmente a origem desses recursos ingressados em suas contas bancárias e que excederam os valores das notas fiscais emitidas e apresentadas no curso do procedimento e na defesa, bem como demonstrar que já teriam sido tributados ou que corresponderiam a valores não sujeitos à tributação, sob pena de serem considerados receitas omitidas*. Por sua vez, observa-se que a alegação referente a estornos é apenas citada no corpo da impugnação com um exemplo de crédito no valor de R\$ 1.299,00, ocorrido em 16/01/2007. Nenhum suporte documental foi apresentado para estas alegações.

Ainda, no que tange à notificação dos tomadores de serviços, vale aqui reproduzir o que já dito pela autoridade julgadora de 1ª instância:

Ainda em relação à autuação por omissão de receitas decorrente de depósitos de origem não comprovada, injustificável se mostra a pretensão da Impugnante de que a Fiscalização notificasse os tomadores de serviços da Impugnante para obter corretamente as informações sobre os créditos bancários não identificados. Primeiro porque tal pretensão não encontra respaldo legal, já que é ônus do contribuinte identificar a origem dos recursos em contas de sua titularidade. Segundo porque, como visto, independentemente de os valores das notas fiscais terem sido ou não localizados nos extratos bancários, em benefício do contribuinte, a Fiscalização admitiu que transitaram pelas contas correntes e excluiu tais valores da movimentação financeira para apurar os créditos de origem comprovada.

Por fim, cumpre recordar que a autoridade julgadora de 1ª instância também excluiu exigências de Contribuição ao PIS injustificadamente calculadas mediante a aplicação da alíquota majorada de 2,10% (diferenciada – medicamentos), reduzindo os valores lançados à parcela devida em razão da aplicação da alíquota básica de 0,65%. E, acerca dos valores que teriam sido pagos nos períodos fiscalizados, demonstrou que a Fiscalização já havia deduzido os valores declarados, dentro dos quais já estariam computados os recolhimentos promovidos.

Ausente qualquer outra prova apresentada por ocasião do recurso voluntário, e evidenciado que a autoridade julgadora de 1ª instância recompôs corretamente a exigência, deve ser NEGADO PROVIMENTO aos recursos voluntário e de ofício relativamente ao principal exigido.

Quanto às alegações de inconstitucionalidade da penalidade aplicada, em razão de seu caráter confiscatório, estando seu percentual previsto em lei, resta apenas invocar a Súmula CARF nº 2, no sentido de que *o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*.

Assim, também deve ser NEGADO PROVIMENTO aos recursos voluntário e de ofício neste ponto.

Por fim, cumpre apreciar a imputação de responsabilidade a Dagoberto Tenaglia Junior, que nega sua condição de administrador e, subsidiariamente, opõe-se à imputação de responsabilidade porque não caracterizado dolo.

A acusação fiscal expõe que, segundo informações da DIPJ, a contribuinte *tem como sócias pessoas jurídicas situadas na Holanda (Ridderzaal Verspreiding C.V. e*

Waddeinzee Advertentie C.V.), e como representante o recorrente, mas apenas no ano-calendário 2007. De outro lado, o recorrente figura nas DIPJ como procurador dos participantes do capital daquelas sociedades estrangeiras nos anos-calendário 2007 a 2009. Frente a tais circunstâncias, a autoridade lançadora conclui que:

Tendo em conta que a informação em DIPJ de receita bruta em valor inferior ao correspondente as notas fiscais emitidas e, como consequência, a apuração, declaração e recolhimento de tributos e contribuições em importâncias inferiores às devidas, constituem a prática de atos com infração de lei, serão arroladas como pessoalmente responsáveis pelo crédito tributário constituído por auto de infração as pessoas físicas acima identificadas, ao amparo do que dispõe o Artigo 135, inciso II, da Lei nº 5.172/66 – CTN.

No Termo de Sujeição Passiva Solidária às fls. 82/83 a autoridade lançadora enuncia as irregularidades constatadas no procedimento fiscal e consigna que:

Nos termos do artigo 135, inciso II, da Lei nº 5172/66 (CTN), são pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários decorrentes de atos praticados com infração de lei os mandatários, prepostos e empregados.

Considerando a inexistência de bens em nome da sociedade, suficiente a garantir o crédito tributário, e que o apurado no procedimento fiscal junto a Expertise Comunicação Total Ltda., constitui a prática de ato com infração de lei, respondem os mandatários, prepostos e empregados pelo crédito tributário apurado, na forma do Artigo 135 acima citado.

A DIPJ do ano-calendário 2007, de fato, indica Dagoberto Tenaglia Junior como representante da pessoa jurídica (fl. 3567) e nos autos consta a alteração contratual promovida em 19/11/2010, que noticia outras duas anteriores ocorridas em 23/11/2007 e 22/12/2009, mas não altera a administração da sociedade e consolida o contrato indicando que a administração é exercida por qualquer diretor individualmente, mas sem apontar a forma de designação de tais diretores.

O recorrente junta à sua impugnação a alteração de contrato social promovida em 31/10/2005, na qual sua participação na sociedade é cedida às sociedades estrangeiras, e a administração é estabelecida nos mesmos termos da consolidação contratual de 19/11/2010. Naquele ato, as sociedades estrangeiras são representadas por Fernando Martini, mas foi juntada apenas a procuração a ele conferida por Ridderzaal Verspreiding C.V. (fls. 4243/4254). Às fls. 4255/4270 constam as procurações conferidas pelas sociedades estrangeiras a Manoel Martins de Sousa em 11/10/2011, 08/07/2010 e 09/09/2009, e a Fernando Martini em 20/08/2007, mas isto para representá-las perante a Administração Pública brasileira, e não para representar ou administrar a fiscalizada.

Estes documentos não excluem a possibilidade de Dagoberto Tenaglia Junior ser procurador das sociedades estrangeiras em períodos de 2007 e 2008, e/ou administrar a fiscalizada como seu representante legal, como apurado pela Fiscalização junto à DIPJ. E, neste sentido, observa-se nos autos que o Livro Caixa apresentado à Fiscalização aponta o recorrente como sócio-gerente em 2007 (fls. 2208/2267), assim como as fichas cadastrais apresentadas pelas instituições financeiras nas quais a fiscalizada manteve contas bancárias, ou não foram alteradas em razão da cessão de quotas em 31/10/2005, indicando os antigos sócios pessoa física como responsáveis pela movimentação financeira e reportando-se aos contratos sociais que atribuíam exclusivamente ao recorrente a administração da sociedade (fls. 577/660), ou foram atualizadas depois daquela ocorrência, mas ainda apresentam o recorrente

como representante da pessoa jurídica fiscalizada (fls. 1436/1443). Especificamente na ficha cadastral mantida junto ao HSBC Bank Brasil S/A Banco Múltiplo, está juntada ata de deliberação de sócios da fiscalizada na data da cessão de quotas (31/10/2005), atribuindo aos antigos sócios, aí incluído o recorrente, a administração da sociedade.

Logo, nada há que infirme a condição de Dagoberto Tenaglia Junior como administrador da fiscalizada nos períodos autuados. Consequência deste vínculo é a presunção de que ele tinha conhecimento das receitas auferidas e dos valores movimentados em conta bancária, mas ainda assim permitiu que as operações da pessoa jurídica fossem ocultadas do Fisco, deixando de recolher os tributos devidos e escriturar regularmente sua movimentação financeira. Para além disso, a autoridade lançadora também consigna que a pessoa jurídica não mais dispõe de bens a serem arrolados para garantia do crédito tributário.

O recorrente argumenta que a caracterização de dolo seria essencial para aplicação do art. 135 do CTN, já que as hipóteses de culpa estariam regradas pelo art. 134 do CTN, mas o dispositivo em questão exige, para atribuição da responsabilidade pessoal, a caracterização de prática com excesso de poderes ou de *infração de lei, contrato social ou estatutos*, e neste sentido somente se pode dizer que estão excluídas as hipóteses de mera falta de recolhimento de tributos, na esteira do que já sedimentado pelo Superior Tribunal de Justiça no rito dos recursos repetitivos:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE.

[...]

2. É igualmente pacífica jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento de tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EREsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJde 28.02.2005).

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (Recurso Especial nº 1.101.728-SP, Dje 23.03.2009)

Assim, é necessário que a acusação fiscal agregue algo mais à infração tributária para justificar a responsabilização pessoal do administrador, sendo certo que a dissolução irregular da pessoa jurídica também está reconhecida judicialmente com fato suficiente para aquela imputação:

Súmula nº.435/STJ: "Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente "

Significa dizer que a conduta do administrador que enseja a impossibilidade de cobrança do crédito tributário em face da pessoa jurídica, especialmente porque não demonstra a regular liquidação de seu patrimônio, autoriza a sua responsabilização pessoal. E, no presente caso, embora não se trate propriamente de dissolução irregular da pessoa jurídica, a acusação fiscal logra demonstrar que a pessoa jurídica deixou de escriturar sua movimentação bancária, omitiu receitas, não justificou a origem de significativa parcela dos valores recebidos

no ano-calendário 2008, e no momento do lançamento não mais dispõe de bens para garantia do crédito tributário. Em tais condições há fatos e substrato legal suficiente para qualificar a infração de lei exigida no *caput* no art. 135 do CTN, devendo ser mantida a atribuição de responsabilidade tributária ao recorrente, da mesma forma como procedeu a 2ª Turma desta Câmara em circunstâncias semelhantes:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 135 DO CTN. A hipótese de infração à lei de que trata o art. 135, III do CTN citado nos Termos de Sujeição Passiva encontra-se demonstrada pela Fiscalização no caso, ante (a) a comprovada omissão de receitas decorrente da diferença entre os valores declarados ao Fisco e os valores movimentados nas contas correntes da Contribuinte; e (b) a ausência de adequada escrituração contábil e fiscal da pessoa jurídica, de realização obrigatória na forma da legislação tributária e comercial. (Acórdão nº 1102-001.038, sessão de 12/03/2014)

Por sua vez, o cancelamento parcial da exigência mediante aplicação do disposto no art. 150, §4º do CTN e em razão da apresentação de documentos para afastar a imputação de omissão de receitas em nada afeta aquela conclusão, na medida em que no segundo ponto insignificantes foram as provas apresentadas, e no primeiro ponto apenas se verificou a interpretação da autoridade lançadora no sentido de que não deveria ser qualificada a penalidade em razão da emissão das notas fiscais e da vinculação da maior parte dos lançamentos a presunção de omissão de receitas. Estas ocorrências não desconstituem a manutenção de significativa parcela dos recursos movimentados pela contribuinte à margem da escrituração contábil, de modo a impedir a apuração do destino dado à riqueza gerada em tais operações e inviabilizar a cobrança dos créditos tributários devidos em face da pessoa jurídica fiscalizada.

Assim, demonstrada a atuação do recorrente como administrador da autuada e reunidas evidências suficientes de infração de lei, em razão da manutenção de recursos à margem da escrituração contábil/fiscal e subsequente inexistência de patrimônio para satisfação dos créditos tributários que deixaram de ser recolhidos, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário de Dagoberto Tenaglia Junior.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora