



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

Processo nº	10840.720392/2011-50
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1103-001.056 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de	7 de maio de 2014
Matéria	IRPJ, CSLL, PIS, COFINS - SIMPLES
Recorrente	KAVIWA COMERCIO DE MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA. - EPP. RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO: WALTER RODRIGUES DA SILVA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTO - SIMPLES

Ano-calendário: 2006

Ementa:

OMISSÃO DE RECEITAS - ART. 42 DA LEI 9.430/96

Na presunção legal em jogo, o nexo lógico e causal entre o fato conhecido (créditos bancários sem origem comprovada) e o fato desconhecido (receitas auferidas) são estabelecidos pela lei. Presentes os requisitos para a presunção: individualização dos créditos e intimação da contribuinte para comprovar sua origem. Nada foi carreado aos autos para comprovar a origem dos recursos creditados, a demonstrar que eles não são representativos de receitas.

OMISSÃO DE RECEITAS - PROVA DIRETA - CRÉDITOS BANCÁRIOS

Pelo regime de caixa, pode reconhecer-se como receita de vendas o valor antecipadamente recebido, por desconto de duplicatas. Porém, impõe-se o expurgo daquele valor, não resultando honradas as duplicadas perante o descontador (banco), pois o valor de face das duplicatas será debitado da conta bancária do descontário. Não consta a falta de expurgo de valor de duplicatas descontadas devolvidas ao descontário (com débito do valor das duplicatas da conta bancária do descontário). Nesse contexto, os créditos bancários consequentes a desconto de duplicatas, assim como os decorrentes de cobrança, são prova direta, e não de presunção legal, de omissão de receitas. Sobre isso a contribuinte nada trouxe aos autos a infirmar tal prova.

MULTA QUALIFICADA - RECEITAS OMITIDAS - PROVA DIRETA

Os valores das receitas omitidas apuradas por prova direta são extremamente significativos percentualmente em relação ao total de receitas (excluindo-se desse total as omitidas por presunção legal). Presença do elemento subjetivo

do tipo quanto àquelas receitas, em relação às quais se aplica a qualificação da multa.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SÓCIO-ADMINISTRADOR

A manutenção da multa qualificada não é elemento, *de per se*, que permita a automática conclusão de que o sócio administrador tipificou o art. 135, III, do CTN. Sua incidência exige *plus*, em relação à conduta da contribuinte. Não houve, no caso, demonstração de uso de artifícios por parte do sócio administrador, ou seja, de que tenha orquestrado ou comandado a omissão de receitas. Responsabilidade solidária afastada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, DAR provimento parcial ao recurso, para afastar a responsabilidade solidária do sr. Walter Rodrigues da Silva, por voto de qualidade, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Fábio Nieves Barreira, André Mendes de Moura e Breno Ferreira Martins Vasconcelos.

(assinado digitalmente)

Aloysio José Percínio da Silva- Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcos Shiguedo Takata, Eduardo Martins Neiva Monteiro, André Mendes de Moura, Fábio Nieves Barreira, Breno Ferreira Martins Vasconcelos e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

DO LANÇAMENTO

Trata o presente processo de autos de infração, para o ano-calendário de 2006, de IRPJ-Simples (fls. 614 a 619) no valor de R\$ 75.841,68; PIS-Simples (fls. 626 a 631) no valor de R\$ 55.538,89; CSL-Simples (fls. 638 a 643) no valor de R\$ 75.841,68; Cofins-Simples (fls. 650 a 655) no valor de R\$ 222.386,79; e INSS-Simples (fls. 662 a 667) no valor de R\$ 644.413,41, além de juros, multa qualificada de 150% sobre as receitas não escrituradas, multa de 75% sobre os depósitos bancários não escriturados e multa de 75% sobre a insuficiência de recolhimento.

O Termo de Conclusão de Procedimento Fiscal de fls. 687 a 706 descreve a ação fiscal e informa que a fiscalizada ofereceu à tributação, a título de receita de vendas no ano-calendário de 2006 o valor de R\$ 964.608,95, enquanto sua movimentação financeira foi de R\$ 7.431.159,27 para o mesmo ano. Da análise dos documentos apresentados, constatou-se que a contribuinte não mantinha escrituração regular de sua movimentação financeira e bancária.

O autuante observou que o total de lançamentos a crédito nas contas bancárias da fiscalizada somavam R\$ 16.184.895,13, dos quais foram excluídos aqueles que correspondem a transferências entre contas de mesma titularidade e os depósitos identificados, o que resultou no valor de depósitos a serem comprovados de R\$ 6.720.034,85.

Intimada, por duas vezes, a comprovar a origem desses depósitos, inclusive com o envio de cópia da intimação ao sócio-administrador, Sr. Walter Rodrigues da Silva, a contribuinte não respondeu as intimações.

Apurou-se, ainda, que dentro dos valores da movimentação bancária da contribuinte, há depósitos correspondentes a créditos por desconto de títulos (duplicatas) e cobrança bancária, que tiveram origem em operações comerciais e cuja identificação foi possível, por meio dos borderões de desconto de títulos e de cobrança fornecidos pelas instituições financeiras e pelos próprios extratos bancários.

Concluiu o autuante que os elementos trazidos aos autos permitem afirmar que, durante o ano de 2006, a contribuinte auferiu receitas de vendas, perfeitamente identificadas, portanto comprovadas, no valor de R\$ 3.630.417,44, que, cotejadas com a receita declarada, indicam a existência de omissão de receitas em quase todos os períodos de apuração, no total de R\$ 2.720.474,90.

Ressaltou-se que a conduta de omissão de receitas ocorreu reiteradas vezes, com recolhimento a menor do Simples em dez dos doze meses do ano, o que foi confirmado com a entrega da Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica (DSPJ). Tal procedimento é incompatível com a hipótese de erro, revelado tão somente a intenção da conduta.

Informou-se que os valores relativos aos depósitos bancários de origem não comprovada superaram em muito os valores da omissão supramencionada, o que levou à

apuração de omissão de receitas com base na presunção legal do art. 42 da Lei 9.430/96, no valor total de R\$ 3.025.178,69.

Considerando que a contribuinte cometeu crime contra a ordem tributária e incorreu na prática de sonegação fiscal, ao omitir da apuração mensal do Simples e em sua DSPJ parte das receitas auferidas, o autuante aplicou a multa de 150%, sobre a exigência baseada na omissão de receitas por prova direta.

Foi lavrado Termo de Sujeição Passiva Solidária, em face do Sr. Walter Rodrigues da Silva, sócio com totais poderes de administração da empresa, tendo em vista o interesse comum na situação que constituiu fato gerador da obrigação principal, conforme o CTN, art. 124, I, e a prática de sonegação fiscal, prática contrária à lei e definida por esta como crime contra a ordem tributária, nos termos dos arts. 135, III e 137, I do CTN.

Por entender que a receita auferida pela empresa supera em muito o limite legal para enquadramento no Simples para o ano de 2006, conforme Lei 9.317/96, art. 9º, II, foi formalizado Termo de Representação para Exclusão do Simples, e ato declaratório de exclusão.

Foi formalizada Representação Fiscal para fins penais, por meio do Processo nº 15956.000043/2001-34, tendo em vista que no curso na ação fiscal foram identificadas situações que, em tese, configuraram crimes definidos nos arts. 1º e 2º, da Lei 8.137/90.

DA IMPUGNAÇÃO

Notificada do lançamento em 14/03/2011, a contribuinte e o responsabilizado solidariamente apresentaram impugnação de fls. 711 a 720, em 11/04/2011, alegando, em síntese, o que segue.

Alegou-se preliminarmente a nulidade pela utilização de prova ilícita, onde os extratos bancários foram requisitados para uso em processo administrativo, por meio de RMF da Receita Federal.

A Lei Complementar 105/2001 é inconstitucional, pois desrespeita dispositivos da Constituição Federal, como o princípio da intimidade, inviolabilidade de correspondência, igualdade tributária. Que no momento em que os extratos bancários foram utilizados pelo agente fiscal, ocorreu a quebra do sigilo bancário.

Aduziu-se a ilegitimidade passiva do Sr. Walter, pois não se capituloou nenhuma hipótese do art. 135 do CTN. O mero inadimplemento das obrigações tributárias não é considerado infração à lei hábil à imputação de responsabilidade aos sócios. Para tanto, é necessário que a Fazenda Pública comprove que houve, por parte dos diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica de direito privado, a prática de atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos, até mesmo dissolução irregular da empresa.

Há desnecessidade da multa, pois a contribuinte sempre atendeu aos chamados do fisco, e se não há negligência, não há possibilidade para a utilização da multa de ofício. Piorando a situação, o Fisco aplicou multa de 150% somente pela não comprovação da origem do dinheiro; o que não pode ocorrer, pois não houve fundamentação do fiscal para justificar que a conduta da contribuinte seria dolosa.

A contribuinte não agiu com fraude, conluio ou sonegou informação, pois não fez prova nenhuma.

Alegou-se que a autuação não obedeceu à nova redação imposta ao art. 44 da Lei 9.430/96, introduzida pela Lei 11.488/07, que diz que a multa será de, no máximo, 75%, tendo como regra o valor de 50%.

Afirmou-se que, de acordo com o art. 112 do CTN, a interpretação deve ser feita em favor do contribuinte.

Requereu-se a produção de perícia contábil sobre os valores apontados pelo Fisco, em razão de serem exorbitantes e desvinculados da legislação em vigor, sob pena de cerceamento ao direito de defesa.

Aduziu-se que a arrecadação fiscal não pode ser utilizada como meio de confisco. E, caso a autuação seja mantida, os recorrentes ficarão sem quaisquer bens para suprir suas necessidades.

Requereu-se seja cancelado e anulado o auto de infração, ante os argumentos em preliminar de defesa. E, caso assim não entenda, que, no mérito, seja afastada a pretensão do Fisco, pois há várias irregularidades mencionadas que dão azo a modificação no auto de infração e na decisão proferida pela DRJ/São Paulo II.

DA DECISÃO DA DRJ

E DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Em 7/7/2011 accordaram os membros da 3ª Turma de Julgamento da DRJ/Ribeirão Preto, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido. A seguir, os fundamentos sintetizados.

Em relação à inconstitucionalidade da LC 105/2001, não compete à autoridade julgadora afastar o direito positivado sob pretexto de alegados vícios de ilegalidade e inconstitucionalidade, cabendo à contribuinte levar suas considerações ao Poder Judiciário.

Sobre a quebra do sigilo bancário, o acesso pelas autoridades administrativas às informações bancárias tem fundamento no art. 145 da CF, no art. 197 do CTN, posteriormente, na Lei 8.021/90, que dispôs sobre o acesso às informações bancárias, condicionando a requisição ao início do procedimento fiscal. A Lei Complementar 105/01 sobreveio regulando com mais detalhes a solicitação de informações.

Imprópria, assim, a tentativa de vincular esta atividade tão só ao Poder Judiciário, sob o argumento de que somente este atua com razoabilidade necessária à garantia do direito fundamental à intimidade ou à inviolabilidade de dados. Os atos legais e regularmente mencionados disciplinaram as hipóteses específicas nas quais o acesso é permitido e, ao circunscrever-se a este âmbito, a prova obtida é plenamente válida.

Ainda, cumpre observar que o acesso às informações bancárias não configura, propriamente, quebra do sigilo bancário, haja vista a imposição às autoridades administrativas de seu resguardo durante todo o procedimento, não só em virtude do sigilo fiscal determinado

Documento assinado digitalmente por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 09/06/2014
Autenticado digitalmente em 09/06/2014 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 09/06/2014

4 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 11/06/2014 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA

Impresso em 18/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

105/01. Ademais, as informações se prestam apenas à constituição de crédito tributário e eventual apuração de ilícito penal. Há, na verdade, mera transferência do sigilo, que antes vinha sendo assegurado pela instituição financeira e passa a ser mantido pelas autoridades administrativas.

Quanto às alegações relacionadas ao termo de sujeição passiva solidária, restou amplamente demonstrado no processo que o Sr. Walter Rodrigues da Silva, sócio-administrador da contribuinte, efetivamente exerceu a administração da empresa durante o ano fiscalizado e era, portanto, responsável por todas as decisões em relação aos procedimentos de apuração, recolhimento e declaração dos tributos federais.

Sendo assim, restando caracterizada a conduta reiterada de omissão de receitas, implicando o cometimento de crime contra a ordem tributária, restou clara a infração da lei neste caso. Também houve infração de lei na medida em que a empresa, na pessoa de seu sócio, deixou de comunicar sua exclusão do Simples em função de ter ultrapassado o limite de enquadramento nesse regime.

Em relação à perícia requerida, o PAF, art. 16, IV e § 1º, alterado pela Lei 8.748/93, determina que todo pedido de perícia deve indicar os motivos que o justifiquem e o perito do sujeito passivo. Caso contrário, o pedido deve ser considerado não formulado. Portanto não tem efeito o pedido de perícia da empresa, mesmo porque não há matéria contestada nos presentes autos de infração que necessite de opinião de perito para ser decidida.

No mérito, esclareceu-se que a contribuinte faz menção a suposta decisão proferida pela DRJ/São Paulo II, que inexiste neste processo, até porque o que está em debate é o auto de infração lavrado, julgado em primeira instância na Turma da DRJ/Ribeirão Preto.

A contribuinte não questiona a situação fática que originou o lançamento combatido (omissão de receitas). Seus protestos voltaram-se apenas contra a multa aplicada e os valores cobrados, que considerou confiscatórios. Portanto, tem-se como consolidada a acusação fiscal nesse aspecto.

A vedação ao confisco é dirigida ao legislador, orientando a feitura da lei. Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade de aplicá-la, sendo que o lançamento é uma atividade vinculada.

Quanto à necessidade de multa, essa tem natureza punitiva e está prevista na Lei 9.430/96. Tratando-se de lançamento de ofício em função da constatação de omissão de receitas, correta a exigência de multa de ofício.

Sobre os protestos quanto à qualificação da multa, o dolo resta caracterizado, conforme demonstrado no processo, onde se mostra evidente a sonegação. Portanto, cabível a multa qualificada no percentual de 150%.

Cientificados a contribuinte e o responsável tributário em 25/7/2011, ambos apresentaram recurso voluntário, de fls. 767 a 776, em 1/8/2011, reiterando as alegações contidas na impugnação.

DA RESOLUÇÃO DO CARF

Em sessão do dia 26/8/2009, acordaram os membros da 3^a Turma Ordinária da 1^a Câmara da 1^a Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, mediante o Acórdão nº 1103-00.039, por unanimidade de votos, sobrestrar o julgamento, de acordo com o artigo 2º da Portaria CARF 1/12, conforme entendimento abaixo sintetizado.

Colacionou o art. 62-A do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 256/09, com a redação da Portaria MF 586/10, e transcreveu o parágrafo único do artigo 1º, da Portaria CARF 1/12.

Acentuou que a matéria discutida no presente processo é objeto do RE 601.314-RG/SP com reconhecimento de repercussão geral, nos termos do art. 543-B do CPC.

Afirmou que o Ministro Ricardo Lewandowski, no julgamento, pelo STF, dos Agravos de Instrumento nº 668.843 e nº 765.714/SP, determinou a devolução dos autos referentes a esses feitos aos tribunais de origem a fim de que ocorra o sobrerestamento dos feitos, nos termos do art. 543-B do CPC, em face do RE 601.314-RG/SP, sob repercussão geral, onde é discutida questão idêntica.

Apontou que, nos termos do artigo 328, parágrafo único, do Regimento Interno do STF, se houver a subida ou distribuição de múltiplos recursos fundados em idêntica controvérsia, o Presidente do Tribunal ou o Relator deve determinar a devolução dos processos aos tribunais de origem, de modo a aplicar os parágrafos do art. 543-B do CPC.

Por fim, entendeu que, de acordo com o artigo 2º, *caput* e § 2º, da Portaria CARF 1/12, está caracterizada, no presente processo, a hipótese para sobrerestamento do julgamento do presente feito.

DO DESPACHO DE RETORNO AOS AUTOS

Trata-se de despacho expedido em 24/2/2014 que determina a reinclusão do presente processo, o qual foi sobrerestado, na pauta para julgamento.

Apontou que a inclusão na pauta para julgamento de processos que tratam de matérias que estão em repercussão geral sem trânsito em julgado no STF, de acordo com o rito do artigo 543-B do CPC, derivou do fato de a Portaria MF 545/2013 ter revogado o §§ 1º e 2º do artigo 62-A do Anexo II da Portaria MF 256/2009, o qual aprova o Regimento Interno Do CARF.

Por fim, determinou o retorno do presente processo para o CARF, de modo a prosseguir o julgamento, em consonância com o Decreto 70.235/72.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Shiguedo Takata

Como se viu do relatório, o julgamento do recurso havia sido sobrestado, em face do art. 62-A, §§ 1º e 2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF. Com a revogação dos §§ 1º e 2º do art. 62-A em questão, pela Portaria MF 545, de 18/11/13 (DOU de 20/11/13), os autos do feito retornaram a este relator, para julgamento do recurso.

A questão da constitucionalidade do art. 6º da Lei Complementar 105/01 ficou prejudicada neste feito, em face da revogação do preceito de sobrerestamento suprarreferido. E se sabe que a questão de constitucionalidade da lei, para se afastar sua aplicação, isso constitui matéria que não pode ser enfrentada por este juízo, conforme o art. 26-A do Decreto 70.235/72 com a redação da Lei 11.941/09, o art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 256/09, e a Súmula CARF nº 2 (conforme consolidação das Súmulas do antigo Conselho de Contribuintes e do atual CARF, dada no Anexo II da Portaria CARF 49/10).

Outrossim, fica prejudicado o exame da questão da constitucionalidade na obtenção dos extratos bancários da contribuinte, em face de sua obtenção por meio da emissão de RMF (requisição de informações sobre movimentação financeira) contra as instituições financeiras.

Nas fls. 68 a 70, 347 e 348, 375 a 378 consta a solicitação de emissão de requisição de informações sobre movimentação financeira, e nas fls. 71 a 80, 449 a 350, 379 a 392 a expedição e recebimento dos RMF para os bancos Nossa Caixa, Safra, Bradesco, Sudameris, HSBC, Banco do Brasil e Santander Banespa (numeração do e-processo).

A Súmula 182 do antigo TFR que reconhecia ser constitucional a presunção de omissão de receitas com base nos créditos bancários de origem incomprovada foi editada antes da criação da hipótese legal de presunção de omissão de receitas do art. 42 da Lei 9.430/96.

Sucede que essa presunção era rechaçada quando era empregada pela autoridade fiscal como se fosse uma presunção *hominis* ou *facti* ou comum, com base no *id quod plerumque fit* (naquilo que geralmente acontece), sem o aprofundamento da investigação para estabelecer o nexo causal entre os depósitos bancários e a receita omitida. Aí eram meros indícios, insuficientes para dar amparo a presunção de omissão de receitas.

Isso mudou com a superveniência da Lei 9.430/96, que, em seu art. 42, criou em presunção legal, *juris tantum*, de omissão de receitas os depósitos ou créditos bancários sem comprovação de origem, mediante prévia e regular intimação da pessoa física ou jurídica¹.

¹ Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

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

A partir da vigência do art. 42 da Lei 9.430/96, desde que cumpridos os requisitos previstos nesse preceito, houve o estabelecimento de presunção legal de omissão de receitas, com inversão do ônus da prova ao sujeito passivo. Não se trata mais de presunção que resulte de iniciativa criativa e original do Fisco. Sequer se cuida de presunção *hominis* ou *facti*.

