



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10855.725308/2017-11
ACÓRDÃO	1102-001.603 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARIA CIOL GAVITTI OLARIA LTDA - ME
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO. LIMITE DE RENDIMENTOS EXCEDIDO. EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL.

A extrapolação do limite de receita bruta no ano-calendário autoriza a exclusão do contribuinte do regimento do Simples Nacional, nos termos do art. 3º, § 9º, da Lei Complementar nº 123/06.

CONCOMITÂNCIA ENTRE A EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL E AS AUTUAÇÕES DELE DECORRENTES. AUSÊNCIA DE PREJUDICIALIDADE QUE IMPEÇA O LANÇAMENTO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. SÚMULA CARF Nº 7.

Não há prejudicialidade entre o ato de exclusão do Simples Nacional e o lançamento dos créditos tributários que dele decorrem, uma vez que sua exigibilidade fica suspensa até o término do respectivo processo administrativo. A possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão, conforme Súmula CARF nº 7.

EFEITOS DA EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. LANÇAMENTO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS RELATIVOS A PERÍODOS ANTERIORES AO ATO DECLARATÓRIO DE EXCLUSÃO.

Os reflexos tributários decorrentes do ato de exclusão que reconhece situação vedada à permanência de contribuinte no regime do Simples Nacional produzem efeitos no mês seguinte à sua ocorrência, respeitado o prazo decadencial de 5 anos anteriores ao Ato Declaratório Executivo (ADE), que constitui o marco temporal a partir do qual se constatou o impedimento.

PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DE RECURSOS.

O art. 42 da Lei nº 9430/96 estipula presunção legal *juris tantum* de omissão de receita sempre que o sujeito passivo mantiver recursos creditados em instituição financeira sem origem justificável. A contribuinte pode afastar tal presunção mediante apresentação de escrituração ou documentação idônea que demonstre a origem das operações e o eventual pagamento dos tributos, contudo, a presunção deve ser mantida nas hipóteses em que o sujeito passivo não apresenta qualquer elemento capaz de demonstrar a origem dos recursos.

NOTAS FISCAIS NÃO ESCRITURADAS NA CONTABILIDADE. DECLARAÇÕES FISCAIS ZERADAS. DOLO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA QUALIFICADA. ADMINISTRADORES. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CABIMENTO.

A manutenção de todas as receitas, objeto de notas fiscais emitidas, à margem da escrituração contábil e das declarações apresentadas ao Fisco denota o evidente intuito doloso de ocultar a ocorrência dos fatos geradores, prática conhecida por sonegação, sendo pertinente a qualificação da multa de ofício e as responsabilidades imputadas aos administradores.

INFRAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. LEI SUPERVENIENTE. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. PENALIDADE MENOS SEVERA. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICAÇÃO.

Tratando-se de ato não definitivamente julgado, aplica-se a lei superveniente à vigente à época do fato gerador que venha a cominar penalidade menos severa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, em dar parcial provimento ao recurso voluntário nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, mantidas as autuações; e (ii) por voto de qualidade, mantida a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a, contudo, ao patamar de 100%, e mantidas as responsabilidades imputadas aos solidários – vencidos os Conselheiros Fredy José Gomes de Albuquerque (Relator), Cristiane Pires McNaughton e Gustavo Schneider Fossati, que afastavam a qualificação da multa e as responsabilidades atribuídas a terceiros. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fernando Beltcher da Silva.

Assinado Digitalmente

Fredy José Gomes de Albuquerque – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente e redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ailton Neves da Silva (substituto[a] integral), Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Ricardo Pezzuto Rufino (substituto[a] integral), Cristiane Pires Mcnaughton, Gustavo Schneider Fossati, Fernando Beltcher da Silva (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Lizandro Rodrigues de Sousa, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Ailton Neves da Silva, o conselheiro(a) Fenelon Moscoso de Almeida, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Ricardo Pezzuto Rufino.

