



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

Processo nº 10855.724536/2014-21
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-002.079 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de julho de 2016
Matéria IRPJ - ARBITRAMENTO
Recorrente SAFERPAK PLÁSTICO LTDA - ME
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2010

EMIÇÃO DE RMF. INDISPENSABILIDADE DOS EXTRATOS BANCÁRIOS. REGULARIDADE.

É regular a emissão de RMF quando antecedida de intimação para apresentar a movimentação bancária, de acordo com o disposto no artigo 4º, § 2º, do Decreto nº 3.724/2001. No mesmo diapasão, pode-se afirmar que a Fiscalização cumpre o imperativo da indispensabilidade do exame dessas contas, consoante o artigo 3º, inciso VII, do Decreto nº 3.724/2001, quando a Recorrente, não obstante intimada para tal, deixa de entregar aos agentes fiscais os extratos bancários exigidos, bem como os livros diário, de entradas, de apuração do lucro real, de inventário e de registro de controle da produção e do estoque, todos referentes ao ano-calendário fiscalizado.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

LEI COMPLEMENTAR Nº 105/2001. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE EM SEDE ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE. DÉFICIT INSTITUCIONAL DO CARF.

Não se admite o controle de constitucionalidade de lei em sede administrativa, conforme enuncia a Súmula nº 2 do CARF. Isso porque há um déficit institucional do CARF, em relação ao nível de autoridade exigido pela Constituição da República, o que não lhe confere poder bastante para sustentar oposição à aplicação da Lei Complementar nº 105/2001.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

ARBITRAMENTO. ESCRITA CONTÁBIL IMPRESTÁVEL. RECEITA BRUTA CONHECIDA. ABANDONO DOS EXTRATOS BANCÁRIOS.

O arbitramento fundado na imprestabilidade da escrita contábil e na recusa à exibição desses livros à Fiscalização não impede o aproveitamento das receitas conhecidas apuradas no Livro de Saídas, para fins de apuração do lucro arbitrado, abandonando-se, para tanto, os extratos bancários que seriam empregados como fontes subsidiárias de inferência da receita bruta, anteriormente exigidos em razão das mesmas causas que justificaram o arbitramento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

ARBITRAMENTO. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INCIDÊNCIA SOBRE TRIBUTO CALCULADO A PARTIR DA RECEITA BRUTA CONHECIDA, AUSÊNCIA DE DOLO. EXIGÊNCIA DE PROPORCIONALIDADE. O princípio que determina a necessária proporção entre a gravidade da conduta e a sanção a ser cominada sobre o resultado danoso provocado pela mesma conduta, a teor do artigo 44, inciso I do *caput* e § 1º, da Lei nº 9.430/1996, rejeita a aplicação da multa mais grave, prevista para as hipóteses de fraude ou sonegação, a incidir - não sobre o tributo calculado com base na receita sonegada - e, sim, sobre o tributo calculado com base na receita não sonegada, escriturada no Livro de Saídas, sob pena de se corromper a proporcionalidade, que é função da gravidade. Em termos mais simples, não se deve aplicar a multa mais grave, contemplada no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, aos resultados de condutas não qualificadas pelo dolo específico, assim como não se deve aplicar a multa menos grave, contemplada no inciso I do *caput* do mesmo artigo, aos resultados de condutas mais graves, qualificadas pelo dolo específico.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE SÓCIO ADMINISTRADOR. ARTIGO 135, III, DO CTN. PRÁTICA DE INFRAÇÃO À LEI. VÍNCULO ENTRE A INFRAÇÃO À LEI E O CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO DE OFÍCIO.

Não prospera a imputação da responsabilidade tributária a sócio administrador, com base no artigo 135, inciso III, do CTN, em razão de infração à lei, por este praticada, que não tenha vínculo com o crédito tributário constituído de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do Relator. O Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza acompanhou pelas conclusões acerca dos temas "multa qualificada" e "responsabilidade". O Conselheiro Waldir Veiga Rocha acompanhou pelas conclusões acerca do tema "multa qualificada".

(documento assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha- Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa- Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Waldir Veiga Rocha, Flávio Franco Correa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Júnior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo e José Roberto Adelino da Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por SAFERPAK PLÁSTICOS LTDA – ME, contra exigências de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS/PASEP, consubstanciadas em auto de infração objeto de impugnação julgada pela DRJ/Recife.

Pela clareza do relatório do órgão *a quo*, às fls. 2.375/2.382, reproduzo-o para adotá-lo, *verbis*:

“[...] Os referidos autos de infração são decorrentes de ação fiscal efetuada junto à contribuinte, na qual a fiscalização constatou infrações à legislação dos impostos e contribuições descritas em cada Auto de Infração e no Relatório Fiscal, às fls. 2184 a 2209. Os enquadramentos legais encontram-se discriminados nos Autos de Infração, que passam a integrar a presente decisão como se aqui transcritos fossem. As irregularidades constatadas e suas conseqüências podem ser assim resumidas:

DAS INTIMAÇÕES E RESPOSTAS DA FISCALIZADA

No dia 16/10/2013, foi lavrado o Termo de Início de Procedimento Fiscal, intimando o contribuinte a esclarecer/justificar, pelo prazo de 20 (vinte) dias, a divergência de R\$143.965.056,81, descrita no referido termo, constatada entre o total da Receita Declarada na DIPJ 2011, ano-calendário de 2010, e o total da Receita Informada no DACON.

A contribuinte apresentou DACON retificadoras e, após análise, a fiscalização constatou que não foram apurados contribuições a pagar para o PIS e para a Cofins, durante os meses de janeiro a dezembro de 2010, em virtude de créditos descontados referentes a aquisições no mercado interno. (Ficha 15B - Resumo - Contribuição para o Pis/Pasep e Ficha 25B -Resumo - Cofins).

A fiscalização analisou os arquivos contábeis, apresentados pela fiscalizada (SPED Contábil), e constatamos 12 (doze) lançamentos a crédito na Conta Contábil 2.1.02.01.0001 - Fornecedores Nacionais, um lançamento a cada mês, no montante de R\$ 155.168.094,60, com o histórico "VLR REF COMPRA".

Intimada a apresentar cópia dos documentos fiscais que deram suporte a esses lançamentos contábeis (Termo de Intimação Fiscal nº 002), durante o ano calendário de 2010, constantes do Razão, porém, até a presente data, não foram apresentados os documentos fiscais (Notas Fiscais) que deram suportes aos

lançamentos na conta contábil 2.1.02.01.0001- Fornecedores Nacionais.

A contribuinte foi intimada a apresentar planilha em formato Excel, contendo os dados das contas contábeis (número, nome e valor) que compuseram as bases de cálculo do Pis e da Cofins, relativamente aos meses de janeiro/2010 a dezembro/2010, informados nas fichas 07A e 17A do DACON. A contribuinte apresentou cópias de várias Notas Fiscais de Entrada, dos meses de janeiro a dezembro de 2010, entretanto, a fiscalização constatou que não foram fornecidas as notas relativas aos lançamentos mencionados no Termo de Intimação Fiscal nº 002.