Para a presunção legal de omissão de receitas por depósitos bancários, é *condicio juris* a individualização dos créditos, e a prévia e regular intimação do sujeito passivo para comprovação da origem dos valores depositados ou creditado, nos termos do art. 42 da Lei 9.430/96 (reproduzido no art. 287 do RIR/99). Na ausência de um desses requisitos, fica derruída essa presunção legal, restando fulminada de nulidade a pretensão naquela apoiada. É como entendo.

Vejo que houve, inicialmente, intimação da contribuinte para apresentação de documentos relativos a cobranças e desconto de títulos, como borderôs ou extratos de descontos/cobranças, cópias de cheques e transferências recebidas acima de R\$ 5.000,00, relação de duplicatas emitidas e/ou descontadas, relação de emissão de outros títulos (fl. 186).

Ainda, compulsando os autos, noto que nas fls. 393 a 395 consta relação elaborada pelo autuante, com exclusão de créditos relativos a transferências entre contas de mesma titularidade, totalizando R\$ 299.966,48, e nas fls. 396 a 422 figura relação feita pelo autuante, com exclusão de créditos de depósitos identificados, referentes a estornos, devolução de cheques, financiamentos, empréstimos, redução de saldo de devedor e outros, com total de R\$ 9.164.893,80.

Vejo que há a intimação 362/2010, de fl. 461, para comprovação da origem dos créditos bancários devidamente individualizados no anexo de fls. 464 a 496.

Essa última intimação com o anexo contendo os créditos individualizados para comprovação de sua origem, associada ao expurgo dos créditos de transferência entre contas de mesma titularidade e dos créditos que, pela mera descrição, não representam receitas, aperfeiçoa os requisitos legais para a presunção de omissão de receitas legalmente estabelecida.

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

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

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

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Alterado pela Lei nº 9.481, de 13.8.97)

§ 4º. Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

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

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

Na presunção legal (e não *facti*) em comentário, o nexo lógico e causal entre o fato conhecido (créditos bancários sem origem comprovada ou não levados à tributação) e o fato desconhecido (receitas auferidas) são estabelecidos pela lei. À autoridade fiscal compete demonstrar adequadamente o suporte fático da hipótese legal presuntiva, com a individualização dos créditos e intimar o contribuinte para que ele os esclareça e comprove sua origem.

Daí se cuidar de presunção legal de omissão de receitas, ilidível diante de contraprova do contribuinte (inversão do ônus da prova).

No caso vertente, nada foi carreado aos autos para comprovar a origem dos recursos depositados e creditados, a demonstrar que os créditos e depósitos não são representativos de receitas.

Sob essa ordem de razões, nego provimento ao recurso sobre a irresignação quanto à presunção legal de omissão de receitas por depósitos e créditos bancários de origem incomprovada.

Importa anotar que, do total de créditos bancários de origem incomprovada, o autuante identificou como créditos decorrentes de venda feita pela contribuinte, o montante de R\$ 3.630.417,44. Isso corresponde a créditos de cobranças e de descontos de duplicatas.

A questão do *desconto de duplicatas* merece *esclarecimento*.

O desconto de duplicatas é operação de crédito.

Havendo escrituração contábil regular, por *regime de competência*, ela informa uma *despesa financeira*, pela antecipação do recebimento dos valores já reconhecidos como receita. Pelo *regime de caixa*, como sucede com a contribuinte, entendo que se pode reconhecer como *receita de vendas* o *valor antecipadamente recebido*, por meio do desconto de duplicatas. Porém, ainda neste caso, impõe-se o *expurgo* desse valor, se *não resultarem honradas as duplicadas perante o descontador* (o banco), pois aquele montante acrescido de juros (*i.e.*, o valor de face das duplicatas) *será debitado* da conta bancária do descontário (a contribuinte - cliente do banco que desconta as duplicatas).

Nada há nos autos a indicar a falta de expurgo de valores das duplicatas descontadas devolvidas ao descontário, e consequente *débito* do valor (de face) das duplicatas da conta corrente bancária do descontário, por não havê-las honrado o devedor ao descontador até o vencimento.