RELATÓRIO

Trata-se de exclusão da contribuinte do regime tributário do Simples Nacional, objeto do Ato Declaratório Executivo nº 71, de 9 de outubro de 2017, publicado no Diário Oficial da União em 10 de outubro de 2017, assim como dos lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS dele decorrentes, referentes ao período de 01/10/2013 a 31/12/2013.

O TVF informa que “este procedimento é **complementar ao Auto de Infração do SIMPLES NACIONAL controlado no processo nº 10855.724599/2017-20**, que constituiu o crédito tributário do período de janeiro a setembro/2013. Originalmente, este procedimento estava programado para o período de janeiro a dezembro/2013, porém, **em função dos valores apurados no curso do procedimento foi constatado que a receita bruta ultrapassou o limite de R\$ 3.600.000.00 + 20% em setembro/2013**, o que ensejou a sua exclusão do SIMPLES NACIONAL a partir de 1º/outubro/2013, que foi formalizada por meio do Ato Declaratório Executivo nº 71, de 9 de outubro de 2017, publicado no Diário Oficial da União em 10 de outubro de 2017”.

O processo acima mencionado (processo nº 10855.724599/2017-20) foi julgado por este Colegiado na presente data. Ali estão vinculados os lançamentos relacionados ao Simples Nacional, pelas infrações capituladas como (a) omissão de receita por depósitos bancários de origem não comprovadas e (b) omissão de receita por falta de escrituração de notas fiscais e faturas, tendo este colegiado mantidos as respectivas autuações.

O relatório fiscal registrou que a empresa optante pelo Simples Nacional apresentou declarações zeradas no período apontado, ainda que seus extratos bancários apontem diversos recebimentos de valores no período, os quais não foram tributados.

Da mesma forma, os levantamentos das notas fiscais e faturas não declaradas no PGDAS-D (entregue zerado) também não levou ao recolhimento de nenhum tributo, tendo sido caracterizada omissão de receita decorrente da operação da contribuinte.

Foi levantada a composição das bases de cálculo referente às vendas registradas no Livro Caixa (porém não oferecidas à tributação, pois o contribuinte entregou os PGDAS-D zerados) e aos créditos bancários omitidos que não possuem correlação com nenhuma nota fiscal de vendas.

No presente processo, a fiscalização concluiu que houve excesso de receita bruta para que a contribuinte se mantivesse no Simples Nacional, tendo a mesma sido excluída do regime simplificado a partir de 1º de outubro de 2013 através do ADE 71/2017, com os respectivos lançamentos de IRPJ, PIS, COFINS e PIS.

Colho do relatório da decisão da DRJ o resumo dos principais fatos relacionados às autuações, ao final complementado por esta relatoria:

Mediante os Autos de Infração de fls. 344/382, lavrados em 06/02/2018, o sujeito passivo em epígrafe foi intimado a recolher créditos tributários relativos ao imposto e às contribuições abaixo discriminados, já incluídos encargos de multas de ofício (de 75% e 150%) e de juros moratórios, correspondentes ao quarto trimestre do ano-calendário de 2013, assim distribuídos:

	em REAIS
Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ).....	64.238,51
Contribuição para o PIS/Pasep (PIS/Pasep).....	25.685,26
Contribuição p/ o Financ. da Seguridade Social (Cofins).....	118.547,79
Contribuição Social s/ o Lucro Líquido (CSLL).....	42.527,99
Total do Crédito Tributário.....	250.999,55

1.1. Nessas peças impositivas, também foram indicados como sujeitos passivos, na condição de responsáveis tributários, os sócios CARLOS GAVITTI, CPF nº 054.496.848-43, e MARIA CIOL GAVITTI, 150.583.038-92, ficando ali consignado que essas pessoas físicas respondem solidariamente com a empresa pelos débitos lançados, em razão de “Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto”, consoante o disposto no art. 135, inciso III, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN).

2. As infrações apuradas (com os respectivos enquadramentos legais) estão assim descritas nos lançamentos de ofício:

“OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL

INFRAÇÃO: DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

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

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

...