No dia 03/06/2014, a contribuinte apresentou um CD contendo arquivo magnético de seu Livro de Registro de Saída, do ano-calendário de 2010. Após Termo de Intimação Fiscal nº 005, a fiscalização analisou os extratos bancários apresentados pelo contribuinte nos dias 18/07/2014 e 31/07/2014, relativamente ao período de janeiro a dezembro de 2010, e constatou os seguintes fatos:

Extrato do BANCO DO BRASIL S/A - conta corrente nº 20.305-X, agência 4262-5. A movimentação bancária não consta dos arquivos contábeis - SPED Contábil enviado pelo contribuinte no dia 30/06/2011;

Extrato do BANCO MERCANTIL DO BRASIL S/A - conta corrente nº 02-011135-3, agência 0219. A movimentação bancária consta parcialmente dos arquivos contábeis - SPED Contábil enviado pelo contribuinte no dia 30/06/2011. Há valores lançados divergentes/ausentes dos constantes dos extratos bancários;

Extrato do BANCO SAFRA S/A- conta corrente nº 25.378-8, agência 3000. A movimentação bancária não consta dos arquivos contábeis - SPED Contábil enviado pelo contribuinte no dia 30/06/2011;

Extrato do ITAU UNIBANCO S/A - conta corrente nº 12902-4, agência 4522. A movimentação bancária consta parcialmente dos arquivos contábeis - SPED Contábil enviado pelo contribuinte no dia 30/06/2011. Há valores lançados divergentes/ausentes dos constantes dos extratos bancários;

Extrato do BANCO BRADESCO - conta corrente 0314013-P, Agência 0152. A movimentação bancária consta parcialmente dos arquivos contábeis - SPED Contábil

enviado pelo contribuinte no dia 30/06/2011;

Extrato do BANCO DAYCOVAL S/A - conta corrente nº 706646-7, agência 019. A movimentação bancária não consta dos arquivos contábeis - SPED Contábil enviado pelo contribuinte no dia 30/06/2011;

Consta dos arquivos contábeis - SPED Contábil enviado no dia 30/06/2011 a conta contábil nº 1.1.01.02.0013 - Banco Bradesco - conta 199580-4 - Saferpak, porém, o contribuinte, intimado, não apresentou os extratos bancários dessa conta corrente.

O contribuinte também foi intimado a fornecer os extratos bancários do Banco Santander Brasil S/A e não forneceu. Não há conta contábil nos arquivos contábeis - SPED Contábil relativamente à movimentação bancária dessa instituição.

Como o contribuinte, devidamente intimado, não apresentou os extratos bancários relativos às contas bancárias que deram origem à movimentação financeira efetuada no ano-calendário de 2010, foram emitidas as seguintes Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira - RFM, a fim de requisitá-los junto às instituições financeiras:

RMF nº 08.1.10.00-2014-00051-0 banco destinatário- Banco Bradesco S/A;

RMF nº 08.1.10.00-2014-00050-2 banco destinatário - Banco Santander (Brasil) S/A.

O Banco Santander S/A, em atendimento à RMF, apresentou no dia 28/08/2014 um CD-R contendo os extratos bancários e outros documentos.

O Bradesco, em atendimento à RMF, apresentou nos dias 06 e 16 de outubro de 2014, os seguintes documentos relativos às contas correntes nºs 199.580 e 314.013-P, agência 0152: Dados Cadastrais das Contas; Extrato em meio magnético; Codificação adotada para especificar a natureza dos lançamentos.

Analisou-se (sic) os documentos acima fornecidos pelo Bradesco e constatou-se (sic) várias transferências bancárias para a conta corrente da empresa Safer Indústria e Comércio Atacadista de Embalagens Plásticas Ltda - CNPJ 07.851.213/0001-76. Constatou-se (sic) também alguns depósitos/créditos a outras empresas.

Intimada a justificar/esclarecer a que título foram enviados os depósitos/créditos às empresas mencionadas nas planilhas anexadas ao Termo de Intimação Fiscal nº 009, a contribuinte não atendeu à (sic) intimação.

O Bradesco, em atendimento à RMF, apresentou no dia 25 de novembro de 2014 cópias de pagamentos de cobranças debitados da conta corrente nº 199.580-4, agência 0152, titular a Saferpak Plásticos Ltda. A maioria dos documentos identificam a Real Plástica Ltda, fornecedora da Braschon Ltda, como cedente (beneficiária).

DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL DO CONTRIBUINTE (SPED CONTÁBIL)

A partir da escrituração contábil digital, a fiscalização gerou Razão com contrapartida da Conta Contábil 2.1.02.01.0001 -

Fornecedores Nacionais e constatou que havia 12 lançamentos a crédito da Conta Contábil 2.1.02.01.0001 - Fornecedores Nacionais, um lançamento a cada mês, no montante de R\$ 155.168.094,60, com o histórico "VLR REF COMPRA".

Abaixo, as contas contábeis que foram debitadas, relativamente aos 12 (doze) lançamentos acima:

1.1.03.01.0001 - MERCADORIAS PARA REVENDA

1.1.02.09.0001 - ICMS A RECUPERAR

1.1.02.09.0002 PIS A RECUPERAR

1.1.02.09.0003 COFINS A RECUPERAR

CONTA CONTÁBIL CREDITADA

2.1.02.0001 FORNECEDORES NACIONAIS

O contribuinte foi intimado várias vezes a apresentar a documentação (Nota Fiscal) que deram (sic) suportes aos 12 lançamentos acima, porém, não apresentou os documentos.

O contribuinte informou na ficha 04 A da sua DIPJ/2011, o montante de R\$120.520.000,00 de Compras de Insumos a Prazo no Mercado Interno (item04) e o mesmo valor como Custo dos Produtos de Fabricação Própria Vendidos (item 21).

A contabilização desse montante, durante o ano-calendário de 2010, ocorreu da seguinte forma:

CONTA DEBITADA: 3.1.01.01.0001- CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS

CONTA CREDITADA: 1.1.03.01.0001- MERCADORIAS PARA REVENDA

O montante debitado na conta contábil 1.1.03.0001 - Mercadorias para Revenda, durante o ano-calendário de 2010, foi de R\$143.739.642,64. Desse montante, R\$130.530.037,62, refere-se aos 12(doze) lançamentos, não comprovados pelo contribuinte. Se desconsiderássemos os doze lançamentos, o saldo da conta contábil 1.1.03.0001- Mercadorias para Revenda passaria para R\$13.209.605,00 (R\$143.739.642,64- R\$130.530.037,62), e conseqüentemente, o Custo seria, no máximo, este valor, e não R\$120.520.000,00 contabilizado pelo contribuinte.

A fiscalização confrontou os extratos bancários fornecidos pelo contribuinte com a sua escrituração contábil digital e constatou que, relativamente ao BANCO MERCANTIL DO BRASIL S/A - conta corrente nº 02011135-3, agência 0219, e ao BANCO ITAU UNIBANCO S/A - conta corrente nº 12902-4, agência 4522, há divergências entre os valores constantes dos extratos bancários com os da escrituração contábil. Há também valores não escriturados.

As movimentações bancárias, relativamente às contas correntes abaixo descritas, não foram escrituradas pelo contribuinte:

BANCO DO BRASIL S/A - conta corrente nº 20.305-X, agência 4262-5;

BANCO SAFRA S/A- conta corrente nº 25.378-8, agência 3000;

BANCO DAYCOVAL S/A - conta corrente nº 706646-7, agência 019.

Através do Termo de Intimação Fiscal nº 007, o contribuinte foi intimado a corrigir as divergências encontradas na escrituração das contas correntes bancárias e a apresentar os Livros Diário e Razão, contendo a escrituração de toda movimentação financeira, inclusive bancária, de 01/01/2010 até 31/12/2010, e o Livro de Apuração do Lucro Real -LALUR contendo a transcrição da Demonstração do Lucro Real, de 01/01/2010 até 31/12/2010, porém, não atendeu à intimação.

DO ARBITRAMENTO

Em virtude dos fatos descritos anteriormente, constatamos que a escrituração contábil digital apresentada pelo contribuinte contém erros e deficiências que a tornam imprestável para determinar o custo real, e conseqüentemente, apurar o Lucro Real.

Sendo assim, diante da impossibilidade de determinação do Lucro Real e a falta da apresentação dos livros, adotamos para o levantamento dos créditos tributários, a modalidade de apuração pelo Lucro Arbitrado, conforme previsto no art. 530, inciso II, e III, do Decreto 3000/99 (RIR/99).

A determinação da receita bruta conhecida e do conseqüente lançamento, tendo respaldo no inciso I do art. 845 do RIR/99, abaixo transcrito, deu-se por:

- *Notas Fiscais emitidas pelo contribuinte, registradas em seu Livro de Registro de Saídas.*

DA RECEITA BRUTA CONHECIDA

A partir dos valores das receitas constantes do Livro de Registro de Saídas, apresentado pela contribuinte durante o procedimento fiscal, a fiscalização elaborou a planilha denominada "Relação das Vendas Efetuadas" contendo os valores por CEOP (total A da planilha).

Os valores das receitas foram ajustados da seguinte forma:

- *Adicionaram-se os valores das Notas Fiscais de Saídas Autorizadas que constavam como canceladas no Livro de Registro de Saída (total B da planilha);*

- *Excluíram-se os valores das Notas Fiscais de Devolução (total C da planilha), e*

- Excluíram-se os valores das Notas Fiscais Canceladas que constavam como autorizadas no Livro de Registro de Saídas (total D da planilha).

O total "E" da planilha denominada "Relação das Vendas Efetuadas" refere-se ao valor da receita já ajustado.

DA EMPRESA BRASCHON INDUSTRIA DE AROMAS E ESSENCIAS E EMBALAGENS PLÁSTICAS LTDA - ME - CNPJ 04.535.719/0001-88

A empresa BRASCHON INDUSTRIA DE AROMAS E ESSENCIAS E EMBALAGENS PLÁSTICAS LTDA teve sua inscrição no CNPJ nº 04.535.719/0001-88 declarada INAPTA, mediante Ato Declaratório Executivo nº 45, de 26 de novembro de 2014, tendo em vista que a pessoa jurídica não foi localizada na rua Nossa Senhora Aparecida, 495-A, bairro Monte Castelo, na cidade de Teixeira de Freitas/BA, endereço constante do CNPJ.

A fiscalização circularizou várias empresas que emitiram Notas Fiscais de Venda de Mercadorias à empresa Braschon Ltda.

As empresas Real Plastic Ltda, Gabiplast Distr.Plásticos Export. Import. Ltda e Plasnox Ind e Com de Plásticos Ltda, venderam, respectivamente, R\$74,7 milhões, R\$23,5 milhões e R\$7,5 milhões à Braschon. Estas empresas, juntas, representam cerca de 87% das compras efetuadas pela Braschon.

Analisamos os documentos fornecidos pelas empresas abaixo, durante o procedimento executado na IRF/Ilhéus, e constatamos os seguintes fatos:

Nome do fornecedor : **REAL PLASTIC LTDA – CNPJ 00.398.268/0001-23:**

Da análise dos documentos fornecidos pelo Bradesco S/A, mais especificamente os extratos bancários e as cópias dos pagamentos de cobrança, juntamente com as planilhas denominadas "Relação de Duplicatas Liquidadas", fornecidos pela empresa Real Plastic Ltda, constatamos que vários boletos de cobrança foram debitados da conta da corrente nº 199.580-4, agência 0152 - Sorocaba, Bradesco S/A, titular a empresa Saferpak Plásticos Ltda, porém, referem-se às cobranças das vendas efetuadas pela Real Plastic Ltda à Braschon Ltda. Elaboramos as planilhas denominadas "Relação das Cobranças da Braschon pagas pela Saferpak" contendo os dados dos pagamentos "PAGTO ELETRON COBRANÇA", as quais as empresa Real Plastic Ltda e Braschon Ltda são, respectivamente, CEDENTE e SACADO dessas cobranças.

Nome do fornecedor : **GABIPLAST DISTR PLASTICOS EXP IMP LTDA, CNPJ 07.061.885/0001-88**

Da análise dos documentos fornecidos pelo Bradesco S/A, mais especificamente os extratos bancários, juntamente com as

informações fornecidas pela Gabiplast Ltda, constatamos que vários boletos de cobrança foram debitados da conta da corrente nº 199.580-4, agência 0152 - Sorocaba, Bradesco S/A, titular a empresa Saferpak Plásticos Ltda, porém, referem-se às cobranças das vendas efetuadas pela Gabiplast Ltda à Braschon Ltda. Elaboramos as planilhas denominadas "Relação das Cobranças da Braschon pagas pela Saferpak" contendo os dados desses pagamentos "PAGTO ELÉTRON COBRANÇA", as quais as empresas Gabiplast Ltda e Braschon Ltda são, respectivamente, CEDENTE e SACADO dessas cobranças.

Nome do fornecedor : PLASNOX IND E COM DE PLASTICOS LTDA - CNPJ 79.925.442/0001-07

Da análise dos documentos fornecidos pelo Bradesco S/A, mais especificamente os extratos bancários, juntamente com as informações fornecidas pela Planox Ltda, constatamos que vários boletos de cobrança foram debitados da conta da corrente nº 199.580-4, agência 0152 - Sorocaba, Bradesco S/A, titular a empresa Saferpak Plásticos Ltda, porém, referem-se às cobranças das vendas efetuadas pela Planox Ltda à Braschon Ltda.

Elaboramos as planilhas denominadas "Relação das Cobranças da Braschon pagas pela Saferpak" contendo os dados desses pagamentos "PAGTO ELÉTRON COBRANÇA", as quais as empresas Planox Ltda e Braschon Ltda são, respectivamente, CEDENTE e SACADO dessas cobranças.

Nome do fornecedor : DIEVO DISTRIBUIÇÃO E COMÉRCIO S/A - CNPJ 08.112.650/0004-83

Em atendimento à intimação, a empresa Dievo S/A informou o seguinte, relativamente ao responsável pela empresa compradora (Braschon Ltda):

A empresa compradora era representada pelo Sr. Evandro Franco, sócio, Rodovia Raposo Tavares, 651, Sorocaba/SP e (15) 3237-2299.

DA TRANSMISSÃO DAS DIPJ2011 DA SAFERPAK E DA BRASCHON

Em pesquisa no RECEITANETLOG revelou que as DIPJ2011 da SAFERPAK e da BRASCHON foram transmitidas da mesma máquina (mesmo MAC e IP) no mesmo dia, com algumas horas de diferença.

DA RESPONSABILIZAÇÃO SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS

As mercadorias acompanhadas de Notas Fiscais com destinatário a Braschon Ltda eram remetidas pelos fornecedores (Real Plastic/Gabiplast/Planox) às transportadoras localizadas em Sorocaba-SP (Logmax) e Votorantim-SP (Valvi), para serem redespachadas à Braschon, porém, isso não ocorria, pois as

mercadorias pertenciam à Saferpak Ltda, real compradora das mercadorias e pagadora dos respectivos fornecedores.

A empresa Braschon Ltda, em procedimento fiscal executado na IRF/ILHÉUS-BA, foi baixada de ofício, em virtude de se tratar de empresa inexistente de fato, conforme Ato Declaratório Executivo nº 45, de 26 de novembro de 2014.

Se forem considerados os valores das vendas efetuadas pelas empresas REAL PLASTIC LTDA, GABIPLAST LTDA e PLANOX à Braschon Ltda, durante o ano-calendário de 2010, e calculados o ICMS tendo como destinatário a Saferpak Ltda, verifica-se a ocorrência de reduções desse imposto. Tais fatos comprovam que a Braschon Ltda foi criada pela Saferpak Ltda com o intuito de diminuir a carga tributária, mediante o benefício da redução do ICMS, de 12%(UF-SP) para 7%(UF-BA).

Em pesquisa aos sistemas da Receita, constatamos que a Braschon Ltda apresentou as declarações (DCTF, DIPJ, DACON) com valores zerados e não recolheu/pagou nenhum tributo (IRPJ/CSLL/PIS/COFINS).

O conjunto de fatos relatados indica flagrante violação dolosa ou culposa, comissiva ou omissiva, das leis civis, comerciais e tributárias, praticadas pelos sócios administradores ou em nome deles.

Deste modo, ficou caracterizado o vínculo de responsabilidade, por ação ou omissão, dos sócios, Srº EVANDRO FRANCO DE ALMEIDA, CPF 202.602.118-00, e a Srª MARCELA DE FÁTIMA MOMESSO FRANCO DE ALMEIDA, CPF: 202.450.618-60, nos termos do artigo 135, caput e III, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), o que ensejará a lavratura dos respectivos Termos de Sujeição Passiva Solidária.

DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO E REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS

Os atos praticados pela fiscalizada, impediram a ocorrência do Fato Gerador da Obrigação Tributária Principal e modificaram suas características, resultando na redução do montante do imposto devido, portanto, tipificado como crime tributário, previstos nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, ensejando, desta forma, aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), nos termos do artigo 44, inciso I, e § 1º, da Lei 9.430/96 com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/07.

As condutas acima, tipificadas nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64, ou seja, condutas definidas como Sonegação, Fraude e Conluio, também estão tipificadas nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90 (dos Crimes contra a Ordem Tributária). Assim, formalizou-se processo de REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS, PA nº 10855.724.537/2014-75.”

Decisão de primeira instância às fls. 2.374/2.395, assim ementada:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

Não ocorre a nulidade do auto de infração quando forem observadas as disposições do art. 142 do Código Tributário Nacional e do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e não ocorrerem as hipóteses previstas no art. 59 do mesmo Decreto.

ARBITRAMENTO DO LUCRO.

A não apresentação dos livros e documentos necessários à apuração do lucro real trimestral implica no arbitramento do lucro.

MULTA QUALIFICADA.

Estando devidamente comprovado nos autos que a conduta do contribuinte se subsumiu a uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, é de se aplicar a multa de ofício na forma qualificada, nos termos da legislação específica.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

Correta a sujeição passiva solidária imputada às pessoas físicas ou jurídicas que tenham interesse comum nas atividades da empresa e conseqüentemente na situação que gerou a obrigação tributária.”

Ciência da decisão de primeira instância no dia 20/05/2015, conforme fl. 2.408. Recursos interpostos no dia 18/06/2015 pelos sócios Marcela de Fátima Momesso Franco de Almeida e Evandro Franco de Almeida, respectivamente às fls. 2.422/2.434 e às fls. 2.441/2.454.

Recurso da autuada Saferpak também interposto na data de 18/06/2015, às fls. 2.461/2.488.

A Recorrente Saferpak, na oportunidade do presente Recurso:

- 1) preliminarmente, discorre sobre a possibilidade jurídica de se exercer controle de constitucionalidade no âmbito das instâncias administrativas, pois o ramo Executivo do Poder, nessas circunstâncias, desempenha função jurisdicional, o que lhe confere autoridade para rever os atos de seus agentes à luz da Constituição da República, até porque, como é cediço, a separação de poderes não é absoluta;
- 2) diante do exposto no item anterior, destaca que os princípios do contraditório e da ampla defesa impelem o julgador administrativo a interpretar e aplicar o direito sob a ótica da Constituição da República;

- 3) nessa ordem de ideias, defende que a Súmula nº 2 do CARF deve ser afastada, em face da exigência que se impõe ao Colegiado, no que tange à obrigatória interpretação do artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001 em consonância com a Carta Magna;
- 4) assim, afiança que não deseja que se pronuncie a inconstitucionalidade da lei indigitada, mas, sim, que se interprete a lei de um modo coerente com a Constituição, que proíbe a quebra de sigilo bancário por via administrativa, afinal o Chefe do Executivo federal prestou o juramento de cumprir a Constituição da República;
- 5) nesse rumo, comenta que a aplicação do artigo 6º da Lei Complementar ao caso concreto implica subverter o princípio de acordo com o qual a lei deve estar em harmonia com a Constituição, porquanto a tentativa de salvá-la a qualquer custo, independentemente da existência de previsão constitucional em sentido contrário, converge para a subjugação da Carta Magna à lei;
- 6) em alinhamento com tal ponto de vista, salienta que a Administração Pública pode requisitar informações às instituições financeiras somente após a instauração de processo administrativo e de autorização judicial para a quebra de sigilo bancário;
- 7) mais além, frisa que, segundo a dicção do artigo 145, § 1º, da Constituição da República, a Administração Fazendária pode exercer seu poder de fiscalização, respeitando, sempre, os direitos e as garantias individuais;
- 8) à vista disso, anota que, dentre os direitos constitucionalmente assegurados, reluzem os direitos à intimidade e à privacidade, que são invioláveis, salvo por ordem judicial, nas hipóteses e na forma da lei, nos dizeres da Carta de 1988, o que aponta a inviolabilidade como regra e a quebra de sigilo como exceção, desde que devidamente autorizada pelo Poder Judiciário;
- 9) adiante, ao observar que o Fisco federal não tem competência para realizar investigação acerca de fato penalmente relevante, assinala, por via de consequência, que a Administração Tributária carece de suporte na regra excepcional que autoriza a quebra de sigilo bancário;
- 10) nessa linha de raciocínio, expõe que não pode prevalecer a quebra de sigilo bancário imposta pela autoridade fiscal, considerando que não existe fundamentação jurídica para o ato administrativo que a tenha determinado;
- 11) por tais razões, garante que o Supremo Tribunal Federal proveu o Recurso Extraordinário nº 398.808, afastando a possibilidade de acesso aos dados bancários pela Receita Federal do Brasil, sem que ocorra prévia autorização judicial;
- 12) em sintonia com o que consta nos itens precedentes, manifesta que o ato administrativo que determinou a quebra de sigilo bancário, despida de justificativa plausível, aniquila a segurança jurídica, ameaça o Estado Democrático de Direito e ofende a dignidade da pessoa humana e a prevalência dos direitos humanos;
- 13) ainda que se admitisse a validade da regra do artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001, explica, *ad argumentandum*, seria também indispensável que se levasse em conta que as requisições de informações financeiras foram emitidas sem qualquer justificativa para o acesso às contas referidas;
- 14) no mesmo tópico, afirma que, além da necessária motivação, a quebra de sigilo bancário requer a presença dos seguintes requisitos, não observados, *in casu*: (i) existência de prova quanto à ocorrência do delito, bem como da autoria e da materialidade deste; (ii) a existência de pertinência entre a documentação exigida e o objeto investigado; (iii) imprescindibilidade da quebra de sigilo nas investigações;

- 15) portanto, acrescenta, a Fiscalização deveria provar – e não o fez - que o exame dos dados bancários era indispensável para a averiguação de eventual imprestabilidade da contabilidade, com vistas ao arbitramento;
- 16) no caso em exame, reclama que a quebra de sigilo bancário foi desnecessária, já que os dados trazidos à tona com a abertura do sigilo não foram utilizados na apuração da base de cálculo dos impostos objeto do arbitramento;
- 17) em outras palavras, ao advertir para a circunstância de que a opção pelo arbitramento ocorreu posteriormente à análise dos dados revelados pela quebra de sigilo bancário, alerta para os efeitos que a inconstitucionalidade dessa quebra provoca no lançamento tributário, que deve ser anulado, porque contaminado pelo vício originalmente impregnado na quebra de sigilo;
- 18) noutro giro, defende que é necessário aguardar o julgamento dos RE 398.908 e 601314, este último sob a sistemática da repercussão geral, promovendo-se, para tanto, o sobrestamento do feito;
- 19) no tocante à aplicação a multa de ofício qualificada de 150%, manifesta que a mera omissão de receitas de que fora acusada não satisfaz, por si só, os requisitos legais insculpidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, os quais, malgrado indispensáveis para a incidência da multa de 150%, não foram devidamente atendidos;
- 20) ao termino, requer a reforma do acórdão recorrido, de forma a se declarar a nulidade do lançamento tributário, arquivando-se o feito, em seguida, ou sobrestando-o até o julgamento definitivo do RE nº 601314.

Já Marcela de Fátima Momesso Franco de Almeida aduz o seguinte:

- 1) os requisitos previstos na legislação tributária, para a responsabilização de sócios gerentes por infrações da pessoa jurídica da qual participa, não foram preenchidos. Para a compreensão do que se assela nesta hora, cumpre atentar para o artigo 135, III, do CTN, que redireciona a cobrança para o sócio gerente, desde que presentes os elementos fáticos estabelecidos na moldura do aludido tipo, por apreço ao princípio da legalidade;
- 2) indubitavelmente, inexistem nos autos prova cabal de excesso de poderes ou de infração à lei praticados pela Recorrente. Peremptoriamente, a Administração Tributária não pode louvar-se na presunção construída nos relatos fiscais e, assim, se socorrer da justificativa de fraude para diminuir a carga tributária, como também não é lícito ao Fisco sustentar sua pretensão no apoio que lhe oferecem os dados da movimentação bancária coligidos para a qualificação da multa e responsabilização solidária dos sócios;
- 3) ademais, o entendimento jurisprudencial, em sede judicial ou administrativa, é uníssono na exclusão da responsabilidade daqueles que efetivamente não exercem a função de gerência ou administração da sociedade;
- 4) por certo, a responsabilização dos sócios, em resumo, depende de prova do exercício de administração/gerência e da prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei;
- 5) o que não se pode admitir, de modo algum, é o uso de presunções, por parte do Fisco, para se afirmar a ocorrência de infração à lei. Destarte, não se presume o evidente intuito de fraude, que escapa da simples alegação de que a Recorrente teria deixado de escriturar no Livro de Registro de Entradas, não obstante tenha sido este o fato

propulsor da quebra de sigilo bancário e do posterior arbitramento, pois, como demonstrado de maneira incontestada, a pessoa jurídica sempre realizou suas operações dentro dos ditames constitucionais em infraconstitucionais;

- 6) portanto, ausente a conduta material bastante para a adequação típica ao evidente intuito de fraude, prefigurado nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, tudo em ordem a repelir a sujeição passiva atribuída pelo Fisco;
- 7) isso posto, requer deste Colegiado a reforma do acórdão recorrido para afastar a solidariedade atribuída à Recorrente.

Por sua vez, Evandro Franco de Almeida tece os mesmo argumentos que Marcela de Fátima, acrescentando, por oportuno, que o fato de terceiro (a pessoa jurídica DIEVO DISTRIBUIÇÃO E COMÉRCIO S/A) relacionar seu nome nos negócios com BRASCHON INDÚSTRIA DE AROMAS e ESSÊNCIAS E EMBALAGENS PLÁSTICAS LTDA não é suficiente para autorizar o redirecionamento, seja porque embasado em indícios, seja porque não possuía poderes de gerência, em relação à Saferpak, já que a administração da pessoa jurídica autuada competia à sócia Marcela de Fátima. Alfim, suplica a reforma do acórdão recorrido, afastado-se a solidariedade à sócia Marcela de Fátima e à Saferpak.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Franco Corrêa, Relator.

Na interposição do presente Recurso Voluntário, foram observados os pressupostos de recorribilidade. Dele conheço.

Antes de tudo, destaque-se que os Recorrentes não se insurgem, nesta fase do processo, contra o arbitramento do lucro.

Prosseguindo, inicia-se o presente voto com a rejeição aos argumentos da Saferpak lançados em prol do controle de constitucionalidade em sede administrativa, pelos quais veicula a pretensão de afastar a Súmula nº 2 do CARF ao caso em exame. Definitivamente, não há como acolher sua tese. A doutrina do Direito Constitucional revela que nosso sistema abriga duas espécies de controle de constitucionalidade: o político e o judicial. O primeiro deles é essencialmente preventivo, enquanto o segundo é repressivo. A preventividade do controle político requer, como é óbvio, um controle anterior à criação legislativa. Em nosso País, na esfera federal, exercem o controle preventivo, apenas, o Congresso Nacional – por intermédio da Comissão de Constituição e Justiça – e o Presidente da República, este último dotado de poderes conferidos pela Carta Magna para vetar o projeto de lei, por razão de interesse público ou por considerá-lo inconstitucional (art. 66, § 1º, CR/88). Não há outro preceito pelo qual a Constituição tenha atribuído ao Poder Executivo a competência para o exercício do controle de constitucionalidade de uma lei, assim compreendido o ato do Poder Legislativo que percorreu as fases precedentes do processo legislativo, na forma dos artigos 64 a 66 da Carta Política, antes da sanção do Presidente da República, que poderia, se visível a inconstitucionalidade, consignar o seu veto na ocasião oportuna, quando o que havia, até então, não era nada além de um simples projeto de lei. Ora, se houve a sanção presidencial, a lei nasceu, depois de submetido o respectivo projeto ao controle preventivo do Chefe Supremo do Poder Executivo.

O que pretende a Recorrente é o exercício de um controle *a posteriori*, de cunho repressivo, tipicamente judicial, embora em sede administrativa. A fiscalizada quer valer-se, pelo exposto, de um meio de controle que não se coaduna com os modelos constitucionais, clamando ao Poder Executivo pelo reconhecimento da inconstitucionalidade de uma lei cuja aplicação lhe desagrada. Nesse desejo, todavia, alberga-se um risco não dimensionado no momento e na ânsia de defender-se, tais as implicações para a coletividade, porque, se houvesse a possibilidade jurídica de concedê-lo, a lei, por outro lado, poderia ser descumprida pelo Poder Executivo, sempre com o alegado argumento de que, em vez de infringi-la, estar-se-ia, tão somente, prestigiando a Constituição da República, mediante a prática de um controle repressivo.

A imperatividade da lei vigente é decorrência da presunção relativa de sua constitucionalidade. Se assim não se presumisse, a lei não seria imperativa. Entretanto, adentrando-se puramente no campo das hipóteses, é de se admitir que uma lei, sancionada por um Presidente da República, possa aparentar vícios de inconstitucionalidade somente observados por outro Presidente da República, posterior àquele que a sancionou. Na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o Ministro Moreira Alves, em liminar deferida na ADIN nº 221 – DF, explicitou que “*os Poderes Executivo e Legislativo, por sua Chefia – e isso mesmo tem sido questionado com o alargamento da legitimação ativa na ação direta de inconstitucionalidade -, podem tão-só determinar aos seus órgãos subordinados que deixem de aplicar administrativamente as leis ou atos com força de lei que considerem inconstitucionais*” (RTJ 151/331) (grifos nossos). Essas palavras remetem, de imediato, à necessária existência de uma ordem emanada do próprio Presidente da República aos órgãos subordinados, no sentido de determinar o afastamento da lei que lhe pareça inconstitucional. Essa conclusão, como já se descreveu, traz o risco de fazer do Poder Legislativo um Poder sem expressão, afora a geração de um Poder Administrativo hipertrofiado, dotado de poderes jurisdicionais e de legislador negativo, potencialmente capaz de derrubar a teoria da presunção de constitucionalidade das leis em solo pátrio. Ressalte-se, porém, que não houve qualquer ordem de descumprimento da Lei Complementar nº 105/2001, ora questionada, por parte dos Presidentes da República que assumiram o comando do Executivo Federal.

A tal respeito, é preciso esclarecer que o Poder Executivo baixou o Decreto nº 2.346, de 1997, estabelecendo que o Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos de decisão proferida pelo STF em caso concreto. O que se observa, no referido ato presidencial, é a cautela do Chefe do Executivo, que cuidou de resguardar os demais Poderes constituídos, impondo aos órgãos subordinados a obediência aos atos com força de lei, expedidos pelo Poder Legislativo, enquanto o Supremo Pretório, guardião máximo da Constituição, não declarar a inconstitucionalidade do ato.

Também para reforçar a preocupação com a eventualidade do exercício ilegítimo dos poderes alheios, vale recordar que o Decreto supramencionado, a teor de seu artigo 4º, parágrafo único, determina aos órgãos julgadores, coletivos ou singulares, da Administração Fazendária, o afastamento de lei, tratado ou ato normativo federal, desde que considerado inconstitucional pelo STF, quando houver impugnação ou recurso, ainda não definitivamente julgado, contra a constituição de crédito tributário.

O ajuizamento de ação direta de inconstitucionalidade (ADI) é a única via constitucionalmente prevista para o Chefe Supremo do Executivo postular a inconstitucionalidade de ato normativo, em controle *a posteriori*. Em outras palavras, se a

Constituição da República confere ao Chefe Supremo do Executivo Federal a legitimação para a propositura de ADI, não há amparo, com base na mesma Constituição da República, à tese de que o Executivo poderia, ao seu alvedrio, descumprir atos com força de lei, por sua livre convicção. Se assim o fosse, o art. 103, I, da Constituição da República, não teria o menor sentido.

Os órgãos da Administração devem aplicar a lei vigente. Se deixassem de fazê-lo, estariam invadindo a competência alheia. A sólida jurisprudência administrativa que repudia o pretendido controle de constitucionalidade de ato com força de lei, em sede administrativa, acabou se cristalizando no enunciado da Súmula nº 2, já citada, de acordo com a qual “o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

No que toca, especificamente, à quebra de sigilo bancário conduzida com espeque no artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001 e no Decreto nº 3.724, de 2001, cabe assinalar que o Supremo Tribunal Federal, na sessão de 24 de fevereiro de 2016, garantiu ao Fisco o acesso a dados dos contribuintes sem a necessidade de autorização judicial. As decisões a esse respeito ainda não estão disponíveis ao público, em geral. Contudo, a Corte Suprema divulgou a notícia¹ em sua página na Internet, transmitindo à coletividade o entendimento que passou a prevalecer desde a prolação dessas decisões noticiadas. Confira-se:

"O Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) concluiu na sessão desta quarta-feira (24) o julgamento conjunto de cinco processos que questionavam dispositivos da Lei Complementar (LC) 105/2001, que permitem à Receita Federal receber dados bancários de contribuintes fornecidos diretamente pelos bancos, sem prévia autorização judicial. Por maioria de votos – 9 a 2 –, prevaleceu o entendimento de que a norma não resulta em quebra de sigilo bancário, mas sim em transferência de sigilo da órbita bancária para a fiscal, ambas protegidas contra o acesso de terceiros. A transferência de informações é feita dos bancos ao Fisco, que tem o dever de preservar o sigilo dos dados, portanto não há ofensa à Constituição Federal.

Na semana passada, foram proferidos seis votos pela constitucionalidade da lei, e um em sentido contrário, prolatado pelo ministro Marco Aurélio. Na decisão, foi enfatizado que estados e municípios devem estabelecer em regulamento, assim como fez a União no Decreto 3.724/2001, a necessidade de haver processo administrativo instaurado para a obtenção das informações bancárias dos contribuintes, devendo-se adotar sistemas certificados de segurança e registro de acesso do agente público para evitar a manipulação indevida dos dados e desvio de finalidade, garantindo-se ao contribuinte a prévia notificação de abertura do processo e amplo acesso aos autos, inclusive com possibilidade de obter cópia das peças.