Por isso, no caso vertente (*regime de caixa*), e *em face* do exposto nos parágrafos precedentes, cabe considerar como *receita de vendas* o crédito bancário *decorrente do desconto de duplicatas emitidas pela recorrente*.

Trata-se, pois, de *prova direta* (créditos bancários consequentes a cobrança e a desconto de duplicatas) de omissão de receitas, e não de presunção legal de omissão de receitas.

Sobre isso a contribuinte também nada trouxe aos autos a infirmar tal prova.

Dessa forma, nego provimento ao recurso sobre as receitas omitidas apuradas por prova direta.

Relembra-se que as exigências em causa se deram sob o regime simplificado federal, não se pondo, aqui, a questão de arbitramento do lucro para fins de IRPJ e de CSL. As exigências se deram, pois, na forma do art. 24 da Lei 9.249/95.

Passo ao exame da questão da multa qualificada.

As infrações pressupostas nos arts. 71 a 73, da Lei 4.506/64 (elemento normativo do tipo da multa qualificada do art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96) reclamam o concurso de dolo. O elemento subjetivo integra o tipo da multa qualificada administrativa.

Aliás, tenho para mim que o elemento subjetivo do tipo exigido é o dolo específico, e não o dolo genérico, muito menos o dolo eventual. Quer dizer, entendo que o tipo da multa qualificada em comentário reclama a vontade da conduta descrita e a finalidade do resultado condenado (que é o concurso do dolo específico).

Vontade e intenção não se confundem. A vontade é muito mais psicológica ao passo que a intenção é racional.

Pois bem. Impõe-se registrar que a multa qualificada foi infligida à contribuinte em relação às receitas omitidas apuradas por prova direta, não se estendendo às receitas omitidas por presunção legal do art. 42 da Lei 9.430/96.

No caso, vê-se que as receitas declaradas, em relação ao total de receitas sem considerar as omitidas por presunção legal, representam pouco mais que 25%.

Oportuno pontuar que, tratando-se de elemento subjetivo – do tipo – a comprovação de sua concreção em regra se faz por meios indiretos. A prova direta de dado subjetivo de relevância jurídica é quase impossível.

Nota-se que os valores das receitas omitidas apuradas por prova direta são extremamente significativos percentualmente em relação ao total de receitas (excluindo-se desse total as omitidas por presunção legal).

Diante desse cenário, minha conclusão é a de que se caracterizou a presença do dolo específico na atividade ilícita perpetrada (receitas omitidas por prova direta).

Em tais termos, sobre a questão da multa qualificada, nego provimento ao recurso.

Passo ao exame da questão da responsabilização do sr. Walter Rodrigues da Silva.

Nesse passo, não vejo elementos suficientes à imputação de responsabilidade ao sócio administrador, nos termos do art. 135, III, do CTN. Muito menos é o caso, aqui, de aplicação do art. 124, I, do CTN – interesse comum na ocorrência do fato gerador.

A circunstância de se manter a qualificação da multa não é elemento, *de per se*, que permita a automática ou imediata conclusão de que o sócio administrador concretizou o

tipo do art. 135, III, do CTN. Deve haver *plus*, em relação à conduta da contribuinte, para incidência do art. 135, III, do CTN, a meu ver.

Não houve, no caso, demonstração de uso de artifícios por parte do sócio administrador, por ex., como indicativos de comandos pessoais para não escrituração de receitas, transferências injustificadas de recursos para sua conta pessoal, uso de interpostas pessoas. Quer dizer, de que o sócio administrador tenha orquestrado ou comandado a omissão de receitas.

Dessa forma, sobre a questão da responsabilidade solidária do sr. Walter Rodrigues da Silva, dou provimento ao recurso.

Sob essa ordem de considerações e juízo, dou provimento parcial ao recurso para afastar a responsabilidade solidária do sr. Walter Rodrigues da Silva.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 7 de maio de 2014

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator