



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10803.720039/2011-16
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1401-005.754 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 17 de agosto de 2021
Recorrentes EDR 3 COMUNICACAO TOTAL LTDA (RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS: DAGOBERTO TENAGLIA JUNIOR, EVANDRO LUIZ SILVA AMIDANI, ROSE MARY DE PAULA E MANOEL MARTINS DE SOUZA).
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

SIGILO BANCÁRIO. RMF. INCONSTITUCIONALIDADE. INOCORRÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou no sentido da constitucionalidade da norma veiculada pelo artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001, nos termos regulados pelo Decreto nº 3.724/2001.

Na espécie, a hipótese de emissão de Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira - RMF tem suporte no artigo 3º, VII, do Decreto nº 3.724/2001 c/c artigo 33, I, da Lei nº 9.430/96.

PRESUNÇÃO. VERDADE MATERIAL. COMPATIBILIDADE.

A utilização de presunções legais é compatível com o princípio da verdade material, desde que sejam presunções relativas e, portanto, seja dada oportunidade ao sujeito passivo de comprovar, no caso concreto, a inocorrência do fato jurídico tributário.

DECADÊNCIA. ARTIGO 150, § 4º DO CTN.

Aos tributos IRPJ, CSLL, PIS e COFINS aplicam-se a sistemática do lançamento por homologação. Portanto, somente em duas hipóteses não incidiria o disposto no artigo 150, § 4º do CTN, que determina que o termo inicial do prazo decadencial seja fixado na data da ocorrência do fato jurídico tributário: (i) inexistência de pagamentos a serem homologados; e (ii) ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL EXPRESSA. SÚMULA CARF Nº 02.

Desborda da competência dos julgadores administrativos deixar de aplicar norma legal por alegações de inconstitucionalidade, conforme previsão da Súmula CARF nº 02.

TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 04.

Aplicam-se aos indébitos tributários os juros moratórios calculados à taxa Selic, conforme disposição da Súmula CARF nº 04.

RESPONSABILIDADE. ARTIGOS 134, VII, E 135, I, DO CTN. INAPLICABILIDADE.

Não se aplica ao caso vertente a responsabilidade de que cuida o artigo 134, VII do CTN, uma vez não se tratar de liquidação de sociedade de pessoas e não haver provas da impossibilidade do cumprimento da obrigação tributária por parte da contribuinte.

Também não se aplica o disposto no artigo 135, I, do mesmo diploma legal por não haver sido configurada a atuação com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

ELEMENTOS PROBATÓRIOS JUNTADOS NO RECURSO VOLUNTÁRIO. APREENSÃO POR ORDEM JUDICIAL. FORÇA MAIOR.

Na espécie, a recorrente demonstrou que os elementos de prova haviam sido apreendidos pelo Ministério Público e que não estavam disponíveis no momento da impugnação. Assim, incide a hipótese de exceção à regra geral de preclusão veiculada pelo artigo 16, § 4º, “a”, do Decreto nº 70.235/72. Os elementos probatórios juntados aos autos no momento da interposição do recurso voluntário devem ser conhecidos.

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

Ano-calendário: 2006

DEPÓSITOS BANCÁRIOS CUJA ORIGEM NÃO FOI COMPROVADA. DOCUMENTOS JUNTADOS NO RECURSO VOLUNTÁRIO. COMPROVAÇÃO.

Tendo a contribuinte comprovado que parte dos recursos que ingressaram em suas contas bancárias configuravam, na verdade, recursos de terceiros que não se incorporaram ao seu patrimônio, é de se acolher parcialmente o recurso voluntário.

OMISSÃO DE RECEITAS. BIS IN IDEM. INOCORRÊNCIA.

No caso, não houve *bis in idem* no lançamento de ofício porque a contribuinte não se desincumbiu de comprovar que as receitas omitidas apuradas pela fiscalização por meio dos créditos bancários não escriturados tivessem origem em receitas escrituradas e declaradas. Ademais, a fiscalização teve o cuidado de excluir todas as receitas para as quais houvesse identificado a origem a partir da circularização feita junto aos clientes da fiscalizada e subtraiu do lançamento os valores de tributos declarados espontaneamente.

REGIME DE CAIXA. COMPROVAÇÃO DO RECEBIMENTO.

No regime de caixa, incumbe à contribuinte comprovar que o valor da nota fiscal foi efetivamente recebido em período distinto daquele em que foi emitida

a nota fiscal. Descabe afastar o lançamento somente com fulcro em alegações genéricas, sem quaisquer elementos de prova.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e, em relação ao recurso voluntário, afastar as preliminares de nulidade dos autos de infração, conhecer dos elementos probatórios juntados após o julgamento de primeira instância, em dar provimento parcial para reconhecer a decadência nos lançamentos de ofício de IRPJ e CSLL dos dois primeiros trimestres de 2006 e de PIS e COFINS relativos aos meses de janeiro a julho de 2006 e, no mérito, ajustar os valores de omissão de receitas, excluindo da base de cálculo o valor de R\$22.132.501,40, conforme fundamentado no voto, e afastar o vínculo de responsabilidade solidária de Dagoberto Tenaglia Junior, Evandro Luiz Silva Amidani, Rose Mary de Paula.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Barbara Santos Guedes (suplente convocada), Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Relatório

Trata-se de lançamento de ofício de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e tributos reflexos (CSLL, PIS e COFINS) decorrentes do arbitramento dos lucros da fiscalizada do ano-calendário 2006. As bases de cálculo dos tributos apurados de ofício foram determinadas pela autoridade fiscal com esteio no somatório das receitas conhecidas (declaradas) e das receitas omitidas. As receitas omitidas correspondem às notas fiscais não escrituradas/declaradas e aos depósitos bancários cuja origem não foi comprovada. A fiscalização atribuiu vínculo de responsabilidade aos coobrigados Dagoberto Tenaglia Junior, Evandro Luiz da Silva Amidani, Rose Mary de Paula e Manoel Martins de Souza.

De pronto, é preciso destacar que constam nos autos duas decisões de primeira instância. O **Acórdão n.º 16-79.980**, de 20/09/2017, exarado pela 22ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ), revisou e complementou o Acórdão n.º 16-36.549, de 08 de março de 2012, de lavra da 2ª Turma da DRJ/SP1.

Tal revisão foi determinada pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF por meio da Resolução n.º 1402-000.416 em função de omissão, na primeira decisão da instância de piso, acerca da impugnação da responsabilização dos coobrigados Dagoberto Tenaglia Junior e Evandro Luiz Silva Amidani.

Sanada a omissão e exarada nova decisão da instância *a quo*, restou assim ementado o acórdão recorrido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

ARBITRAMENTO. ESCRITURAÇÃO. VÍCIOS.

A escrituração que contenha vícios e não reflita toda a movimentação bancária da empresa implica o arbitramento do lucro.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS/OMISSÃO DE RECEITAS.

Nos termos do art. 42 da Lei n.º 9.430/96, a partir de 1997, caracteriza omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular regularmente notificado não comprove a origem dos recursos utilizados, mediante documentação hábil e idônea.

OMISSÃO DE RECEITAS.

A falta de escrituração dos valores auferidos bem como a ausência da comprovação de sua natureza caracteriza omissão de receitas e o montante omitido será considerado para o cálculo dos tributos devidos de acordo com a legislação de regência.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

A contribuinte que não integrou o quadro societária da empresa bem como não exerceu qualquer ato de gestão ou administração não pode ser enquadrado na situação prevista de responsabilidade solidária nos termos da legislação.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS, COFINS e CSLL.

Aplica-se aos lançamentos decorrentes ou reflexos o decidido sobre o lançamento que lhes deu origem, por terem suporte fático comum.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em síntese, a decisão da instância de piso manteve integralmente o crédito tributário lançado e apenas afastou a responsabilidade tributária solidária de Manoel Martins de Souza, CPF n.º 252.794.403-53.

Reproduzo abaixo excerto do relatório que compõe o acórdão *a quo*, que bem narra as infrações apuradas pela autoridade fiscal, bem como as alegações lançadas nas impugnações:

Contra a contribuinte, acima qualificada, foi lavrado em 22/08/2011, o Auto de Infração de fls. 03/41, através do qual foi formalizado o crédito tributário referente ao IRPJ (R\$ 8.039.520,12), de PIS (R\$ 537.162,01), de COFINS (R\$ 4.787.819,96) e de CSLL (R\$ 2.369.121,62), incluídos multa de ofício e juros de mora calculados até 29/07/2011. Fundamento legal: 1) IRPJ – fls.05, 07, 08; 2) PIS – fls.25 e 27; 3) COFINS – fls.35/36 e 4) CSLL – fls.18.

[...]

O Termo de Verificação fiscal (fls.9.052/9.061) constatou os seguintes fatos e infrações:

DOS FATOS:

- A contribuinte foi intimada a "manifestar-se sobre a incompatibilidade entre os créditos em contas mantidas junto a instituições financeiras e a receita informada em DIPJ como base de cálculo do lucro presumido";
- Solicitou-se a peticionaria "comprovar, com documentos hábeis e idôneos, a origem dos recursos utilizados na realização dos créditos, relacionados no denominado 'Extrato de crédito - A examinar/comprovar', em contas mantidas junto a instituições financeiras";
- Foram encaminhados aos clientes termos de intimação solicitando informar se tomaram serviços, junto a contribuinte, nos anos-calendário de 2005 e 2006;
- Foi requerido à contribuinte a apresentação de documentos comprobatórios das operações;
- Após o exame dos documentos apresentados pelos tomadores de serviços, foram excluídos os créditos em contas bancárias cuja origem dos recursos foram justificadas;
- Foi emitida a Solicitação de Emissão de Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira (RMF), dando origem às Requisições de Informação sobre Movimentação Financeira números 08.1.90.00-2010-00889-5 e 08.1.90.00-2010-00888-7, encaminhadas ao Banco Bradesco e ao Banco do Brasil;
- Após a exclusão dos créditos bancários que não correspondem a nova entrada de recursos, bem como daqueles cuja origem dos recursos restou justificada com base nos documentos obtidos junto aos tomadores de serviços ficaram sem comprovação da origem o valor dos créditos relacionados no demonstrativo deste PAF;
- A partir destas informações foi elaborado o Anexo VIII, denominado "DEMONSTRATIVO DA RECEITA TRIBUTÁVEL - AC 2006", onde é demonstrado restar caracterizado a omissão de receitas, na importância de R\$ 113.939,60, linha 8 deste anexo, no mês de fevereiro de 2006, onde a contribuinte tendo informado na DIPJ, por receita bruta, a importância de R\$ 101.114,73, foi constatado, com base nas notas fiscais apresentadas pelos tomadores de serviços o montante de R\$ 215.054,33;
- Destes valores, excluídos aqueles correspondentes a receita bruta informada pela contribuinte em DIPJ e DACON, linha 2 do Anexo VIII, e daqueles relacionados no anexo II, "DEPÓSITO EM CHEQUE BLOQUEADO, resta caracterizada a omissão de receitas, por presunção legal, Artigo 42 da Lei n- 9.430/96, créditos bancários de origem não comprovada, nas importâncias inseridas na linha 9 do anexo VIII;

- Constatou-se a imprestabilidade da escrituração inserida no livro caixa, por não conter o registro de toda a movimentação financeira, inclusive bancária, nos termos em que determina o parágrafo único do Artigo 527 do RIR/99 -Decreto n.º 3.000/99;
- Assim, não tendo a contribuinte apresentado qualquer outra escrituração, foi constituído o crédito tributário, por Auto de Infração, com base no lucro arbitrado, na forma do Artigo 530, inciso III, alínea "a", do mencionado Decreto n.º 3.000/99-RIR/99;
- Tomou-se por base para o arbitramento do lucro a receita bruta informada pela contribuinte em DIPJ e DAPON, a receita omitida no mês de fevereiro de 2006, apurada com base em notas fiscais obtidas junto aos tomadores de serviços e, por último, os créditos bancários cuja origem dos recursos restou injustificada, tudo nos valores demonstrados no denominado Anexo VIII;
- Dos valores apurados a título de Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, foram deduzidos os valores informados devidos em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF.

DAS INFRAÇÕES:

- RECEITA OPERACIONAL OMITIDA (ATIVIDADE NÃO IMOBILIÁRIA) PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS GERAIS-LUCRO ARBITRADO: Receita omitida exteriorizada pela diferença entre o valor das notas fiscais obtidas junto aos tomadores de serviços e o montante informado por receita bruta em DIPJ, apresentada sob a forma de lucro presumido sem escrituração suficiente a identificar a movimentação financeira, inclusive bancária, conforme Termo de Verificação Fiscal que faz parte integrante do presente Auto de Infração;
- DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA-LUCRO ARBITRADO: Créditos em contas mantidas em instituições financeiras, sem comprovação da origem dos recursos utilizados na sua realização, após regularmente intimado a contribuinte, que apresentou DIPJ sob a forma de lucro presumido, sem escrituração suficiente a identificar a movimentação financeira, inclusive bancária, conforme Termo de Verificação Fiscal que faz parte integrante do presente Auto de Infração;
- RECEITAS OPERACIONAIS (ATIVIDADE NÃO IMOBILIÁRIA) PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS GERAIS-LUCRO ARBITRADO: Valor da receita bruta informada em DIPJ apresentada na forma do lucro presumido. Lucro arbitrado à falta de escrituração suficiente a identificar a movimentação financeira, inclusive bancária, conforme Termo de Verificação Fiscal que faz parte integrante do presente Auto de Infração.

A contribuinte tendo ciência do Auto de Infração (26/08/2011 – fls. 9.063/9.067) e, sentindo-se inconformada, dele recorreu a esta DRJ com as impugnações de fls.9.083/9.119 em 26/09/2011, fls.9.187/9.222 em 23/09/2011 e fls.9.284/9.320 em 27/09/2011 com as alegações resumidas a seguir.

1) IMPUGNAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA EDR 3 COMUNICAÇÃO TOTAL LTDA

- Alega nulidade por quebra de sigilo bancário, pois este somente pode ser feito por autorização judicial;
- 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 Impugnante;

- Os créditos efetuados nas contas bancárias de titularidade da Impugnante 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;
- Os valores repassados pelos clientes não constituem receita ou patrimônio da prestadora de serviços, "caracterizando-se como meras entradas, pertencentes a terceiros, que transitam momentaneamente pela contabilidade da empresa, sem qualquer efeito patrimonial;
- Como se trata de procedimento administrativo que deve se pautar pela busca da verdade real, o ato administrativo (lançamento) não pode ser fruto de dúvida, ou basear-se em presunção;
- Há que se esclarecer não há nenhum impedimento na Constituição Federal para o controle da constitucionalidade das normas pelas Autoridades Administrativas. Ao contrário, a própria Carta Magna estabelece como competência de todos os Entes Públicos zelar pela sua guarda;
- A presunção, portanto, de que os depósitos bancários não identificados representam receita da Impugnante EDR3 é, além de simplista, ilegal, na medida em que viola o princípio da busca da verdade real, que não pode apresentar os documentos hábeis que se tornaram indisponíveis por ato de apreensão judicial;
- A autuação levada a efeito caracteriza evidente bis in idem quanto à apuração da base de cálculo do lucro arbitrado como optante do lucro presumido, a Impugnante EDR3 adotava o regime de caixa. Dessa forma, o raciocínio desenvolvido pelo Agente Fiscal não pode prevalecer, pois, no regime de caixa, não basta a emissão da nota fiscal para tornar tributável a receita, é necessário o efetivo ingresso de recursos, o que não restou demonstrado pelo Agente Fiscal;
- Na exclusiva hipótese de ser mantida a autuação, não se pode afastar do reconhecimento do caráter confiscatório da penalidade aplicada;
- Cumpre registrar que, além dos sócios terem agido de forma comissiva ou omissiva em relação à liquidação da sociedade de pessoas (artigo 134, VII) e tampouco terem praticado qualquer infração à lei (artigo 135, III), conforme demonstrado linhas atrás, o sócio Manoel Martins de Sousa não era integrante da sociedade Impugnante à época dos fatos, bem como sequer chegou a realizar qualquer ato de gestão na sociedade o artigo 134, VII, do CTN não se aplica in casu, pois não se trata de sociedade de pessoas e nem em sociedade em fase de liquidação;
- Diversamente da responsabilidade solidária prevista no artigo 134, o artigo 135 cuida da responsabilidade pessoal. E exatamente porque a responsabilidade é pessoal é que o crédito tributário deve, necessariamente, resultar de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto;
- O sócio Manoel Martins de Sousa foi admitido na sociedade Impugnada somente em 2008, ou seja, quase dois anos após os fatos descritos nesse procedimento fiscal.

2) IMPUGNAÇÃO DA PESSOA FÍSICA ROSE MARY DE PAULA

- O lançamento de crédito tributário após ter decaído o direito de a RFB constituir-lo, ao menos que em parte, porquanto não o efetuou no prazo de cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador (artigo 150, §4º, do CTN);
- Verifica-se a decadência do direito da Delegacia da Receita Federal promover o lançamento de ofício no tocante aos valores referentes ao período anterior a 22/08/2006, em razão do decurso do prazo de 05 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, aplicando-se o artigo 156, inciso V, do Código Tributário Nacional;

- As informações fornecidas pelas instituições financeiras, ilustradas a partir dos extratos bancários da Impugnante, são imprestáveis para fundamentar a lavratura do Auto de Infração, uma vez que se revela atentatória às franquias constitucionais e legais da intimidade e preservação do sigilo bancário, não tendo sido oportunizado sequer o exercício do contraditório perfeito e à ampla defesa, em frontal violação ao devido processo legal administrativo;
- A simples indicação do nome da impugnante no bojo do Termo de Sujeição Passiva Solidária n.º 2, bem como no Auto de Infração, não possui o condão de lhe impingir qualquer responsabilidade pelo pagamento do crédito perseguido;
- Não obstante, a Secretaria da Receita Federal não logrou em demonstrar que a impugnante tenha agido com excesso de poderes ou em fraude e que o débito fiscal tenha se originado do referido ato. Desta feita, a pretensão fiscal deve ser movido tão somente em face da pessoa jurídica do devedor, perseguindo bens desta para a satisfação do crédito;
- Some-se a isso o fato da impugnante ter deixado a sociedade em 15/07/2008, conforme se infere do registro protocolizado na JUCESP (Documento 01). Quando da sua retirada a impugnante transferiu suas cotas aos demais acionistas, o que impossibilita a sua responsabilização. o direcionamento da pretensão fiscal aos sócios depende de prova da sua respectiva participação na dissolução irregular da sociedade, ou prática pessoal de quaisquer outros atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (artigos 134, VII, e 135, III, CTN);
- Não obstante, ainda que verificada a hipótese autorizadora do redirecionamento da ação as pessoas dos sócios e conseqüentemente do embargante, ainda assim o seu ingresso nos autos dependeria do acolhimento do pedido de desconsideração da personalidade jurídica da empresa devedora, o que inexiste "in casu";
- A prova da má conduta do sócio é imprescindível e sem ela o redirecionamento torna - se impossível;
- Os documentos acostados aos autos do Mandado de Procedimento Fiscal não são provas do fato gerador dos tributos apurados, tampouco da base de cálculo que os confirmariam ou infirmariam;
- Os extratos eventualmente fornecidos pelos estabelecimentos bancários, de modo algum, poderiam subsidiar qualquer ação fiscal, uma vez que a mácula da ilicitude os permeiam, não se revestindo de qualquer força probatória.

2) IMPUGNAÇÃO DA PESSOA FÍSICA MANOEL MARTINS DE SOUZA

- Como se trata de procedimento administrativo que deve se pautar pela busca da verdade real, o ato administrativo (lançamento) não pode ser fruto de dúvida , ou basear-se em presunção;
- Não houve infração à lei. Por conseguinte, não haveria que se falar na responsabilização dos sócios administradores.

3) IMPUGNAÇÃO dos sócios Dagoberto Tenaglia Junior e Evandro Luiz Silva Amidani:

- Os contribuintes Tenaglia Junior e Evandro Luiz Silva Amidani por serem sócios de sociedade de pessoas são responsáveis apenas até o limite do capital subscrito. Portanto, o art.134, VII, do CTN não se aplica ao presente caso. O art.135 do CTN não pode ser aplicado aos presentes sócios, pois faz menção da responsabilidade pessoal por infração a Lei, o que não ocorreu nos presentes autos.

Inconformados com a decisão da instância *a quo*, a contribuinte **EDR3** e os coobrigados **Dagoberto Tenaglia Junior, Evandro Luiz Silva Amidani e Rose Mary de Paula** interpuseram os respectivos recursos voluntários, que podem ser sintetizados da seguinte forma:

1) Recurso voluntário da contribuinte EDR 3 COMUNICAÇÃO TOTAL:

Preambularmente, é de se destacar que a contribuinte apresentou seu recurso voluntário original em 05 de setembro de 2012, após ter sido intimada do Acórdão n.º 16-36.549. Conforme narrado anteriormente neste relatório, a DRJ/São Paulo saneou omissões da primeira decisão e proferiu o Acórdão n.º 16-79.980. Em face desta nova decisão, a contribuinte apresentou novo recurso voluntário.

Anexos ao recurso original, foram apresentados as planilhas e os documentos acostados às folhas 9.587 a 11.069.

No relato abaixo, estão condensadas as matérias e os argumentos contidos nos dois instrumentos.

Nulidade: Preliminarmente, a contribuinte alegou a nulidade do auto de infração com fulcro no argumento de que as provas utilizadas no lançamento tributário seriam ilícitas uma vez que teria havido quebra de sigilo bancário sem autorização judicial. Neste aspecto, a contribuinte lança dois argumentos: (i) conflita com a ordem constitucional, especialmente com o disposto nos artigos 5º, incisos X, XII e LVI, e 145, § 1º, ambos da Constituição Federal, a obtenção por parte da Administração Tributária de informações sob o manto do sigilo bancário diretamente das instituições tributárias com fundamento no artigo 6º da Lei Complementar n.º 105/2001; e (ii) teria havido inobservância dos procedimentos legais para a expedição da Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira - RMF.

Verdade material: argumenta a contribuinte que o procedimento fiscal deveria buscar a verdade material e não uma verdade formal. Neste sentido, não poderia o lançamento tributário basear-se em presunções ou ser fruto de dúvida. Nesta esteira, argumenta que haveria um aparente conflito entre a norma jurídica veiculada pelo artigo 42 da Lei n.º 9.430/96 e o disposto no artigo 146, III, "b", da Constituição Federal e que a Administração Tributária teria o dever de realizar o controle de constitucionalidade. Em suas palavras: "*não poderia lei ordinária definir o que é receita tributável, especialmente com base em presunção*". Ademais, em face da inconstitucionalidade da norma legal combatida, a fiscalização teria o dever de buscar as provas para concluir pela existência de receita tributável, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional e do artigo 29 da Lei n.º 9.784/1999.

Justa causa para a não apresentação das notas fiscais: esta matéria é conexa com as anteriores, pois a contribuinte alega que não pode apresentar à fiscalização as notas fiscais que se prestariam a comprovar a origem dos recursos depositados em conta corrente uma vez que teriam sido objeto de apreensão judicial. Diante desse fato, a contribuinte não poderia ser penalizada pela não apresentação de documentos que não se encontravam disponíveis. Não havendo como a contribuinte apresentar os documentos fiscais, incumbiria à fiscalização, em homenagem ao Princípio da Verdade Material, desincumbir-se do dever de provar a existência da receita tributável.

Repasse de valores de terceiros que não caracteriza receita omitida: inicialmente, informa a contribuinte que realiza prestação de serviços de *marketing* de incentivo, *marketing* promocional, *marketing* direto e *merchandising*. Explicita que em linhas gerais, a Recorrente é contratada para desenvolver campanhas internas, com empregados, prestadores de serviços ou vendedores, estabelecendo prêmios para aqueles que atingem as metas previamente propostas [...] Implantadas as campanhas, a Recorrente recebe a indicação dos premiados e dos valores dos prêmios, que são disponibilizados por meio de um cartão eletrônico magnético (à época denominado Cartão BB). Cada premiado, com uso do cartão magnético, usufrui deste prêmio livremente no comércio em geral.

Em função da atividade descrita, alega que os créditos efetuados nas contas bancárias de titularidade da contribuinte 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.

Assim, segundo a alegação da recorrente, grande parte dos valores que transitaram por suas contas bancárias consistiriam em meros repasses de recursos de terceiros, que não configurariam receitas para fins de apuração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Não caracterização da omissão de receitas, tendo em vista a identificação de notas fiscais e depósitos em cheque que comprovariam a origem de créditos bancários e a comprovação de pagamentos efetuados: a contribuinte reitera que transitam por sua conta bancária valores tributáveis e não tributáveis (valores de terceiros). Acerca da dificuldade de comprovar a origem dos recursos e o mero repasse de valores de terceiros, alega que a falta de coincidência de datas e valores entre notas fiscais e créditos bancários pode decorrer de diversas circunstâncias.

Para dar suporte a esta matéria, a contribuinte juntou as planilhas e documentos de folhas 9.587 a 11.069. Segundo seus argumentos, os elementos demonstrariam a incorrência da omissão de receitas baseada na movimentação financeira sem comprovação de origem, em pagamentos não comprovados e em créditos e depósitos em cheque bloqueados.

Traz os exemplos a seguir.

. Embora a nota fiscal tenha sido emitida em determinada data, os créditos seriam realizados pelo cliente à medida que os prêmios eram distribuídos nos cartões dos beneficiários:

NF	Data emissão	Valor tributável	Valor não tributável	Valor total	Banco	Data do crédito	Valor do crédito
927	01.06.06	113,10	2.262,00	2.375,10	Brasil	05.06.06	2.375,10 ¹³
1863	21.12.06	25,20	900,00	925,20	Brasil	04.01.07	925,20 ¹⁴
1953	27.12.06	1.242,68	31.067,00	32.309,68	Brasil	11.01.07	32.309,68 ¹⁵

. O cliente da recorrente faria adiantamento de valores antes da emissão da nota fiscal:

NF	Data emissão	Valor tributável	Valor não tributável	Valor total	Banco	Data do crédito	Valor do crédito
2187	08.09.06	80,00	3.200,00	3.280,00	Brasil	18.06.06	3.280,00 ¹⁶
996	06.11.06	20,15	682,90	703,05	Brasil	03.06.06	703,05 ¹⁷

. O cliente faria o depósito do pagamento do serviço num determinado momento e o depósito do valor do prêmio em outro:

Data	Histórico	Documento	Valor	Cliente	NF
18.07.06	Doc cred conta corr	997413	4.761,90	Trust Cons	1233 ¹⁹
18.08.06	Transf on line	20410	3.348,80	Vesle Móveis	1869 ²⁰
30.08.06	Deposito on line	384	800,00	Saf Veículos	2001 ²¹

. O cliente faria depósitos de valores complementares às notas fiscais:

Data	Histórico	Documento	Valor	Cliente	NF
12.07.06	Doc - Fornec	1405	4.943,01	Friboi	1378 ²²
12.07.06	Ted pagmt de Fornec	10839	9.171,85	Friboi	1378 ²³
02.08.06	Ted pagmt de Fornec	3621830	135.379,22	JBS S/A	1630 1644 ²⁴
02.08.06	Ted pagmt de Fornec	3621831	33.359,96	JBS S/A	1630 1644 ²⁵

. Haveria, também, estornos de valores de prêmios não utilizados pelos beneficiários, que seriam creditados na conta da contribuinte:

Data	Banco	Documento	Valor	Cliente
27.12.06	Brasil	101239	70,00	Ditocpe ²⁶

. Haveria, por fim, cheques bloqueados que foram indicados pela fiscalização como não localizados, que teriam liberação com data posterior, motivo pelo qual a fiscalização não teria logrado identificar.

Bis in idem e regime de caixa: a contribuinte alega que o lançamento incorre em *bis in idem*, ou seja, que teria tributado valores em duplicidade, ao utilizar como base de cálculo do lucro arbitrado (IRPJ e CSLL) e das contribuições cumulativas reflexas (PIS e COFINS) a soma dos seguintes valores: (i) declarados em DIPJ e DCTF, (ii) notas fiscais emitidas em fevereiro de 2006 e (iii) créditos bancários cujas origens não teriam sido comprovadas. Ademais, alega que, como adota o regime de caixa, não bastaria a comprovação da emissão das notas fiscais, mas, também, o efetivo ingresso dos recursos, desta forma, "*a mera divergência entre o valor total das notas fiscais emitidas no mês de fevereiro e os valores declarados em DIPJ e DACON não são suficientes para caracterizar a omissão de receita tributável*".

Decadência: a contribuinte alega que, considerando que tomou ciência dos autos de infração em 26 de agosto de 2011, teria ocorrido a decadência do direito da Fazenda de constituir de ofício os créditos tributários relativos aos dois primeiros trimestres de 2006 (IRPJ e CSLL) e aos meses de janeiro a julho de 2006 (PIS e COFINS). Alega, em síntese, que, na espécie, seria aplicável o disposto no art. 150, § 4º, do CTN, uma vez que teria realizado pagamentos antecipados de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS e que não lhe teriam sido imputadas condutas dolosas.

Caráter confiscatório da multa de ofício: segundo a contribuinte, a multa de ofício (75%) ofenderia o disposto no artigo 150, IV, da Constituição Federal por ter caráter confiscatório.

2) Recurso voluntário dos responsáveis solidários Evandro Luiz Silva Amidani e Dagoberto Tenaglia Junior:

Da mesma forma que a contribuinte, os coobrigados Evandro Luiz Silva Amidani e Dagoberto Tenaglia Júnior apresentaram recursos voluntários em face da primeira decisão de piso e voltaram a se manifestar após o Acórdão nº 16-79.980. Os argumentos dos recursos versam basicamente sobre o vínculo de responsabilidade e podem ser sintetizados da seguinte forma.

A fiscalização atribuiu aos coobrigados responsabilidade tributária solidária com fulcro na aplicação combinada dos artigos 134, VII, e 135, III, ambos do CTN.

Contudo, alegam os coobrigados Evandro Luiz Silva Amidani e Dagoberto Tenaglia Júnior que

- (i) além de não ter sido demonstrada a impossibilidade de cumprimento da obrigação principal pela sociedade de pessoas, os sócios não agiram de forma comissiva ou omissiva em relação à liquidação de pessoas (artigo 134, VII) e (ii) tampouco praticaram qualquer infração à lei (artigo 135, III).

Segundo suas alegações, a responsabilidade dos sócios com fundamento no artigo 134, VII, do CTN exigiria a comprovação da impossibilidade de cumprimento da obrigação principal pela sociedade de pessoas e a sociedade estar em fase de liquidação. Na espécie, tratar-se-ia de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, na qual o sócio responde tão somente até o limite do capital subscrito. Argumenta que a sociedade não estaria em fase de liquidação e, também, que não haveria demonstração de que a sociedade estivesse impossibilitada de adimplir a obrigação tributária ora combatida.

Em relação à aplicação do artigo 135, III, do CTN, alegam que o simples não recolhimento ou recolhimento a menor não constitui hipótese de infração à lei que justifique a responsabilidade tributária solidária de que cuida o dispositivo. Neste sentido, destacam que a autoridade lançadora não invocou a ocorrência de fraude e que não houve a qualificação da multa. Ademais, repisam o argumento da contribuinte de que não teria ocorrido omissão de receitas tributáveis.

Conforme a alegação dos recorrentes, incumbiria à fiscalização a prova dos fatos constitutivos do direito da Fazenda, nos termos do artigo 373 do Código de Processo Civil.

Ao final, o pedido da contribuinte e dos coobrigados Evandro Luiz Silva Amidani e Dagoberto Tenaglia Júnior é o conhecimento do recurso e seu provimento para julgar insubsistentes os autos de infração.

3) Recurso voluntário da responsável solidária ROSE MARY DE PAULA:

Inicialmente, é oportuno ressaltar que o recurso voluntário da coobrigada Rose Mary de Paula foi apresentado em face do acórdão n.º 16-36.549. Mesmo tendo sido intimada em 06/10/2017 do acórdão n.º 16-79.980, que saneou omissão do anterior, não voltou a se manifestar. Suas alegações podem ser resumidas da seguinte forma.

Decadência: alega a coobrigada que seria mensal a tributação da receita omitida apurada com base em créditos bancários sem comprovação da origem. Alega, também, que na espécie, deveria ser aplicado o disposto no artigo 150, § 4º, do CTN, uma vez que a contribuinte teria efetuado pagamentos antecipados dos tributos e que não teria ocorrido a imputação de condutas dolosas por parte da autoridade lançadora. Merece destaque um ponto desta matéria: inicialmente, a contribuinte alega que "*tomou ciência do auto de infração em 18/04/2012*" mas, no final deste tópico, afirmou que a autuação ocorreu "*apenas em 26/08/2011*". Não obstante a discrepância de datas, pugna pelo reconhecimento de que todos os períodos mensais teriam sido alcançados pela decadência.

Falta de comprovação da responsabilidade do sócio: segundo a recorrente, não se aplicaria ao caso concreto o disposto no artigo 134, VII, do CTN uma vez que não se trata de sociedade de pessoas. Ademais, a Autoridade Lançadora não teria logrado demonstrar a atuação da recorrente com excesso de poderes ou em fraude e que o débito teria se originado do referido ato. O mero inadimplemento de tributo não configuraria a responsabilidade do artigo 135 do CTN. Afinal, não caberia à recorrente fazer prova negativa de que teria agido em desacordo com a lei e/ou contrato social. Adiciona que sua retirada da sociedade em 15/07/2008, com a transferência de suas quotas para os demais sócios, impediria a sua responsabilização. Nesta esteira, arremata que o artigo 1.003, parágrafo único, do Código Civil limita temporalmente a imputação de responsabilidade do sócio retirante ao prazo de 02 anos após sua saída.

Desconsideração da personalidade jurídica da empresa devedora: argumenta a recorrente que, mesmo que fosse verificada a hipótese de redirecionamento da cobrança da contribuinte para a devedora solidária, tal feito dependeria de acolhimento de pedido de desconsideração de personalidade jurídica da empresa devedora, o que inexistiria *in casu*.

Nulidade do Termo de Sujeição Passiva Solidária: alega a recorrente que o Termo de Sujeição Passiva Solidária é nulo porque a identificação de responsável solidário seria

competência exclusiva da Procuradoria da Fazenda Nacional, no exercício de sua competência de promover a execução fiscal. Como a responsabilidade seria subsidiária, apenas no caso de inadimplemento da contribuinte é que eventuais responsáveis poderiam ser chamados, pela PFN, para responder pelo crédito tributário. Tratar-se-ia de matéria de ordem pública que poderia ser conhecida de ofício, mesmo não tendo sido submetida à apreciação do julgamento de primeira instância. Argui, também, a nulidade com fulcro na doutrina que interpreta a responsabilidade de que trata o artigo 135 do CTN como responsabilidade exclusiva, em substituição à contribuinte. Não seria o caso, portanto, de responsabilidade solidária, nos termos do artigo 124 do CTN. Aduz, por fim, que o Termo é eivado de nulidade por não indicar o direito de recorrer, pagar ou parcelar.

Utilização irregular de provas - quebra de sigilo bancário: a recorrente repisa os argumentos anteriormente citados que dizem respeito à (in)constitucionalidade do artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001.

Multa manifestamente confiscatória: no mesmo diapasão dos argumentos anteriormente citados, a recorrente alega a inconstitucionalidade da multa de ofício (75%) por se configurar confiscatória.

Juros moratórios: alega a recorrente que seria inconstitucional a utilização da Taxa Referencial Selic, instituída pelo artigo 13 da Lei nº 9.065/95, para cálculo de juros de mora no caso de inadimplemento de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Prevaleceria, nesta situação, a taxa prevista no artigo 161, § 1º, do CTN, ou seja, 1% ao mês.

Ao final, a recorrente pede que o recurso seja conhecido e provido para que seja cancelado o auto de infração, no mérito seja afastada a responsabilidade e anulado o Termo de Responsabilidade Solidária e extinto o crédito tributário, na forma da fundamentação.

Vale destacar que, ao ingressar nesta segunda instância administrativa, o processo foi sobrestado conforme Resolução nº 1102-000.129 da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, em decisão proferida em 05/12/2012, com fulcro no artigo 62-A do Anexo II do RICARF e no parágrafo único do artigo 1º da Portaria CARF nº 1, de 03/01/2012. O processo voltou a tramitar somente em 16/07/2014. Conforme citado no início deste relatório, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, em 14/02/2017, resolveu devolver os autos à DRJ para complementação da primeira decisão de piso. Antes de ser distribuído para esta Turma Ordinária, houve duas devoluções por impedimento de conselheiros relatores.

Na primeira oportunidade para julgamento da lide, esta Turma resolveu converter o julgamento em diligência por meio da Resolução nº 1401-000.626, de 24/01/2019 para que a autoridade administrativa pudesse examinar e se manifestar acerca dos elementos probatórios juntados pela contribuinte no recurso voluntário (fls. 9.687 a 11.069). A diligência foi determinada nos seguintes termos:

Diante do contexto, voto por converter o presente julgamento em diligência para encaminhar os autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de origem para que a Autoridade Administrativa:

(i) verifique, se possível, se os documentos fiscais foram objeto de apreensão judicial e se estavam indisponíveis para a contribuinte no período da fiscalização e durante o

prazo de impugnação; (ii) verifique, se possível, se, no processo judicial mencionado acima, houve decisão acerca da idoneidade dos documentos apresentados; (iii) intime a contribuinte a apresentar contratos, relatórios e outros elementos que entender necessários para verificar se os extratos de notas fiscais, os Recibos Provisórios de Serviços e as Notas Fiscais Eletrônicas são hábeis e idôneos para comprovar a origem dos recursos dos créditos bancários que fundamentaram o lançamento por omissão de receitas.

Neste tópico, especial atenção deve ser dada aos clientes INGRESSO COM S/A, CNPJ n.º 00.860.640/000171, DIAGEO DO BRASIL LTDA, CNPJ n.º 62.166.848/000142 e ABA MOTORS COML IMP PEÇAS SERVIÇOS, CNPJ n.º 01.294.425/000113, de forma a verificar se estes efetivamente tomaram os serviços em 2006;

(iv) coteje os valores não tributáveis escriturados nos extratos de notas fiscais com contratos, relatórios, extratos bancários e outros elementos que entender necessários para verificar se efetivamente se trata de valores de terceiros, que tenham sido aplicados nas premiações alegadas pela contribuinte e não tenham passado a integrar seu patrimônio;

(v) se for o caso, emita relatório detalhando os valores cuja origem tenha sido eventualmente comprovada pelos documentos apresentados pela contribuinte, segregando os valores tributáveis e não tributáveis e destacando os montantes de receitas omitidas que permaneçam hígidos;

(vi) intime a contribuinte a se manifestar acerca das conclusões da diligência no prazo de 30 (trinta) dias, conforme o disposto no art. 35, parágrafo único, do Decreto n.º 7.574/2011.

A diligência poderá ser realizada por amostragem, a critério da Autoridade Administrativa.

A autoridade diligenciadora inicialmente, a partir dos elementos de prova juntados aos autos, elaborou quadro de valores comprovados e não comprovados e intimou a contribuinte a se manifestar sobre suas constatações, bem como sobre os itens da Resolução desta Turma. A contribuinte juntou elementos de prova acerca da apreensão de documentos e limitou-se a mencionar que os demais elementos de prova sobre a comprovação dos valores encontravam-se acostados ao processo n.º 10803.720039/2011-16.

Após a manifestação da recorrente, a autoridade administrativa elaborou relatório consolidando os valores considerados comprovados e não comprovados e refazendo a apuração das bases de cálculo dos tributos lançados de ofício. Reproduzo parte de suas conclusões:

Entendo, s.m.j., que, considerados os procedimentos adotados na ação fiscal, na análise da justificativa da origem dos créditos em contas bancárias, se apresentados, oportunamente, teria sido adotado aos documentos que instruem o recurso os mesmos procedimentos adotados durante a ação fiscal.

Isto, diante da semelhança entre os documentos ora apresentados e aqueles obtidos junto aos tomadores de serviços durante a fiscalização e de não se constatar indícios que poderiam culminar com a não validação dos mesmos.

Tal qual demonstrado no documento que acompanhou o Termo de Diligência e de Intimação de 25 de junho de 2019, fls. 11300 a 11303, denominado “VALORES COINCIDENTES”, fls. 11305 a 11325, onde estão demonstrados as datas e valores dos créditos em conta bancária, as folhas do processo onde se encontram os documentos apresentados com o recurso, seu número, data e valores identificados por “NÃO TRIBUTADO” e “TRIBUTADO”, totalizados por mês, aqueles não integrantes e estes

integrantes do patrimônio do sujeito passivo, referidos créditos teriam sido considerados de origem justificada e não se constituiriam em omissão de receitas no procedimento fiscal, como “CRED BANCÁRIOS NÃO COMPROVADOS(1)” nos montantes inseridos no demonstrativo de fls. 120.

Por outro lado, os valores denominados “TRIBUTADOS”, indicados naqueles documentos de fls. 11305 a 11325, teriam sido, durante a ação fiscal, adicionados àqueles indicados no mesmo documento fls. 120 por “R.B. COMPROVADA – ANEXO VII (2)” e comparados a “RECEITA BRUTA DIPJ”, para determinação da “R.B. COMPROVADA OMITIDA”. Na constituição do crédito tributário teriam sido consideradas tributadas as importâncias abaixo, conforme demonstrativo anexo, denominado “ANEXO IX RECONSTITUÍDO”:

MES	RECEITA BRUTA		
	INFORMADA EM DIPJ	COMPROVADA OMITIDA	OMITIDA-CRED BANC S/ ORIGEM JUSTIFICADA
JANEIRO	130.745,37	0,00	715.277,33
FEVEREIRO	101.114,73	130.534,87	628.264,24
MARÇO	149.491,51	0,00	568.233,48
ABRIL	252.937,90	0,00	2.018.752,09
MAIO	299.326,84	18.030,65	1.557.554,27
JUNHO	364.385,17	0,00	1.550.331,51
JULHO	412.905,20	0,00	1.100.603,81
AGOSTO	360.650,18	51.181,54	1.701.605,82
SETEMBRO	416.442,77	0,00	1.485.219,90
OUTUBRO	344.615,02	42.611,90	462.554,62
NOVEMBRO	342.145,00	0,00	982.131,73
DEZEMBRO	435.947,97	0,00	614.235,06

De todo o exposto, o crédito tributário, quando da sua constituição se limitaria, com base na receita bruta acima, aos valores abaixo demonstrados, podendo, s.m.j. e a critério do I. Relator da Resolução nº 1401-000.676, da 1ª Seção de Julgamento, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária do E. Conselho Administrativo de Cursos Fiscais, considerar justificada a origem dos créditos em contas bancárias relacionados às fls. 11305 a 11325:

MÊS	TRIMESTRE	IRPJ/R\$	CSLL/R\$	PIS/R\$	COFINS/R\$
JANEIRO	PRIMEIRO	202.163,37	58.818,51	4.649,30	21.458,32
FEVEREIRO				4.932,18	22.763,97
MARÇO				3.693,52	17.046,99
ABRIL	SEGUNDO	508.554,57	148.166,45	13.121,88	60.562,55
MAIO				10.124,10	46.726,62
JUNHO				10.194,35	47.050,85
JULHO	TERCEIRO	435.546,62	24.951,97	7.153,92	33.027,11
AGOSTO				11.393,11	52.583,61
SETEMBRO				9.653,92	44.556,61
OUTUBRO	QUARTO	225.063,72	60.524,14	3.283,58	15.154,99
NOVEMBRO				6.383,85	29.463,95
DEZEMBRO				3.992,52	18.427,05

Após a diligência, os autos retornaram para julgamento.

Era o que tínhamos a relatar.

Fl. 17 do Acórdão n.º 1401-005.754 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10803.720039/2011-16

Voto

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

Conhecimento

Os recursos voluntários são tempestivos e preenchem os requisitos legais. Assim, deles tomo conhecimento.

Quanto ao recurso de ofício, apesar deste não estar consignado na decisão de piso, tenho que deve ser conhecido pela autoridade julgadora de segunda instância, pois decorre diretamente de previsão legal, como se observa no artigo 34 do Decreto n.º 70.235/72, *verbis*:

Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

II - deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência.

§ 1º O recurso será interposto mediante declaração na própria decisão.

§ 2º Não sendo interposto o recurso, o servidor que verificar o fato representará à autoridade julgadora, por intermédio de seu chefe imediato, no sentido de que seja observada aquela formalidade. (grifei)

Penso ser descabido, em função do princípio da eficiência, que rege toda a Administração Pública, bem como do princípio da formalidade moderada, que rege o processo administrativo fiscal, ter que encaminhar os presentes autos para a autoridade julgadora de primeira instância para que esta possa *observar a formalidade* de consignar o recurso de ofício em sua decisão.

Considerando que o valor do crédito tributário supera o limite de R\$ 2.500.000,00 estabelecido na Portaria MF n.º 63, de 09/02/2017, e que houve a exoneração em relação a um dos corresponsáveis, considero ocorrida a hipótese de recurso de ofício e dele tomo conhecimento.

Delineamento da questão controvertida.

Antes de adentrar no exame das causas de pedir e dos pedidos da contribuinte e dos coobrigados nos respectivos recursos voluntários, bem como das *rationes decidendi* do acórdão *a quo* e do recurso de ofício, vale sintetizar a essência do procedimento fiscal e do lançamento.

No mérito, não se trata de matéria de alta complexidade, que pode ser exposta em três passos, a saber:

(i) Sendo a contribuinte optante pelo regime do Lucro Presumido, tem o dever jurídico de manter escrituração contábil ou Livro Caixa que contenha toda a movimentação

financeira. A fiscalização demonstrou que o Livro Caixa apresentado não continha toda a movimentação bancária. Sendo imprestável o Livro Caixa para o Lucro Presumido, restaria à contribuinte apresentar a Contabilidade, na forma da legislação de regência. Não tendo a contribuinte apresentado a Contabilidade, impossível a apuração conforme a opção pelo Lucro Presumido ou a aplicação da regra geral, o Lucro Real. Assim, a fiscalização apurou o IRPJ e a CSLL com base no Lucro Arbitrado.

(ii) O arbitramento tomou como base as receitas conhecidas e omitidas. Assim, para a apuração das bases de cálculo de cada período, foram somadas as receitas declaradas (conhecidas), as receitas omitidas apuradas diretamente por meio das notas fiscais obtidas nas circularizações realizadas junto a terceiros (somente no mês de fevereiro) e as receitas omitidas apuradas por presunção legal, por meio dos créditos bancários sem origem comprovada.

(iii) para evitar o *bis in idem*, a fiscalização tomou dois cuidados, a saber:

(iii.a) cotejou mensalmente as notas fiscais com as receitas declaradas e lançou apenas o mês de fevereiro, em que a soma de notas fiscais superou a receita declarada. Realizou, também, um amplo trabalho de verificação das origens dos recursos dos créditos bancários, especialmente com base nas notas fiscais obtidas nas diligências junto a terceiros.

(iii.b) Em relação à apuração dos créditos tributários, efetuou os ajustes necessários ao compensar nos autos de infração os montantes declarados espontaneamente pela contribuinte.

Apreciação das matérias dos recursos voluntários e de ofício.

Recursos voluntários.

Serão apreciadas em conjunto as matérias contidas nos recursos voluntários, conforme síntese feita no relatório acima.

Nulidade do lançamento devido à utilização de provas ilícitas.

A questão inicial dessa matéria é a alegação de quebra de sigilo bancário ao arrepio da ordem constitucional.

Os recorrentes alegam que é inconstitucional o dispositivo do artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001, que prevê o acesso da Administração Tributária aos dados de movimentação financeira diretamente junto às instituições financeiras, independentemente de decisão judicial, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade competente.

É cediço que descabe o exame de constitucionalidade de normas legais por parte deste Conselho. É neste sentido a determinação da Súmula CARF nº 2, *verbis*:

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

Destarte, seria vedado ao CARF deixar de aplicar norma legal por alegação de inconstitucionalidade.

Todavia, impende destacar que o Supremo Tribunal Federal já se manifestou em definitivo sobre a constitucionalidade da norma em comento ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.859/DF, que restou assim ementada, na parte que interessa:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. JULGAMENTO CONJUNTO DAS ADI N.º 2.390, 2.386, 2.397 E 2.859. NORMAS FEDERAIS RELATIVAS AO SIGILO DAS OPERAÇÕES DE INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. DECRETO N.º 4.545/2002. EXAURIMENTO DA EFICÁCIA. PERDA PARCIAL DO OBJETO DA AÇÃO DIRETA N.º 2.859. EXPRESSÃO “DO INQUÉRITO OU”, CONSTANTE NO § 4º DO ART. 1º, DA LEI COMPLEMENTAR N.º 105/2001. ACESSO AO SIGILO BANCÁRIO NOS AUTOS DO INQUÉRITO POLICIAL. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES. ART. 5º E 6º DA LEI COMPLEMENTAR N.º 105/2001 E SEUS DECRETOS REGULAMENTADORES. AUSÊNCIA DE QUEBRA DE SIGILO E DE OFENSA A DIREITO FUNDAMENTAL. CONFLUÊNCIA ENTRE OS DEVERES DA CONTRIBUINTE (O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS) E OS DEVERES DO FISCO (O DEVER DE BEM TRIBUTAR E FISCALIZAR). COMPROMISSOS INTERNACIONAIS ASSUMIDOS PELO BRASIL EM MATÉRIA DE COMPARTILHAMENTO DE INFORMAÇÕES BANCÁRIAS. ART. 1º DA LEI COMPLEMENTAR N.º 104/2001. AUSÊNCIA DE QUEBRA DE SIGILO. ART. 3º, § 3º, DA LC 105/2001. INFORMAÇÕES NECESSÁRIAS À DEFESA JUDICIAL DA ATUAÇÃO DO FISCO. CONSTITUCIONALIDADE DOS PRECEITOS IMPUGNADOS. ADI N.º 2.859. AÇÃO QUE SE CONHECE EM PARTE E, NA PARTE CONHECIDA, É JULGADA IMPROCEDENTE. ADI N.º 2.390, 2.386, 2.397. AÇÕES CONHECIDAS E JULGADAS IMPROCEDENTES.

[...]

4. Os artigos 5º e 6º da Lei Complementar n.º 105/2001 e seus decretos regulamentares (Decretos n.º 3.724, de 10 de janeiro de 2001, e n.º 4.489, de 28 de novembro de 2009) consagram, de modo expresso, a permanência do sigilo das informações bancárias obtidas com espeque em seus comandos, não havendo neles autorização para a exposição ou circulação daqueles dados. Trata-se de uma transferência de dados sigilosos de um determinado portador, que tem o dever de sigilo, para outro, que mantém a obrigação de sigilo, permanecendo resguardadas a intimidade e a vida privada do correntista, exatamente como determina o art. 145, § 1º, da Constituição Federal.

5. A ordem constitucional instaurada em 1988 estabeleceu, dentre os objetivos da República Federativa do Brasil, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e a marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais. Para tanto, a Carta foi generosa na previsão de direitos individuais, sociais, econômicos e culturais para o cidadão. Ocorre que, correlatos a esses direitos, existem também deveres, cujo atendimento é, também, condição *sine qua non* para a realização do projeto de sociedade esculpido na Carta Federal. Dentre esses deveres, consta o dever fundamental de pagar tributos, visto que são eles que, majoritariamente, financiam as ações estatais voltadas à concretização dos direitos do cidadão. Nesse quadro, é preciso que se adotem mecanismos efetivos de combate à sonegação fiscal, sendo o instrumento fiscalizatório instituído nos arts. 5º e 6º da Lei Complementar n.º 105/2001 de extrema significância nessa tarefa.

[...]

9. Ação direta de inconstitucionalidade n.º 2.859/DF conhecida parcialmente e, na parte conhecida, julgada improcedente. Ações diretas de inconstitucionalidade n.º 2390, 2397, e 2386 conhecidas e julgadas improcedentes. Ressalva em relação aos Estados e Municípios, que somente poderão obter as informações de que trata o art. 6º da Lei Complementar n.º 105/2001 quando a matéria estiver devidamente regulamentada, de maneira análoga ao Decreto federal n.º 3.724/2001, de modo a resguardar as garantias

processuais da contribuinte, na forma preconizada pela Lei nº 9.784/99, e o sigilo dos seus dados bancários.- grifei.

Não há, portanto, segundo o Supremo Tribunal Federal, inconstitucionalidade na norma legal que deu suporte ao procedimento fiscal.

Nesta matéria, lança a contribuinte um segundo argumento: não seria imprescindível para o procedimento fiscal a obtenção das informações de movimentação financeira diretamente junto às instituições financeiras por meio de Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira - RMF.

Também não lhe assiste razão.

As Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira emitidas seguiram rigorosamente as exigências previstas pelo Decreto nº 3.724/2001, que regulamentou o art. 6º da LC 105/2001, inclusive quanto às hipóteses de indispensabilidade previstas no seu art. 3º, que também estão claramente presentes nos autos.

Ademais, impende destacar que a decisão do STF acima mencionada ressalta a importância dos termos em que o acesso às informações sob sigilo bancário foi regulamentado no Decreto nº 3.724/2001. Tanto é assim que, para serem consideradas constitucionais, eventuais normas estaduais e municipais devem trazer regulamentações análogas.

É que, considerando o disposto no artigo 3º, VII, do Decreto nº 3.724/2001 c/c art. 33, I, da Lei nº 9.430/96, a contribuinte, ao ser intimada a fornecer os seus extratos bancários e deixar injustificadamente de apresentá-los, deu fundamento à fiscalização para a emissão de RMF diretamente à instituição financeira.

Na espécie, era flagrante a indispensabilidade da obtenção das informações de movimentação financeira, tendo em vista a quantidade e os valores que deixaram de ser registrados na escrituração do Livro Caixa.

Nesta matéria, de nulidade dos autos de infração por ilicitude das provas relativas à movimentação financeira obtidas diretamente das instituições financeiras por meio de RMF, voto por negar provimento.

Nulidade por infração ao Princípio da Verdade Material.

Nessa alegação, defende a contribuinte que não poderia a fiscalização limitar-se à verdade formal, aplicando uma presunção que, segundo a sua argumentação, seria inconstitucional, restando à Autoridade Lançadora o dever de buscar as provas da efetiva ocorrência da receita omitida.

Para arrematar, argumenta a contribuinte que havia uma justa causa para a não apresentação das notas fiscais que poderiam comprovar a origem dos créditos bancários questionados. Novamente, sob o argumento de que não poderia ser prejudicada pelo fato de ter sofrido uma apreensão judicial de documentos, aduz que a fiscalização deveria se desincumbir do dever de buscar as provas.

Não há como acolher os argumentos da contribuinte.

À partida impende lembrar, nos termos anteriormente citados, que este Conselho não tem competência para decidir sobre inconstitucionalidade de leis. Portanto, descabe qualquer consideração acerca da constitucionalidade da norma jurídica veiculada pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/96, que prevê a hipótese de presunção legal de omissão de receitas quando houver créditos bancários cuja origem o sujeito passivo, regularmente intimado, deixe de comprovar a origem dos respectivos recursos.

Trata-se de presunção relativa e incumbe à fiscalização (i) comprovar o fato presuntivo, ou seja, a existência de depósitos bancários para os quais os documentos disponíveis não comprovem a origem dos recursos e (ii) intimar o sujeito passivo a comprovar a origem dos recursos.

A intimação para comprovar as origens dos recursos não deve ser genérica e deve identificar de forma específica cada lançamento questionado.

Diante da presunção legal e cumpridos os requisitos por parte da fiscalização, incumbe à contribuinte a comprovação, por meio de documentos hábeis e idôneos, da não ocorrência do fato presumido no caso concreto.

No caso sob análise, foram cumpridas as exigências legais para incidência da hipótese de presunção da ocorrência dos fatos jurídicos tributários. Em 17/02/2010, (doc. fls. 1411 a 1414) fiscalização demonstrou, a partir dos extratos bancários obtidos por meio de RMF, que um grande número de lançamentos a crédito não estava registrado no Livro Caixa e intimou a contribuinte a comprovar a origem dos recursos dos lançamentos bancários relacionados em planilha que os identifica perfeitamente.

Ademais, a fiscalização não se limitou aos elementos de prova apresentados pela contribuinte e realizou ampla circularização de informações junto aos clientes (tomadores de serviço), de forma a buscar o máximo possível levantar de ofício informações que pudessem comprovar a origem dos citados créditos bancários.

As presunções legais relativas em matéria tributária não são incompatíveis com o Princípio da Verdade Material que rege o processo administrativo tributário. As presunções relativas podem ser interpretadas de duas formas, a saber, como meios de prova ou como mecanismos processuais que invertem o ônus da prova.

Particularmente, adoto o entendimento de que as presunções nada mais são que meios de prova de fatos que não precisam ou não podem ser provados diretamente. No caso dos créditos bancários sem comprovação de origem, a lei determina uma forma própria de comprovação da ocorrência da omissão de receitas: uma vez que o contribuinte, regularmente intimado, não logre comprovar, por meio de documentos hábeis e idôneos, a origem de determinados créditos bancários, está provada a omissão de receitas.

Não obstante a controvérsia doutrinária, a jurisprudência desta Turma é firme no sentido da aplicação das presunções legais, inclusive do disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, como se pode ver nas seguintes ementas:

PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA. INVERSÃO.

A instituição de uma presunção pela lei tributária transfere ao contribuinte o ônus de provar que o fato presumido pela lei não aconteceu em seu caso particular. (Acórdão n.º 1401-002.683, de 13/09/2018, relator Daniel Ribeiro Silva)

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESUNÇÃO LEGAL.

A Lei n.º 9.430, de 1996, estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza lançar o imposto correspondente sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento. (Acórdão n.º 1401-002.958, de 17/10/2018, relator Abel Nunes de Oliveira Neto).

A verdade material está atendida na medida em que a contribuinte dispõe de todos os meios de prova admitidos no direito para demonstrar que, no caso em concreto, não ocorreu o fato presumido. Veja-se o caso sob análise: a contribuinte alegou prestar serviços de *marketing* e que, por força das promoções com a utilização de cartões eletrônicos, transitariam em suas contas valores de terceiros, que não configurariam receitas próprias.

Ora, nesses casos, o Livro Caixa, se tivesse sido corretamente preenchido e fosse suportado corretamente pelos respectivos documentos, serviria para identificar individualmente cada operação. Mas, como visto, a contribuinte não cumpriu seu dever jurídico de escrituração e apresentação dos documentos contábeis e fiscais.

Mas, mesmo sem o registro na escrituração, seria possível comprovar o alegado. É inerente à prestação de serviço descrita pela contribuinte um controle detalhado dos valores recebidos, dos prêmios distribuídos. Não apenas a contribuinte disporia de notas fiscais e contratos, como de controle financeiro pormenorizado e de relatórios para cada cliente, cada promoção, cada beneficiário. Tais elementos seriam hábeis a demonstrar efetivamente eventuais recursos de terceiros conforme alegado.

Nesta matéria, portanto, voto por não acolher as alegações de infração ao Princípio da Verdade Material e de inconstitucionalidade da norma de presunção de omissão de receitas veiculada pelo artigo 42 da Lei n.º 9.430/96.

Decadência.

É oportuno lembrar que os fatos jurídicos tributários sob exame ocorreram no ano-calendário 2006 e que os autos de infração foram lavrados em 22 de agosto de 2011, tendo sido encaminhados por via postal para a contribuinte e para os responsáveis solidários.

Não há, nos autos de infração, menção à aplicação do disposto no artigo 173, I, do CTN, que prevê o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento como termo inicial para a fluência do prazo decadencial do direito da Fazenda de promover o lançamento de ofício. Contudo, ao examinar a matéria, a instância de piso fundou-se, por maioria de votos, nesse dispositivo para decidir pela não incidência da hipótese de decadência.

Não acolho a razão de decidir adotada pela DRJ.

É cediço que aos tributos IRPJ, CSLL, PIS e COFINS aplicam-se as normas atinentes à sistemática do lançamento por homologação.

São duas as hipóteses que afastariam a aplicação do disposto no artigo 150, §4, do CTN: a ausência de pagamento a ser homologado ou a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Compulsando os autos, vê-se que restou incontroverso que a contribuinte realizou pagamentos parciais dos tributos. Embora se possa ponderar que os pagamentos teriam sido muito inferiores aos valores apurados de ofício, eles têm o condão de atrair a aplicação da sistemática do lançamento por homologação e o início da contagem do prazo decadencial para a data da ocorrência do fato jurídico tributário, exceto se houvesse sido caracterizada a conduta dolosa.

Essa é a inteligência da norma veiculada pelo artigo 150, § 4º, do CTN.

Acerca da matéria, já me manifestei nos seguintes termos:

Uma vez que o sujeito passivo foi obrigado a efetuar o pagamento antecipadamente, sem que a autoridade administrativa procedesse previamente ao exame do fato jurídico tributário, a norma, em atendimento ao princípio da segurança jurídica, estabelece um tempo razoável para que o sujeito ativo exercite o direito de homologá-lo ou não.

Conforme a dicção do artigo 150, § 4º, do CTN, o direito do sujeito ativo de homologar o pagamento efetuado pelo sujeito passivo deve ser exercido dentro do prazo de cinco anos, contados da data da ocorrência do fato jurídico tributário.

É de se observar que, a partir do momento em que o sujeito ativo toma conhecimento do pagamento antecipado, já tem o direito de proceder ao exame com vistas à sua homologação. Se já pode proceder ao exame, nada mais natural que flua o prazo decadencial correspondente.

O prazo decadencial de cinco anos contados da data da ocorrência do fato jurídico tributário é uma exceção à regra geral de decadência prevista no artigo 173, I, do CTN, que tem como termo inicial “o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

[...]

A decadência do direito de homologar significa, também, a caducidade do direito de efetuar eventual lançamento de ofício de crédito tributário decorrente de infração à legislação tributária, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.

[...]

Falta, enfim, tratar da norma atinente à conduta do sujeito passivo, quando há dolo, fraude ou simulação, em atendimento à parte final do parágrafo 4º do artigo 150 do CTN.

Trata-se de norma primária sancionadora que tem no antecedente a conduta dolosa, fraudulenta ou simulada e, no conseqüente, a mutilação completa do antecedente da norma especial de decadência mencionada no item 3.2.3 supra (parte inicial do art. 150, § 4º, CTN).

Não se aplica, portanto, a norma que mutilaria parcialmente o antecedente da norma geral de decadência. A norma jurídica do artigo 173, I, do CTN volta a ser aplicada em toda a sua extensão. Dito de outra forma, quando há dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial para o lançamento do crédito tributário, nos termos do artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional, é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

É imperioso destacar que a conduta dolosa, fraudulenta ou simulada não pode ser presumida. Há que ser descrita em linguagem competente e provada pela autoridade administrativa. Não bastassem os direitos fundamentais à presunção de inocência (art. 5º, LVII, CF/88), ao devido processo legal (art. 5º, LIV, CF/88) e ao contraditório e à ampla defesa dos litigantes (art. 5º, LV, CF/88), o próprio texto do artigo 150, § 4º do CTN exige a comprovação do ato antijurídico que dá azo à mutilação da norma especial de decadência. (NOGUEIRA, Carlos André Soares. Normas jurídicas e decadência no lançamento por homologação. In: Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiro. volume 01. número 01. Brasília: agosto/dezembro 2014. Disponível em <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/publicacoes/revista-da-receita-federal/revista-de-estudos-tributarios-e-aduaneiros-da-receita-federal>>).

Elementos não faltariam para caracterizar a conduta da contribuinte como dolosa. Afinal, vultosos ingressos de valores em contas bancárias distintas foram reiteradamente omitidos na escrituração do Livro Caixa ao longo dos anos de 2005 e 2006. Veja-se que, no ano de 2006, a movimentação bancária cuja origem não foi comprovada durante o procedimento fiscal, segundo a apuração da Autoridade Lançadora, chegou à casa dos R\$ 36 milhões de reais.

Apenas para ilustrar, basta ver que, em janeiro de 2006, o Livro Caixa (fls. 660 a 784) registra apenas quatro entradas de recursos no Caixa (dias 06, 10, 13 e 31). As entradas escrituradas somaram apenas R\$ 16.134,81. No mesmo período, a movimentação financeira cuja origem foi questionada pela fiscalização somou R\$ 2.090.106,91.

A reiteração, a grande quantidade de operações e a vultosa proporção dos valores não escriturados levariam à inescapável conclusão de que o Livro Caixa não apenas é imprestável, mas foi fraudado com a omissão da maior parte da movimentação financeira que deveria estar lá registrada.

Contudo, não foi essa a caracterização feita pela Autoridade Lançadora, a quem cabe determinar a matéria tributável e realizar o lançamento, nos termos do artigo 142 do CTN. É à Autoridade Lançadora que incumbe o dever de fixar a pretensão da Fazenda ao descrever o fato jurídico, que deve ser retratado a partir das provas colhidas no procedimento de ofício, e constituir o crédito tributário.

Neste sentido, é oportuno mencionar a lição de Gilson Wessler Michels:

O que resulta dessa distinção [entre recurso do tipo reexame e recurso do tipo revisão] é que, na medida em que no contencioso administrativo brasileiro foi adotada a separação entre órgãos de lançamento (Administração Ativa) e órgãos de julgamento (Administração Judicante), não sendo dada a esses a competência para praticar os atos primários de que são exemplos o lançamento e o despacho denegatório do pleito repetitório, mas sim a de praticar o ato secundário de reapreciação daqueles atos primários, só podem os órgãos julgadores administrativos prolatar decisões na esfera das quais anulam ou confirmam, parcial ou integralmente, o ato contestado (modalidade revisão), e jamais decisões nas quais substituem tal ato (modalidade reexame). (Michels, Gilson Wessler. Processo Administrativo Fiscal. São Paulo: Cenofisco, 2018. p 33.)

Assim, não havendo sido caracterizada, no momento oportuno, pela pessoa competente, a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se ao caso concreto o disposto na parte inicial do parágrafo 4º do artigo 150 do CTN, ou seja, a contagem do prazo decadencial de cinco anos a partir da data da ocorrência do fato jurídico tributário.

No caso do IRPJ e da CSLL, que foram determinados de ofício com base no lucro arbitrado, o período de apuração é trimestral, conforme determinam os artigos 1º e 28 da Lei nº 9.430/96. Os fatos jurídicos tributários que importam para a incidência da norma decadencial ocorreram em 31/03/2006 e 30/06/2006.

No caso das contribuições PIS e COFINS, a apuração dos tributos é mensal conforme o artigo 2º da Lei nº 9.715/98 e artigo 2º da Lei Complementar nº 70/91. O período que aqui importa compreende os fatos jurídicos ocorridos de janeiro a julho de 2006.

Por tudo exposto, neste ponto, voto por acolher a preliminar de decadência para excluir os lançamentos de IRPJ e CSLL no primeiro e no segundo trimestres de 2006 e para excluir os lançamentos de PIS e COFINS nos meses de janeiro a julho de 2006.

Vencidas as matérias preliminares relativas ao crédito tributário, passo ao exame do mérito. Destaco que as arguições específicas acerca da atribuição de responsabilidade solidária dos coobrigados serão apreciadas após a decisão de mérito, pois esta é potencialmente prejudicial àquelas.

Mérito.

A contribuinte lançou as seguintes matérias no questionamento de mérito do lançamento: justa causa para a não apresentação das notas fiscais; repasse de valores de terceiros que não caracteriza receita omitida; não caracterização da omissão de receitas, tendo em vista a identificação de notas fiscais e depósitos em cheque que comprovariam a origem de créditos bancários e a comprovação de pagamentos efetuados; *Bis in idem* e regime de caixa.

Justa causa para a não apresentação das notas fiscais.

O artigo 16, §§ 4º, *a*, e 5º, do Decreto nº 70.235/72 prevê a possibilidade de juntada de documentos após a impugnação quando "*fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior*".

Na espécie, penso que a hipótese normativa está caracterizada e os elementos probatórios juntados no recurso voluntário devem ser conhecidos.

Explico.

Conforme relatado anteriormente, esta Turma, por meio da Resolução nº 1401-000.626, determinou o retorno dos autos à unidade da RFB de origem para que a autoridade administrativa pudesse examinar os elementos probatórios juntados pela contribuinte no recurso voluntário.

Dentre os procedimentos, a autoridade diligenciadora deveria verificar se os documentos haviam sido apreendidos e se estavam indisponíveis na época da impugnação.

A fiscalização intimou a contribuinte a se manifestar. Em resposta, esta apresentou o Auto de Exibição e Apreensão emitido pelo Ministério Público do Estado de São Paulo. Neste, pode-se verificar que efetivamente os documentos (ou pelo menos parte deles) efetivamente foi apreendida no cumprimento de Mandado de Busca e Apreensão. É o que se pode observar no seguinte trecho:

Aos quatorze dias do mês de junho do ano 2007, nas dependências do GAECO do Ministério Público do Estado de São Paulo, onde se achava o Dr. MARCO AURÉLIO VERGILIO DE SOUZA, Delegado de Polícia do Distrito Federal, lotado no Departamento de Atividades Especiais – DEPATE/PCDF, em presença das testemunhas abaixo discriminadas, e da advogada DRA. FERNANDA ELISSA DE CARVALHO AWADA, OAB no. 132649/SP (procuração anexa), compareceu os Srs. Cleiton Victoria, Analista Tributário da Receita Federal do Brasil, RG no. 27.925.128-2/SP, e Regina Célia Magalhães David, Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil, RG no. M-84.525/MG, que exibiram à autoridade os seguintes objetos, localizados na empresa EDR 3 Comunicação Total Ltda., localizada na Rua Ilhéus, no. 358, São Paulo/SP, em cumprimento ao mandado de busca e apreensão expedido pelo MM. Juiz de Direito da 1ª Vara Criminal de Brasília, do TJDF, Doutor ROMERO BRASIL DE ANDRADE:

1) Recibos Provisórios de Serviços (RPS), todos da empresa EDR 3 Comunicação Total Ltda., numerados de: 3001 a 3700, com exceção dos números 3284 e 3320; 3701 a 4200; 4201 a 4750, com exceção dos números 4700; 4751 a 5000 (estes acondicionados em pasta catálogo);

2) Notas fiscais da mesma empresa, numerados de 156 a 200, com exceção dos números 157 a 166; 201 a 279; 282 a 369; 371 a 508; 523 a 600; 601 a 700, com exceção dos números 659, 660, 662, 663 e 665 a 673; 701 a 800, com exceção dos números 703, 704, 715 e 770; 801 a 916, com exceção dos números 831, 892 e 894; 921 a 1000; 1001 a 1100, com exceção dos números 1055, 1082 e 1098; 1101 a 1233, com exceção do número 1133; 1244 a 1300, com exceção do número 1270; 1301 a 1400; 1401 a 1500; 1501 a 1616; 1627 a 1700; 1701 a 1809; 1810 a 1900; 1901 a 2000; 2001 a 2100; 2101 a 2200; 2201 a 2300; 2301 a 2400; 2401 a 2500; 2508 a 2550; 2551 a 2600; 2601 a 2650; 2651 a 2700; 2701 a 2750; 2751 a 2800; 2801 a 2850; 2851 a 2900; 2901 a 2950; 2951 a 3000;

De acordo com o Termo de Restituição n.º 260/2011, os documentos somente teriam sido devolvidos à contribuinte em 18/10/2011:

Termo de Restituição n.º 260/2011 - CEGOC

Processo n.º 2007.01.1.017601-6
Of. N.º 2033/2011 – 1ª Vara Criminal de Brasília

Aos 18 dias do mês de outubro do ano de dois mil e onze, em cumprimento à determinação exarada nos autos em epígrafe pelo Excelentíssimo Sr. Almir Andrade de Freitas, Juiz da Primeira Vara Criminal da Circunscrição Judiciária de Brasília/DF, esta Central promove a Restituição dos objetos contidos no Auto de Apresentação e Apreensão n.º 133 referente aos autos em epígrafe (CAIXA 25), a EDR3 Comunicação Total Ltda., na pessoa do seu preposto, conforme recibo abaixo.

O mencionado bem foi entregue pelo servidor RICARDO MARTINS, matrícula n.º 317828.

O referido é verdade e dou fé. Dado e passado nesta Cidade de Brasília/DF, Eu, José F. P. de Araújo, Coordenador da Central de Guarda de Objetos de Crime, subscrevo o presente Termo.

Considerando que os sujeitos passivos foram intimados do lançamento de ofício em 08/2011, no momento em que os documentos foram devolvidos pelo Estado à contribuinte o prazo de impugnação já havia escoado inteiramente.

Portanto, penso que a apresentação *a posteriori* dos elementos probatórios está acobertada pela exceção à regra geral de preclusão e estes devem ser conhecidos e considerados neste julgamento de segunda instância.

Neste ponto, então, dou provimento ao recurso voluntário para conhecer dos elementos de prova.

Repasse de valores de terceiros que não caracteriza receita omitida.

Neste tópico, a contribuinte repete as alegações lançadas no momento da impugnação. O cerne da alegação é que transitariam pelas contas bancárias da contribuinte *valores de terceiros*. A razão estaria na atividade específica de *marketing* para seus clientes, na qual a contribuinte disponibilizaria prêmios a empregados, prestadores de serviços e vendedores desses clientes.

A contribuinte apresenta, neste ponto, algumas justificativas genéricas que não relacionam determinado valor a determinado contrato ou a determinada nota fiscal e que não trazem qualquer elemento de prova hábil e idôneo que efetivamente relacione um determinado crédito na conta bancária com a respectiva origem de forma a demonstrar que se trate efetivamente de valores de terceiros a ser excluído da base de cálculo dos tributos.

É nesse contexto que se pode dizer que a instância de piso acertou na decisão de mérito de manter o lançamento.

Todavia, na atual etapa do processo administrativo fiscal, impende analisar este tópico em conjunto com o próximo, que trata dos novos elementos de prova trazidos aos autos somente no recurso voluntário.

Não caracterização da omissão de receitas, tendo em vista a identificação de notas fiscais e depósitos em cheque que comprovariam a origem de créditos bancários e a comprovação de pagamentos efetuados.

Para dar suporte a esta matéria, a contribuinte juntou as planilhas e documentos de folhas 9.587 a 11.069. Segundo seus argumentos, os elementos demonstrariam a incorrência da omissão de receitas baseada na movimentação financeira sem comprovação de origem, em pagamentos não comprovados e em créditos e depósitos em cheque bloqueados.

Analisando os elementos probatórios que constam dos autos, é de se acolher parcialmente suas razões, conforme passo a expor.

Os documentos estão organizados da seguinte forma: (i) *Pagamentos não comprovados* (fls. 9.587 a 9.590); (ii) *Créditos bancários não localizados* (fls. 9.591 a 9.634); (iii) *Cheques Bloqueados e créditos bancários não localizados* (fls. 9.635 a 9.686); e (iv) *Extrato de crédito - origem não comprovada mediante documentação hábil e idônea* (fls. 9.687 a 11.069).

De pronto, é de se ver que as três primeiras planilhas apresentadas pelo contribuinte não afetam a apuração realizada pela Autoridade Lançadora. Os valores de pagamentos não comprovados, créditos bancários não localizados e cheques bloqueados não

compuseram a apuração dos montantes omitidos com fulcro na movimentação bancária sem comprovação de origem.

Segundo o demonstrativo de fls. 120 (Anexo IX, Demonstrativo da Receita Tributável - ano 2006), os Pagamentos Não Comprovados (anexo V), os Créditos Não Localizados (Anexo VI) e os Depósitos em cheque/créditos não localizados (Anexo VIII) foram subtraídos dos Créditos Bancários Não Comprovados para apuração da receita omitida (linha 8 do demonstrativo).

Para confirmar a informação do demonstrativo do Anexo IX dos autos de infração, passo a cotejar, por amostragem, cada planilha apresentada pela contribuinte no recurso voluntário com o *EXTRATO DE CRÉDITO - origem não comprovada mediante documentação hábil e idônea* (doc. fls. 8860 - 8901), que baseou a apuração de ofício da omissão de receitas por presunção legal.

Na tabela *PAGAMENTOS NÃO COMPROVADOS* (Anexo V do Recurso Voluntário), a contribuinte apresenta apenas dois lançamentos.

No primeiro, a contribuinte alega que a nota fiscal nº 196, emitida em favor de Ultrafarma Saúde Ltda em 11/01/2006, estaria vinculada a um crédito na conta do Banco do Brasil (ag. 3320-0, c/c 5188-8) em 11/01/2006.

Entretanto, na data, não há nenhum crédito cujo valor coincida com o valor da nota fiscal. O total da nota fiscal seria de R\$ 10.647,38, sendo R\$ 394,73 tributáveis (comissão) e R\$ 10.252,65 não tributáveis (valores de terceiros). Na tabela *EXTRATO DE CRÉDITO - origem não comprovada mediante documentação hábil e idônea*, têm-se os seguintes lançamentos a crédito na conta do Banco do Brasil:

11/01/2006	DEPOSITO	0000103	218.000,00
11/01/2006	DEPOSITO	0000103	218.000,00
11/01/2006	TED-CRED CONTA	3887376	57.011,60

O mesmo acontece no segundo lançamento na planilha elaborada pela contribuinte. Neste lançamento, a contribuinte relaciona a nota fiscal nº 677, emitida em 02/05/2006 em favor de Logistech Energia Eng e Logística, no valor de R\$ 2.665,13 (R\$ 77,63 de comissão e R\$ 2.587,50), com um lançamento a crédito na conta do Banco do Brasil em 11/10/2006. Novamente, não há menção a valor do lançamento bancário. Novamente, consultando a tabela *EXTRATO DE CRÉDITO - origem não comprovada mediante documentação hábil e idônea*, verificamos que a fiscalização questionou a origem dos seguintes os lançamentos a crédito na conta do Banco do Brasil em 11/01/2006:

11/10/2006	DEP CH BB LIQ	0000170	4.131,53
11/10/2006	TRANS. ON LINE	0012826	2.360,98
11/10/2006	TRANS. ON LINE	0005050	8.558,84
11/10/2006	TRANS. ON LINE	0005050	9.046,51
11/10/2006	TRANS. ON LINE	0007070	7.169,29
11/10/2006	DOC-CREDITO EM CTA CORR	0114583	1.920,49
11/10/2006	TED-PAGTO DE FORNEC	3923295	7.999,50
11/10/2006	TED-PAGTO DE FORNEC	3977818	13.659,01
11/10/2006	TED-PAGTO DE FORNEC	3978000	6.069,20
11/10/2006	TED-CRED CONTA	3995293	7.974,50
11/10/2006	DOC-CREDITO EM CTA CORR	0830554	3.487,95

Nenhum lançamento bancário coincide em valor com a citada nota fiscal.

Nos dois casos, vê-se que não há nenhuma relação entre as notas fiscais citadas e os lançamentos bancários questionados pela fiscalização. Não há nenhuma coincidência de data (entre a emissão da nota fiscal e o lançamento bancário) ou de valor.

Outro ponto importante é que os históricos dos extratos não permitem identificar a origem dos recursos (de quem o valor foi recebido). E a contribuinte não juntou qualquer documento bancário que suprisse essa omissão.

Passo a examinar a planilha *CRÉDITOS BANCÁRIOS NÃO LOCALIZADOS* (Anexo VI ao Recurso Voluntário). Nesta, a contribuinte apresenta cerca de 40 lançamentos em que pretende vincular notas fiscais a créditos bancários.

De saída, é de se destacar que esta segunda planilha padece do mesmo vício da anterior, ou seja, aponta apenas a conta e a data em que o crédito teria sido feito, mas, em quase todos os lançamentos, não aponta o valor individualizado do crédito que pretende comprovar.

Novamente, os lançamentos não coincidem em valores e os históricos não permitem verificar de quem teria sido recebido cada valor.

Veja-se, por exemplo:

Nota fiscal nº 258 emitida em 27/01/2006 em favor de Indústria e comércio de carnes Minerva, no Valor de R\$ 11.815,70 (R\$ 288,19 tributáveis e R\$ 11.527,51 não tributáveis). Na planilha, a contribuinte relaciona com um lançamento na conta do Banco do Brasil em 31/01/2006. Neste dia, os créditos questionados pela fiscalização são:

31/01/2006	TED-FORNECEDOR	0065849	236.531,93
31/01/2006	TEC-CRED CONTA	3940362	113.400,83
31/01/2006	TED-FORNECEDOR	3969106	30.010,66

Nota fiscal nº 387 emitida em 03/03/2006 em favor de Indústria e comércio de carnes Minerva, no Valor de R\$ 110.463,17 (R\$ 2.694,22 tributáveis e R\$ 107.768,95 não tributáveis). Na planilha, a contribuinte relaciona com um lançamento na conta do Banco HSBC (ag. 956, c/c 04640-90) em 08/03/2006. Não há nenhum crédito bancário do HSBC questionado na planilha *EXTRATO DE CRÉDITO - origem não comprovada mediante documentação hábil e idônea*.

Nota fiscal nº 577, emitida em favor de Pernambuco Serv Autom Ltda, em 30/10/2006, no valor de R\$ 25.900,93 (R\$ 742,18 tributáveis e R\$ 25.158,75 não tributáveis). Na planilha, a contribuinte relaciona com um lançamento na conta do Banco do Brasil em 06/10/2006. Neste dia, os créditos questionados pela fiscalização são:

06/10/2006	DOC-CREDITO EM CTA CORR	0008689	3.483,10
06/10/2006	TED-CRED CONTA	0045515	392.326,36
06/10/2006	DOC-CREDITO EM CTA CORR	0883176	1.112,40
06/10/2006	DOC-CREDITO EM CTA CORR	0975231	1.135,00
06/10/2006	TED-PAGTO DE FORNEC	3385180	30.255,58
06/10/2006	TED-PAGTO DE FORNEC	3408210	25.807,93
06/10/2006	TED-PAGTO DE FORNEC	3439559	16.644,29

Em síntese, as três primeiras planilhas anexas ao recurso voluntário não se prestam a provar o que a contribuinte alega. Não houve a juntada de nenhum contrato, de nenhum controle financeiro, de nenhum documento bancário que pudesse comprovar que qualquer dos créditos bancários tivesse como origem a pessoa beneficiária da nota fiscal. Nenhum elemento que justificasse - individualmente - o descompasso entre as datas de emissão das notas fiscais e os alegados ingressos nas contas bancárias. Não há sequer coincidências de valores entre as notas fiscais e qualquer dos créditos bancários questionados pela fiscalização.

Situação diferente é a que se observa na planilha *Extrato de Crédito - origem não comprovada mediante documentação hábil e idônea* (fls. 9.687 e ss), na qual a contribuinte parte dos créditos bancários questionados pela fiscalização e os vincula individualmente a notas fiscais específicas.

Todavia, impende ressaltar que todos os documentos apresentados referem-se exclusivamente a créditos bancários na conta mantida no Banco do Brasil Os documentos não se referem aos créditos bancários apurados no Banco Bradesco.

É oportuno destacar que a comprovação da origem dos recursos, em especial a comprovação de que os valores são, na verdade, recursos de terceiros, deve ser feita com documentos hábeis e idôneos, coincidentes em data e valores.

É firme a jurisprudência neste Conselho, conforme se pode ver nos seguintes julgados:

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL

Nos termos da lei, caracteriza-se como omissão de receita os valores creditados em conta bancária, na hipótese do titular, após intimado, não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a sua respectiva origem. (Acórdão nº 1201-002.507, de 20/09/2018, relator Luis Henrique Marotti Toselli).

CRÉDITOS BANCÁRIOS

Por presunção de natureza legal, os depósitos/créditos junto a instituições bancárias não comprovados com documentação hábil e idônea coincidente em datas e valores com esses créditos autorizam o lançamento de ofício como omissão de receitas. (Acórdão nº 1301-002.965, de 11/04/2018, relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto).

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. COMPROVAÇÃO. ALEGAÇÕES DESPROVIDAS DE DOCUMENTOS. DINHEIRO EM CAIXA

A comprovação hábil a elidir a presunção legal de omissão de receita em face de depósitos de origem não comprovada se dá com a apresentação de documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, com os créditos bancários. Alegações desprovidas de provas não afastam a presunção da lei. A existência de saldo de dinheiro em espécie no início do ano-calendário não é suficiente para a comprovação da origem dos créditos bancários. Sendo, a presunção, relativa, cabe ao contribuinte, e não ao Fisco, fazer prova da regularidade dos depósitos. (Acórdão nº 2301-005.310, de 05/06/2018, relator João Maurício Vital.)

Os elementos probatórios relativos a este tópico foram submetidos ao exame da autoridade administrativa por meio da diligência mencionada anteriormente.

No procedimento fiscal, a autoridade administrativa elaborou dois demonstrativos: “Valores Coincidentes” e “Valores não coincidentes e/ou sem justificativa”. No primeiro demonstrativo, identificou os valores de depósitos bancários que, no seu entendimento, haviam sido comprovados, separando os valores não tributados (valores de terceiros) e tributados (receita própria omitida). No segundo, relacionou os créditos bancários para os quais não foram apresentados elementos probatórios e aqueles para os quais os documentos apresentados não eram hábeis a provar a origem dos recursos.

Os resultados apurados pela fiscalização na planilha “Valores Coincidentes” podem ser sintetizados na tabela abaixo:

Mês	Valor do crédito bancário	Valor	
		Não tributado (terceiro)	Tributado (receita omitida)
jan/06	R\$1.292.149,15	R\$1.258.932,56	R\$33.216,59
fev/06	R\$451.891,19	R\$435.295,92	R\$16.595,27
mar/06	R\$1.353.142,03	R\$1.318.616,04	R\$34.525,99
abr/06	R\$1.591.676,04	R\$1.543.889,34	R\$47.786,70
mai/06	R\$1.207.856,57	R\$1.168.599,98	R\$39.256,59
jun/06	R\$2.078.324,55	R\$2.020.502,38	R\$57.822,17
jul/06	R\$1.538.150,69	R\$1.484.111,49	R\$54.039,20
ago/06	R\$2.059.419,10	R\$1.985.191,24	R\$74.227,86
set/06	R\$2.716.166,00	R\$2.636.571,24	R\$79.594,76
out/06	R\$2.623.391,97	R\$2.543.752,21	R\$79.639,76
nov/06	R\$2.047.022,78	R\$1.975.123,95	R\$71.898,83
dez/06	R\$3.885.221,23	R\$3.761.915,05	R\$123.306,18
Total	R\$22.844.411,30	R\$22.132.501,40	R\$711.909,90

A partir do resultado acima, é possível excluir das bases de cálculo dos tributos lançados de ofício – em relação aos créditos bancários sem comprovação de origem – os valores comprovadamente de terceiros, conforme o seguinte demonstrativo:

Mês	Receita omitida (procedimento fiscal)	Valor	
		Valor exonerado (terceiros)	Valor mantido
jan/06	R\$2.007.426,48	R\$1.258.932,56	R\$748.493,92
fev/06	R\$1.080.152,43	R\$435.295,92	R\$644.856,51
mar/06	R\$1.921.375,51	R\$1.318.616,04	R\$602.759,47
abr/06	R\$3.610.428,13	R\$1.543.889,34	R\$2.066.538,79
mai/06	R\$2.765.410,84	R\$1.168.599,98	R\$1.596.810,86
jun/06	R\$3.628.656,06	R\$2.020.502,38	R\$1.608.153,68
jul/06	R\$2.638.754,50	R\$1.484.111,49	R\$1.154.643,01
ago/06	R\$3.761.024,92	R\$1.985.191,24	R\$1.775.833,68
set/06	R\$4.201.385,90	R\$2.636.571,24	R\$1.564.814,66
out/06	R\$3.085.946,59	R\$2.543.752,21	R\$542.194,38
nov/06	R\$3.029.154,51	R\$1.975.123,95	R\$1.054.030,56
dez/06	R\$4.499.456,29	R\$3.761.915,05	R\$737.541,24
Total	R\$36.229.172,16	R\$22.132.501,40	R\$14.096.670,76

É imperioso destacar que o critério adotado neste voto, que resultou no demonstrativo acima, difere daquele adotado pela autoridade diligenciadora. Em sua apuração, a autoridade da RFB excluiu das receitas omitidas os valores integrais comprovados (valores de terceiros + receitas tributáveis) e reclassificou os valores tributáveis como valores omitidos a partir das notas fiscais que exacerbam as receitas declaradas. Tenho que não cabe tal reclassificação. Em meu entendimento, a comprovação de que parte dos valores configurava recursos de terceiros apenas reforça o fato – comprovado por meio da presunção – de que parte das receitas auferidas pela contribuinte não haviam sido escrituradas na contabilidade. A contribuinte não trouxe nenhum elemento de prova que demonstre que essas receitas correspondessem àquelas escrituradas e declaradas. Tal comprovação, em função da presunção relativa anteriormente mencionada, incumbe à fiscalizada.

Impende lembrar, também, que a demonstração acima de valores exonerados e mantidos deve ser conciliada com a decisão anterior de acolher parcialmente a alegação de decadência.

Assim, neste ponto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir das bases de cálculo de IRPJ e reflexos os valores comprovadamente de terceiros que ingressaram na conta bancária da recorrente, conforme tabela acima.

Bis in idem e regime de caixa.

Neste tópico, a contribuinte alega que a fiscalização, ao somar os valores declarados com os valores omitidos, teria incorrido em *bis in idem*, pois a Autoridade Lançadora não teria comprovado que os valores considerados omitidos não teriam também constituído os valores declarados em DIPJ.

Não acolho sua argumentação.

Conforme observado no início deste voto, a fiscalização tomou os cuidados necessários para que não houvesse *bis in idem*.

Primeiramente, a apuração das receitas omitidas com base em notas fiscais obtidas junto a clientes resultou expressamente da subtração das receitas mensais declaradas do total de notas fiscais obtidas junto aos clientes. É por esse motivo que houve esse lançamento somente no mês de fevereiro.

Em relação aos créditos bancários, também não ocorre *bis in idem*. Para explicar, é preciso retomar a reflexão sobre a presunção legal.

Uma vez incidindo a norma presuntiva, conforme já exposto anteriormente, incumbe exclusivamente à contribuinte demonstrar que parte das receitas consideradas omitidas teria composto as receitas declaradas ou a receita omitida no mês de fevereiro (apurada nas notas fiscais).

É oportuno lembrar que a fiscalização, ao realizar o procedimento fiscal, atuou de forma diligente e não se limitou a relacionar todos os créditos bancários e intimar a contribuinte a justificá-los todos. A fiscalização efetuou uma busca de notas fiscais junto aos clientes e

excluiu de ofício aqueles valores cuja origem estavam comprovadas pelos documentos que obteve.

Quem não se desincumbiu do ônus probatório foi a contribuinte. Em verdade, as alegações sobre *bis in idem* são genéricas, mais a título de retórica, pois não demonstram efetivamente que tenha havido uma sobreposição, ou seja, que um mesmo valor tenha sido lançado como receita declarada e, ao mesmo tempo, como receita omitida.

No que diz respeito ao regime de caixa, a contribuinte também faz alegações genéricas de que os valores poderiam ter sido efetivamente recebidos em outros meses, mas não faz nenhuma prova do alegado. Novamente, apela para o Princípio da Verdade Material no sentido de dizer que a fiscalização deveria ter buscado provar que a contribuinte teria recebido esses valores no próprio mês de fevereiro.

Não é de se acolher. A comprovação do momento do efetivo recebimento dos valores, para fruição do regime de caixa, é de responsabilidade da contribuinte. A lei lhe faculta tributar somente no momento do efetivo recebimento dos recursos, em contraposição ao regime de competência. Mas, a contribuinte não escriturou o Livro Caixa de forma a refletir minimamente suas operações. No Livro Caixa, deveriam estar registradas todas as operações, de forma individualizada, com históricos que permitissem identificar, por exemplo, a nota fiscal que deu origem a cada recebimento.

Passado todo o tempo do procedimento fiscal e do processo administrativo fiscal, a contribuinte não produziu prova de que efetivamente houvesse recebido os valores em meses diferentes.

Neste tópico, voto por não acolher as alegações de *bis in idem* e de infração ao regime de caixa na apuração das bases de cálculo dos tributos com fundamento nas receitas conhecidas e omitidas.

Caráter confiscatório da multa de ofício e inconstitucionalidade do uso da taxa Selic para fins de juros moratórios.

Nestes dois aspectos, não se acolhe os argumentos da contribuinte e dos coobrigados, tendo em vista a impossibilidade de manifestação desta instância administrativa acerca de alegação de inconstitucionalidade de normas legais, nos moldes da Súmula CARF nº 02, já explicitados anteriormente.

Ademais, a matéria relativa aos juros moratórios já está pacificada no seio deste Conselho Administrativo, conforme dicção da Súmula CARF nº 04:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Neste ponto, voto por indeferir os pleitos nos recursos voluntários.

Passo, em seguida, a apreciar as questões relativas ao vínculo de responsabilidade solidária, que dizem respeito aos recursos voluntários dos corresponsáveis e ao recurso de ofício.

Recursos voluntários.

Conforme o relatório supra, a Autoridade Lançadora atribuiu, com base no disposto nos artigos 134, VII e 135, I, do CTN, responsabilidade solidária pelos créditos tributários às seguintes pessoas: Dagoberto Tenaglia Junior, Evandro Luiz Silva Amidani, Rose Mary de Paula e Manoel Martins de Souza.

No julgamento de primeira instância, a DRJ manteve o vínculo dos três primeiros coobrigados e afastou a responsabilidade de Manoel Martins de Souza.

Os coobrigados Dagoberto Tenaglia Junior, Evandro Luiz Silva Amidani e Rose Mary de Paula apresentaram recursos alegando que não se lhes aplica a norma do artigo 134, VII, do CTN, que trata da responsabilidade dos sócios somente no caso de liquidação de sociedades de pessoas, e, também, a norma do artigo 135, I, do CTN, que exigiria ato doloso.

É de se acolher as alegações dos coobrigados.

De fato, a fiscalização embasou o vínculo de responsabilidade no art. 134, VII, em razão da inexistência de bens em nome da sociedade suficientes para garantir o crédito tributário, e no art. 135, I, pela prática de infração à lei.

Entretanto, o disposto no artigo 134, VII, é mesmo inaplicável ao caso concreto, pois não se trata de sociedade de pessoas e também não há nenhuma indicação de que a sociedade estivesse em liquidação.

No que diz respeito ao disposto no art. 135, haveria elementos suficientes para concluir pela ocorrência de infração à lei, conforme demonstrado anteriormente neste voto, no tópico que tratou da decadência. Não se trata aqui de mera inadimplência, como fizeram parecer as defesas dos coobrigados, mas de procedimentos reiterados de omissão de vultosas receitas nos livros e declarações a que está obrigada a pessoa jurídica.

Mas, em que pese o minucioso trabalho de levantamento de provas e criteriosa apuração dos fatos jurídicos tributários, não foi assim que a fiscalização caracterizou as condutas e as enquadrando na hipótese normativa.

Neste aspecto os coobrigados poderiam responder pelos créditos tributários na forma do disposto no artigo 135, III, do CTN, ou seja, como administradores da pessoa jurídica e não como sócios, ainda mais se tratando de sociedade empresária e não de sociedade de pessoas.

Seria preciso que a fiscalização houvesse caracterizado os poderes de gestão, bem como a relação entre os poderes e atos com as infrações apuradas, para a correta aplicação da responsabilidade pessoal de que trata o artigo 135 do CTN.

Assim, em relação aos recursos voluntários, voto por acolher integralmente as alegações e afastar as responsabilidades solidárias de Dagoberto Tenaglia Junior, Evandro Luiz Silva Amidani e Rose Mary de Paula.

Recurso de ofício.

A DRJ, na decisão de piso, afastou a responsabilidade solidária de Manoel Martins de Souza, tendo em vista que este não era sócio da contribuinte no momento da ocorrência dos fatos jurídicos tributários.

O recurso de ofício deve ser negado pelos mesmos fundamentos espostos pela DRJ, acrescidos dos argumentos acima, que afastam a responsabilidade solidária dos demais coobrigados.

Conclusão.

Diante do exposto, em relação aos **recursos voluntários**, voto por afastar as preliminares de nulidade dos autos de infração, por conhecer dos elementos probatórios juntados após o julgamento de primeira instância, por dar **provimento parcial** para reconhecer a decadência nos lançamentos de ofício de IRPJ e CSLL dos dois primeiros trimestres de 2006 e de PIS e COFINS relativos aos meses de janeiro a julho de 2006 e, no mérito, para ajustar os valores de omissão de receitas com base nos créditos bancários, conforme exposto no voto, e para afastar o vínculo de responsabilidade solidária dos coobrigados. Em relação ao **recurso de ofício**, voto por **negar provimento**.

(assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Relator