Na sessão desta tarde, o ministro Luiz Fux proferiu o sétimo voto pela constitucionalidade da norma. O ministro somou-se às preocupações apresentadas pelo ministro Luís Roberto Barroso quanto às providências a serem adotadas por estados e municípios para a salvaguarda dos direitos dos contribuintes. O

ministro Gilmar Mendes também acompanhou a maioria, mas proferiu voto apenas no Recurso Extraordinário (RE) 601.314, de relatoria do ministro Edson Fachin, e na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2859, uma vez que estava impedido de participar do julgamento das ADIs 2390, 2386 e 2397, em decorrência de sua atuação como advogado-geral da União.

O ministro afirmou que os instrumentos previstos na lei impugnada conferem efetividade ao dever geral de pagar impostos, não sendo medidas isoladas no contexto da atuação fazendária, que tem poderes e prerrogativas específicas para fazer valer esse dever. Gilmar Mendes lembrou que a inspeção de bagagens em aeroportos não é contestada, embora seja um procedimento bastante invasivo, mas é medida necessária e indispensável para que as autoridades alfandegárias possam fiscalizar e cobrar tributos.

O decano do STF, ministro Celso de Mello, acompanhou a divergência aberta na semana passada pelo ministro Marco Aurélio, votando pela indispensabilidade de ordem judicial para que a Receita Federal tenha acesso aos dados bancários dos contribuintes. Para ele, embora o direito fundamental à intimidade e à privacidade não tenha caráter absoluto, isso não significa que possa ser desrespeitado por qualquer órgão do Estado. Nesse contexto, em sua opinião, o sigilo bancário não está sujeito a intervenções estatais e a intrusões do poder público destituídas de base jurídica idônea.

“A administração tributária, embora podendo muito, não pode tudo”, asseverou. O decano afirmou que a quebra de sigilo deve se submeter ao postulado da reserva de jurisdição, só podendo ser decretada pelo Poder Judiciário, que é terceiro desinteressado, devendo sempre ser concedida em caráter de absoluta excepcionalidade. “Não faz sentido que uma das partes diretamente envolvida na relação litigiosa seja o órgão competente para solucionar essa litigiosidade”, afirmou.

O presidente do STF, ministro Ricardo Lewandowski, último a votar na sessão desta quarta, modificou o entendimento que havia adotado em 2010, no julgamento do RE 389808, quando a Corte entendeu que o acesso ao sigilo bancário dependia de prévia autorização judicial. “Tendo em conta os intensos, sólidos e profundos debates que ocorreram nas três sessões em que a matéria foi debatida, me convenci de que estava na senda errada, não apenas pelos argumentos veiculados por aqueles que adotaram a posição vencedora, mas sobretudo porque, de lá pra cá, o mundo evoluiu e ficou evidenciada a efetiva necessidade de repressão aos crimes como narcotráfico, lavagem de dinheiro e terrorismo, delitos que exigem uma ação mais eficaz do Estado, que precisa ter instrumentos para acessar o sigilo para evitar ações ilícitas”, afirmou.

O relator das ADIs, ministro Dias Toffoli, adotou observações dos demais ministros para explicitar o entendimento da Corte sobre a aplicação da lei: “Os estados e municípios somente

poderão obter as informações previstas no artigo 6º da LC 105/2001, uma vez regulamentada a matéria, de forma análoga ao Decreto Federal 3.724/2001, tal regulamentação deve conter as seguintes garantias: pertinência temática entre a obtenção das informações bancárias e o tributo objeto de cobrança no procedimento administrativo instaurado; a prévia notificação do contribuinte quanto a instauração do processo e a todos os demais atos; sujeição do pedido de acesso a um superior hierárquico; existência de sistemas eletrônicos de segurança que sejam certificados e com registro de acesso; estabelecimento de instrumentos efetivos de apuração e correção de desvios.”

Faltou dizer que o julgamento do antedito RE 601.314 curvou-se à sistemática da Repercussão Geral a que se referia o artigo 543-B do Código de Processo Civil de 1973, *verbis*:

"EMENTA: CONSTITUCIONAL. SIGILO BANCÁRIO. FORNECIMENTO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA DE CONTRIBUINTES, PELAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS, DIRETAMENTE AO FISCO, SEM PRÉVIA AUTORIZAÇÃO JUDICIAL (LEI COMPLEMENTAR 105/2001). POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA LEI 10.174/2001 PARA APURAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS REFERENTES A EXERCÍCIOS ANTERIORES AO DE SUA VIGÊNCIA. RELEVÂNCIA JURÍDICA DA QUESTÃO CONSTITUCIONAL. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL."

Portanto, consideram-se repelidos todos os argumentos erigidos com a pretensão de afastar a Lei Complementar nº 105/2001, por inconstitucionalidade. Porém, não fosse o respaldo do STF à quebra de sigilo bancário fundada na Lei Complementar nº 105/2001, ainda assim haveria - como, de fato, há - o obstáculo intransponível que impede a revisão, por este Colegiado, de ato normativo aprovado pelo Congresso Nacional e devidamente sancionado pelo Chefe do Poder Executivo federal, no curso de regular processo legislativo. Tal obstáculo, como já se adiantou, é o déficit institucional do CARF, em relação ao nível de autoridade exigido pela Constituição da República, o que não lhe confere poder bastante para sustentar oposição à Lei Complementar n 105/2001.

A Recorrente também ataca a quebra de sigilo ao argumento de que o agente fiscal descuroou-se do dever de justificá-la, previamente. Não é verdade! Perceba-se que o artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001 autoriza o acesso aos dados bancários, por parte dos agentes fazendários, quando “houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente”. É inegável que a Saferpak sabia do procedimento fiscal em curso, afinal havia sido cientificada da abertura da fiscalização no dia 21/10/2013, conforme fls. 85/89.

Também é irretocável que, após o exame dos extratos bancários apresentados em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 005, às fls. 946/948, descortinou-se um cardápio de irregularidades contábeis, ora decorrentes da falta do registro completo ou parcial de algumas contas de depósito, ora derivadas de divergências entre os lançamentos nos extratos bancários e a contabilidade, a teor do que está revelado às fls. 2.190/2.191. Mas o que verdadeiramente deu causa à emissão de Requisição de Movimentação Financeira – RMF – aos

bancos Bradesco e Santander Brasil² foi o descumprimento ao antedito Termo de Intimação Fiscal nº 005, pelo qual exigiu-se a apresentação dos extratos bancários relativos a contas de depósito mantidas nessas instituições financeiras. Logo, está cristalina a regularidade da emissão de RMF, porquanto antecedida de intimação à Recorrente para apresentar a movimentação bancária, de acordo com o disposto no artigo 4º, § 2º, do Decreto nº 3.724/2001. No mesmo diapasão, pode-se afirmar que a Fiscalização cumpriu o imperativo da indispensabilidade do exame dessas contas, consoante o artigo 3º, inciso VII, do Decreto nº 3.724/2001, considerando que a Recorrente deixara de entregar à Fiscalização os extratos bancários comentados, bem como os livros diário, de entradas, de apuração do lucro real, de inventário e de registro de controle da produção e do estoque, todos referentes ao ano-calendário de 2010, conforme fls. 2.195/2.196.

No entanto, pode parecer, ao fim e ao cabo, que a quebra de sigilo bancário foi desnecessária, tendo em conta que o arbitramento do lucro está apoiado na receita bruta descoberta no Livro de Saídas. Tal impressão, contudo, não prospera em face da revelação de que a falta de registros, na contabilidade, das contas de depósito no Banco do Brasil e nos Bancos Safra e Daycoval (fl. 2.194), e as divergências entre os registros contábeis e os extratos bancários dos Bancos Bradesco, Itau e Mercantil (fl. 2.195), emprestaram fundamento fático ao arbitramento do lucro. Se tal não fosse motivo suficiente para o arbitramento do lucro, outra razão justificadora para a referida modalidade de tributação encontraria o Fisco – como, em realidade, encontra - na omissão da Recorrente quanto à exibição dos livros supracitados e dos comprovantes de doze lançamentos mensais na conta nº 2.1.02.01.0001.

Assim, por um lado mostrou-se inequívoco que a escrita contábil está infectada por erros e deficiências que a tornaram imprestável; por outro lado, patenteou-se que a Recorrente quis impedir – e impediu - o exame daqueles livros, porque não apresentados à auditoria contábil-fiscal da União. Esse conjunto de circunstâncias direcionou a Fiscalização para o arbitramento do lucro, no rumo do artigo 47, incisos I, alíneas “a” e “b”, e II, da Lei nº 8.981, de 1995. Todavia, a base de cálculo do arbitramento é a receita bruta conhecida, nos termos do artigo 16 da Lei nº 9.249, de 1995. Eis, portanto, a causa do abandono dos extratos bancários como fonte subsidiária de inferência da receita bruta, afinal esta grandeza (a receita bruta), que constitui a base de cálculo primordial do lucro arbitrado, podia ser diretamente apurada dos Livros de Saídas. E assim se fez.

Quanto à sanção, entendo que não se deve aplicar a multa de 150%. Explico-me: a receita bruta conhecida, que deu suporte ao cálculo do lucro arbitrado, foi extraída do Livro de Saídas, em relação ao qual não há sequer uma alusão desairosa. Aí não se viu fraude ou sonegação. Anoto, a partir disso, a quebra da proporcionalidade entre a gravidade da conduta e o resultado produzido pela mesma conduta, nos termos constantes da lei. Repare-se, para tanto, no texto do artigo 44, inciso I e parágrafo 1º, *verbis*:

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

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

[...]

² Consigne-se que os valores depositados no Banco Santander Brasil integram o grupo das contas bancárias não lançadas nos livros contábeis, como consta às fls. 6/7.

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

Vislumbre-se, por exemplo, o caso de declaração inexata. O inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 estabelece multa sobre a totalidade ou diferença de tributo que deixou de ser recolhido em consequência da inexatidão. Portanto, a inexatidão é a causa da sanção punitiva a incidir sobre o resultado danoso da própria inexatidão descoberta, e não sobre o resultado de outra causa. Isso porque o tipo legal constrange a ação punitiva do Estado, contendo-a numa proporção determinada sobre o resultado (diferença de tributo) da conduta juridicamente indesejada (inexatidão), causadora do resultado.

O que deve prevalecer, na espécie, é o princípio que requer a necessária proporção entre a gravidade da conduta e a sanção a ser cominada sobre o resultado danoso provocado pela mesma conduta desvalorada. Esse raciocínio rejeita a aplicação da multa mais grave, prevista para as hipóteses de fraude ou sonegação, a incidir – não sobre o tributo calculado com base na receita sonegada – e, sim, sobre o tributo calculado com base na receita não sonegada, escriturada no Livro de Saídas, corrompendo a proporcionalidade, que é função da gravidade. Em termos mais simples, não se deve aplicar a multa mais grave, contemplada no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, aos resultados de condutas não qualificadas pelo dolo específico, assim como não se deve aplicar a multa menos grave, contemplada no inciso I do *caput* do mesmo artigo, aos resultados de condutas mais graves, qualificadas pelo dolo específico. Se a Fiscalização serviu-se da receita não sonegada para aplicar a sanção, então deveria adotar a sanção que lhe seja correspondente, isto é, a multa de 75%.

No que toca à responsabilidade dos sócios, a solução da questão não livra aqueles que deram causa ao arbitramento, pela omissão do registro contábil da movimentação financeira, tornando a escrita imprestável. Também não se deve perder de vista que, a par da omissão do registro de contas bancárias na contabilidade, subsiste outra causa determinante do arbitramento, que é autônoma em relação à primeira: a falta de exibição de livros da escrita fiscal e comercial à Fiscalização.

A inexistência de qualquer outro fato que mantém relação causal direta com os créditos tributários surgidos com a autuação leva à conclusão de que tais créditos são unicamente resultantes do arbitramento. Em última instância, os autos de infração são consequências de duas omissões juridicamente desvaloradas: deixar de escriturar integral e corretamente a movimentação bancária e não apresentar os livros à autoridade fiscal. Estas são as infrações à lei, relacionadas às exigências fiscais ora constituídas, que poderiam determinar o redirecionamento da cobrança, na forma do artigo 135, III, do CTN.

No entanto, imputou-se aos sócios administradores a responsabilidade tributária em razão de outra infração à lei, sem vínculo com os créditos constituídos de ofício: o emprego de pessoa jurídica inativa, a Braschom, para fazer compras no próprio nome, porém pagas pela Saferpak, conforme item X do Relatório Fiscal, às fls. 2.206/2.207.

Ao citar Landro Paulsen, em sua defesa, os Recorrentes imputados sustentam que a responsabilidade pessoal decorre do ato praticado com ilicitude, por conta e risco do gestor. Nessa linha, colhe-se a seguinte orientação que emana do Superior Tribunal de Justiça:

Processo nº 10855.724536/2014-21
Acórdão n.º 1301-002.079

S1-C3T1
Fl. 2.604

“3. A ofensa à lei, que pode ensejar a responsabilidade do sócio, nos termos do art. 135, III, do CTN, é a que tem relação direta com a obrigação tributária objeto da execução. Não se enquadra nessa hipótese o descumprimento do dever legal do administrador de requerer a autofalência (art. 8º do Decreto-lei nº 7661/45). 4. Recurso Especial improvido.” (Resp nº 513.555, rel. Ministro Teori Zavascki, DJ de 06/10/2003)

Diante do exposto, dou razão aos Recorrentes quanto à imputação de responsabilidade tributária, porque fundada em fato não relacionado com o surgimento dos créditos tributários constituídos de ofício, nos presentes autos.

Enfim, considerando todo o conjunto de fatos em exame e à luz da legislação aplicável, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%, bem como para excluir a imputação da responsabilidade aos sócios.

É como voto.

(assinado digitalmente)

FLÁVIO FRANCO CORRÊA