**RECEITA DA ATIVIDADE ESCRITURADA E NÃO DECLARADA INFRAÇÃO:
RECEITA BRUTA NA VENDA DE PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA**

Receita bruta na venda de produtos de fabricação própria escriturada e não declarada, conforme relatório fiscal em anexo.

...

3. No Relatório Fiscal às fls. 333/343, parte integrante dos Autos de Infração, a autoridade tributária detalha as irregularidades encontradas. No seguimento, reproduzem-se excertos desse documento:

“Contexto:

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e, em cumprimento às determinações contidas no Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal Nº 08.1.10.00-2017-001876-3, procedemos à fiscalização do contribuinte acima identificado, relativamente ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, referente ao 4º trimestre do ano-calendário de 2013.

Este procedimento é complementar ao Auto de Infração do SIMPLES NACIONAL controlado no processo nº10855.724599/2017-20, que constituiu o crédito tributário do período de janeiro a setembro/2013. Originalmente, este procedimento estava programado para o período de janeiro a dezembro/2013, porém, em função dos valores apurados no curso do procedimento foi constatado que a receita bruta ultrapassou o limite de R\$ 3.600.000,00 + 20% em setembro/2013, o que ensejou a sua exclusão do SIMPLES NACIONAL a partir de 1º/outubro/2013, que foi formalizada por meio do Ato Declaratório Executivo nº 71, de 9 de outubro de 2017, publicado nº Diário Oficial da União em 10 de outubro de 2017.

Do procedimento fiscal:

Como acima mencionado, não seria necessária a abertura deste Procedimento Fiscal se a receita bruta não houvesse ultrapassado o limite de R\$ 3.600.000,00 + 20% em setembro/2013, porque seria permitido que a apuração de todo o ano-calendário fosse feita na sistemática do SIMPLES NACIONAL. Devido a sua exclusão desta sistemática, os tributos a serem constituídos no período de outubro a dezembro não podem ser objetos do SIMPLES NACIONAL e acarretou a abertura deste procedimento fiscal complementar ao de nº10855.724599/2017-20.

Dada a circunstância, a maioria das informações necessárias para a constituição do crédito tributário serão as que foram obtidas no procedimento fiscal de controlado pelo processo de nº10855.724599/2017-20, e que abaixo serão transcritos para melhor compreensão dos fatos.

Trechos do processo nº10855.724599/2017-20:

A ação fiscal teve início em 13/04/2017, com a ciência do Termo de Início de Ação Fiscal, recebido pelo seu Procurador, Sr. José Maria Falcini, CPF nº 588.663.968-34, doravante Procurador, no qual solicitamos: Atos constitutivos e respectivas alterações ocorridas nos últimos 4 (quatro) anos, o Livro Caixa do ano-calendário 2013 e esclarecimentos quanto as divergências encontradas na soma das receitas das Nfes em comparação aos valores de receita bruta declarados no PGDAS-D (Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório).

Em 04/05/2017, o contribuinte por meio de seu Procurador, esclareceu que as divergências foram decorrentes de falha na elaboração do PGDAS-D, apresentou a quarta alteração do contrato social assinado em 13/06/2011 e Livro Caixa do ano- calendário 2013 no formato “resumido”, que demonstrava apenas os lançamentos conjuntos por rubrica.

Em 10/05/2017, o Procurador teve ciência pessoal do Termo de Intimação nº 01, em que esta Fiscalização solicitou a reapresentação do Livro Caixa na forma prevista no § 2º do Art. 26 da Lei Complementar nº123/2006.

Em 29/05/2017, o contribuinte solicitou dilação de prazo para atendimento do Termo de Intimação nº 1 por mais 30 dias.

Em 31/05/2017, o Procurador teve ciência pessoal do Termo de Intimação nº 02, em que foi concedida a dilação de prazo por mais 30 dias a partir da ciência do documento para atendimento do Termo de Intimação nº 01.

Em 14/06/2017, o Procurador teve ciência pessoal do Termo de Intimação nº 03, em que foram solicitadas cópias dos extratos bancários das contas-correntes referentes ao ano de 2013.

Em 10/07/2017, o contribuinte solicitou dilação de prazo adicional, por mais 20 dias, para atendimento do Termo de Intimação nº 02. O pedido de dilação foi concedido por meio do Termo de Intimação nº 04, cuja ciência ocorreu em 17/07/2017 pessoalmente por seu Procurador.

Em 02/08/2017, seu Procurador apresentou pessoalmente o Livro Caixa e os Extratos Bancários.

Em 22/08/2017, o Procurador teve ciência do Termo de Intimação nº 5, nº qual foi solicitada a apresentação dos motivos que os créditos registrados nos extratos bancários listados na planilha anexa ao Termo não constavam no Livro Caixa e, se fosse o caso, de documentação comprobatória.

Em 19/09/2017, seu Procurador apresentou novo Livro Caixa contendo os lançamentos bancários como depósitos ou recebimentos não identificados e não apresentou nenhum documento para comprovar se algum crédito tinha relação com os valores já lançados.

Em 11/10/2017, seu procurador, José Carlos Gatti de Oliveira, CPF 795.085.708-06, teve ciência do Termo de Intimação nº 7, por meio da abertura de mensagem contida na Caixa Postal de seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE). Este Termo caracterizou o Termo de Início de Procedimento Fiscal do TDPF de nº 08.1.10.00-2017-001876-3, deu ciência Ato Declaratório Executivo DRF/SOR nº 71 que excluiu o contribuinte da sistemática do SIMPLES NACIONAL a partir de 1º/10/2013 e solicitou que o contribuinte comunicasse qual seria a opção de tributação do imposto de renda nº período de outubro a dezembro de 2013.

O contribuinte, por meio de seu Procurador, optou pelo regime de tributação do lucro presumido para o período de outubro a dezembro/2013, conforme documento apresentado em 16/10/2017.

Em 09/11/2017, foi encaminhado o Termo de Intimação nº 8 para solicitar as alterações do contrato social ocorridas nos últimos seis meses, o contribuinte teve ciência no mesmo dia e apresentou o documento de alteração do contrato social em 10/11/2017.

Em 18/12/2017 foi encaminhado o Termo de Continuidade de Procedimento Fiscal que o contribuinte teve ciência em 02/01/2018.

Em 29/01/2018 foi encaminhado o Termo de Continuidade de Procedimento Fiscal que o contribuinte teve ciência em 01/02/2018.

Da Fiscalizada:

A empresa foi constituída e iniciou suas atividades em 10/04/1987.

Conforme o Contrato Social alterado e consolidado em 13/06/2011, cujo registro na Jucesp ocorreu em 20/06/2011, o seu objeto social que anteriormente era olaria manual foi alterado para olaria manual e prestação de serviços de terraplanagem em geral, com sede no Sítio São Carlos, s/n no Bairro do Bonfim em Cabreúva/SP, CEP 13.315-000.

Os sócios são:

- Carlos Gavitti, CPF nº054.496.848-43 (50% da participação)
- Maria Ciol Gavitti, CPF nº 150.583.038-92 (50% da participação) Conforme cláusula quinta do Contrato Social, a sociedade é administrada por ambos os sócios, em conjunto ou isoladamente.

Está enquadrado no Regime do SIMPLES NACIONAL desde 1º/07/2007. E foi excluído a partir de 1º/outubro/2017, por meio do Ato Declaratório Executivo DRF Sorocaba nº71/2017.

Em 16/10/2017, houve alteração do contrato social. O nome empresarial se tornou MARIA CIOL GAVITTI OLARIA LTDA, a sócia MARIA CIOL GAVITTI, CPF nº 150.583.038-92, se retirou da sociedade e a atividade econômica/objeto social foi modificada para olaria manual.

Das Informações dos sistemas:

Constam nos autos a seguinte informação:

◦ Relação das notas fiscais do ano-calendário 2013.

Ao consultarmos os sistemas de informações, constatamos que não houve entrega de nenhuma declaração abaixo:

◦ DCTF

◦ DIPJ

◦ EFD CONTRIBUIÇÕES

A soma das Nfes (notas fiscais eletrônicas) resultou nos valores listados na tabela abaixo:

Tabela 1: Receita bruta (outubro a dezembro de 2013) obtida pela soma das Nfes

MÊS	SOMA das Nfes
10/2013	R\$ 64.606,40
11/2013	R\$ 66.778,00
12/2013	R\$ 74.129,34

Em 02/08/2017, o contribuinte apresentou cópias dos extratos bancários, em que verificamos vários valores de crédito não escriturados no Livro Caixa. Ao cotejarmos com o Livro Caixa apresentado na mesma data, constatamos que alguns valores registrados como créditos nos extratos bancários não possuem a respectiva escrituração no Livro.

Encaminhamos o Termo de Intimação nº 5 para que o contribuinte apresentasse as devidas justificativas.

Em 19/09/2017, o contribuinte apresentou o Livro Caixa com novas informações, entretanto, não entregou nenhum documento com as justificativas solicitadas no Termo de Intimação nº 5.

Do Livro Caixa

No Livro Caixa apresentado em 19/09/2017, estão registrados quase todos os créditos e débitos bancários, entretanto, para vários casos não constam maiores detalhes. O contribuinte registrou com os termos “depósito bancário de origem não comprovada” ou “cheque pago no caixa do Banco Santander não identificado” para várias informações originadas dos extratos bancários.

O Livro Caixa possui a assinatura do proprietário em seus Termos de Abertura e Encerramento.

Apesar das identificações das origens e dos destinos das transações bancárias serem desejáveis para melhor esclarecimento das situações ocorridas, o fato do contribuinte fazer constar os registros das movimentações bancárias e das transações comerciais no Livro Caixa, torna o Livro com informações suficientes para ser aceito.

Quanto ao seu conteúdo, constatamos:

Tabela 2 – Receita mensal conforme Livro Caixa entregue em 19/09/2017:

	Receita Mensal conforme Livro Caixa (B)
outubro	R\$ 565.280,21
novembro	R\$ 571.591,37
dezembro	R\$ 592.398,86

- No mês de outubro verificamos que:
 - O lançamento em 2/10, Banco Santander, de R\$ 8.675,19 está duplicado;
 - Em 25/10, o lançamento do Banco Santander de R\$ 84.463,04 consta como R\$ 92.829,54, a diferença de R\$ 8.366,50 está duplicada.
 - Em 25/10 o lançamento do Banco Itaú foi declarado como R\$ 2.241,80, mas deveria ser R\$998,25, a diferença de R\$ 1.243,55 deve ser suprimida.
 - Ao ajustarmos a base de cálculo de outubro será R\$ 565.280,21 - R\$ 8.675,19 - R\$ 8.366,50 - R\$ 1.243,55 = R\$ 546.994,97.
- No mês de novembro, verificamos que:
 - O lançamento de 1º/11 do Banco Santander no valor de R\$ 6.487,00 está duplicado; e
 - Os valores de depósito ocorridos no dia 14/11 no Banco Santander de R\$ 869,00, R\$ 3.854,26, R\$ 707,00, R\$ 4.316,00, R\$ 342,00 e R\$ 600,00, cuja soma é de R\$ 10.688,26 não foram lançados.
 - A base de cálculo de novembro resulta em R\$ 571.591,37 - R\$6.487,00 + R\$ 10.688,26 = R\$ 575.792,63.

Da Base de Cálculo

Tabela 3: Bases de cálculo após os ajustes

	Receita Acumulada conforme Livro Caixa (A)	Receita Mensal conforme Livro Caixa (B)	Receita Mensal após os ajustes (C)	Receita Mensal Das Nfes (D)	Vendas Registradas No Livro Caixa (valor total da NF mais ICMS SUBST TRIBUT)(E)	Créditos Bancários (omissão de receita)(F)
outubro	R\$5.152.883,24	R\$ 565.280,21	R\$ 546.994,97	R\$ 64.606,40	R\$ 66.591,95	R\$ 480.403,02
novembro	R\$ 5.724.474,61	R\$ 571.591,37	R\$ 575.792,63	R\$ 66.778,00	R\$ 69.010,82	R\$ 506.781,81
dezembro	R\$6.316.873,47	R\$ 592.398,86	R\$ 592.398,86	R\$ 74.129,34	R\$ 76.133,19	R\$516.265,67
				R\$ 205.513,74		R\$ 1.503.450,50

Na tabela 3 acima, está demonstrada a composição das bases de cálculo referente às vendas registradas no Livro Caixa (porém não oferecidas à tributação, pois o contribuinte entregou os PGDAS-D zerados e não entregou DIPJ, DCTF e EFD CONTRIBUIÇÕES) e aos créditos bancários omitidos que não possuem correlação com nenhuma nota fiscal de vendas.

A Receita Acumulada e a Receita Mensal das colunas A e B são informações extraídas do Livro Caixa.

A Receita mensal após os ajustes (C) é resultado da coluna B combinada com os ajustes registrados no capítulo “DO LIVRO CAIXA” A Receita Mensal das Nfes (D) são as somas dos valores das notas fiscais mensalmente.

As vendas registradas no Livro Caixa (E) são os valores que o contribuinte registrou como vendas no Livro Caixa, em bases mensais, que consiste no total da nota fiscal mais a parcela de ICMS a ser recolhida como substituto tributário.

Os créditos bancários (omissão de receita) (F) são as diferenças entre as Receitas Mensais após os ajustes (C) e as vendas registradas no Livro Caixa (E).

As receitas mensais das Nfes (D) e os créditos bancários (omissão de receita) (F) servirão de base de cálculo para a apuração dos tributos.

Das irregularidades encontradas

I – Omissão de receita caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovados

Em resposta à intimação desta Fiscalização, o contribuinte apresentou cópias dos extratos de suas contas-correntes mantidas juntos aos bancos: Santander e Itaú.

A partir desses extratos bancários, e conforme legislação de regência (art. 42, §§ 1º a 3º da Lei nº 9.430/96), procedemos à minuciosa e individualizada análise dos créditos, efetuamos a conciliação das contas, depurando dos valores creditados aqueles decorrentes de transferências entre contas do titular, os créditos decorrentes de transferências e resgates de aplicações financeiras ou de poupança e quaisquer outros que não tivessem origem externa.

Efetuados os procedimentos descritos acima, elaboramos a planilha denominada “Anexo do Termo de Intimação nº 5”, contendo os valores creditados/depositados sujeitos à comprovação da origem dos recursos depositados nas contas bancárias citadas neste Relatório. Não constaram do referido documento os valores que já estavam registrados no Livro Caixa entregue no dia 02/08/2017.

Intimamos o contribuinte, através do Termo de Intimação Fiscal nº 05, para comprovar, através de documentação hábil e idônea, a origem dos valores

creditados/depositados nas contas supracitadas, constantes da planilha anexa ao documento.

Em resposta à Intimação o contribuinte comprovou a origem de pequena parte dos valores creditados/depositados nas contas supracitadas. Os valores não comprovados pela empresa caracterizam-se como depósitos de origem não comprovada definidos nº artigo 42 da Lei nº9.430/96.

Sobre o assunto, os arts. 287 e 288 do Decreto nº 3.000/99, Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), assim determinam:

(...)

Logo, a legislação impõe ao contribuinte o ônus de comprovar a origem dos créditos efetuados em suas contas-correntes e contas de investimentos, com documentação hábil e idônea, sob pena de incidir na presunção legal de omissão de receita.

Assim, considerando que os depósitos/créditos bancários são analisados de forma individualizada, que a prova de sua origem é de competência do titular das contas-correntes, que a comprovação deverá se dar por meio de documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores, conforme art. 287 do RIR/99; que o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou a maior parte da origem dos recursos utilizados nessas operações; e que a existência de valores creditados em contas bancárias, cuja origem não seja comprovada por documentação hábil e idônea, é presumida pela legislação como omissão de receita, conforme art. 287 e 288 do RIR/99, efetuamos ao lançamento de ofício dos tributos devidos (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, PIS) sobre valor das receitas omitidas, conforme valores constantes na coluna “Créditos Bancários(omissão de receita) (F) da Tabela 3: Bases de cálculo após os ajustes.

II - Omissão de receita caracterizada por notas fiscais/faturas não declaradas

Em pesquisa na base de dados da Secretaria da Receita Federal extraímos a relação de todas as notas fiscais emitidas no ano-calendário 2013, não foram declaradas em DIPJ e na EFD CONTRIBUIÇÕES, por estes terem sido entregues zerados. A relação de notas fiscais consta anexa aos autos.

Desta forma apuramos a base de cálculo do IRPJ, CSLL, COFINS e PIS conforme demonstrado na coluna (D): “Receita mensal das NFes” da Tabela 3: Base de cálculo após os ajustes.

Demonstrativo das irregularidades

Com base nas irregularidades aqui relatadas e, de acordo com a legislação de regência, lavramos o Auto de Infração, para exigência da obrigação principal, conforme demonstrado abaixo:

Competência	Receita declarada	Receita mensal conforme Nfes (Notas fiscais não declaradas)	Depósitos com origem não comprovada	Receita Total
outubro	R\$ 0,00	R\$ 64.606,40	R\$ 480.403,02	R\$ 545.009,42
novembro	R\$ 0,00	R\$ 66.778,00	R\$ 506.781,81	R\$ 573.559,81
dezembro	R\$ 0,00	R\$ 74.129,34	R\$ 516.265,67	R\$ 590.395,01

Da multa de ofício

Item I - Sobre as diferenças de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, devidas e não recolhidas, referentes as receitas omitidas caracterizadas por depósitos de origem não comprovada, foi aplicada multa de 75% conforme previsto no inciso I, do art. 957 do RIR/99, combinado com o inciso I do parágrafo único do mesmo artigo.

Item II - Sobre as diferenças de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, devidas e não recolhidas, referentes as receitas omitidas caracterizadas por Notas Fiscais/Faturas não declaradas, foi aplicada multa de 150% conforme previsto no inciso II, do art. 957 do RIR/99, combinado com o inciso I do parágrafo único do mesmo artigo.

(...)

Por sua vez, os arts. 71,72 e 73 da Lei nº4.502, de 30/11/1964, dispõem que:

(...)

Por definição, a sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. A sonegação se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, ou retardar uma obrigação tributária. Assim, ainda que o conceito de sonegação seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, onde, utilizando-se de subterfúgios, escamoteia-se a ocorrência do fato gerador ou retarda-se o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária; ou seja, o dolo é elemento específico da sonegação.

Sendo assim, o dolo se verifica pela prática reiterada da omissão de receitas, conforme descrito no item II, por meio da omissão de 100% de suas receitas auferidas, durante todo o período fiscalizado, 4º trimestre do ano-calendário de 2013, demonstra claramente a intenção de não pagar tributo pela prática da sonegação.

Nesse sentido, transcrevemos abaixo acórdão da 3ª Câmara, do 1º Conselho de Contribuintes.

(...)

Da responsabilidade passiva solidária

Os sócios administradores, da época da ocorrência dos fatos geradores, da empresa MARIA CIOL GAVITTI OLARIA LTDA – ME, CNPJ nº 57.313.777/0001-23, DEVEM ser responsabilizados enquanto sujeitos passivos solidários da parte da presente autuação em que o crédito tributário foi constituído com a multa qualificada de 150%, segundo regra inscrita no artigo 135 inciso III do CTN:

(...)

A conclusão desta autoridade fiscal é baseada no suporte fático e jurídico já mencionados neste Relatório, visto que a empresa MARIA CIOL GAVITTI OLARIA LTDA – ME, CNPJ nº 57.313.777/0001-23, incorreu nos seguintes tipos penais:

(...)

Responsáveis solidários

Carlos Gavitti CPF nº054.496.848-43

Rua Ernesto Gavitti, 95 Bairro Bonfim Cabreúva – SP CEP 13.315-000

Maria Ciol Gavitti CPF nº 150.583.038-92

Sítio São Carlos, s/n Bairro Bonfim Cabreúva – SP CEP 13.315-000

(...)

Das Disposições Finais Por conta do inciso I do art. 2º da Portaria RFB nº 1.668, de 29 de novembro de 2016, formalizamos os autos de infrações do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS relativos ao período de outubro a dezembro/2013, neste único processo administrativo.

O presente Relatório Fiscal é parte integrante do Auto de Infração.

E, para surtir os efeitos legais, lavramos o presente Relatório Fiscal em duas vias de igual teor e forma, assinada pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, e cientificado o contribuinte pessoalmente.” [Os negritos são do original.

4. A contribuinte e os responsáveis solidários foram intimados dos Autos de Infração nos dias 21/02/2018, 28/02/2018 e 06/03/2018 (fls. 394/402), nos termos do previsto no § 2º, inciso II e inciso III, alínea “b”, do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Por intermédio de sua procuradora (instrumentos de mandato às fls. 428/430 e 436/438), protocolizaram em 21/03/2018 (fls. 404/406) a impugnação de fls. 406/427.

4.1. Nessa contestação, após o relato dos fatos, os sujeitos passivos aduzem os argumentos a seguir transcritos em seus excertos principais:

“(…)II. PRELIMINARMENTE.

DA NULIDADE - REQUISITOS ESSENCIAIS

Conforme precedente da legislação vigente, o auto de infração precisa conter alguns requisitos essenciais para que a sua emissão seja válida, os quais estão presentes no artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal.

Dentre estes requisitos, no inciso III e IV do referido artigo do Decreto, é obrigatório que conste:

(…)Nesse sentido, reforçando a tese levantada para resolução deste assunto a jurisprudência é pacífica:

(…)No caso em voga, a descrição do fato não condiz com a infração imposta e também com a disposição legal e a penalidade aplicável, ou seja, a ação da IMPUGNANTE não se enquadra na conduta descrita nos art. 3º, §1º, 13,18,25,26, inciso II e §2º e 34 da Lei Complementar nº 123/2006, arts. 1º ao 4º, 16, 57, 82, 84 e 85, inciso I e II da Resolução CGSN nº 94/2011, art. 42 da Lei nº 9.430/96, art. 287 do RIR/99, uma vez que, a Impugnante sempre agiu em conformidade com a legislação brasileira, motivo se faz necessário a anulação do lançamento fiscal, em caráter preliminar!

III.DO MÉRITO

Não obstante a nulidade patente do AIIM que ora se hostiliza, em face da sua manifesta impropriedade, especialmente por inexistência de justa causa para a sua lavratura contra a impugnante, por inocorrência de qualquer ilicitude e principalmente por total desenquadramento de sua conduta e irregularidades, se faz necessário ressaltarmos o direito de defesa do caso em tela.

Na verdade, é da Constituição Federal, a garantia dos cidadãos que além do exercício ao sagrado direito de defesa, tanto na fase administrativa como na judicial, não podem ser submetidos a investidas ilegais. Vejamos a determinação constitucional:

“Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(…)II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Inexistindo justa causa para a lavratura do auto de infração sob impugnação, ilegítimo e nulo se apresenta a proposta de lançamento que ora se hostiliza, cuja pretensão está eivada de nulidade absoluta, por completo a exação fiscal.

É explícita a impropriedade, já que como consta do auto, não exsurge o ânimo sancionatório exigido na exação sob contestação, o que também por esse prisma, marca de nulidade absoluta a pretensão do fiscal autuante.

SAMUEL MONTEIRO ensina que:

(...)Toda ação fiscal há de ser instaurada em consonância com os princípios da moralidade, legalidade e eficiência, que devem reger os atos da administração pública direta, indireta e fundacional, nos termos estabelecidos no caput do artigo 37 do Constituição Federal, respeitando os direitos individuais, toda matéria tributária traçada pela Constituição Federal Brasileira.

O lançamento que ora se hostiliza, quer impor apenamento indevido, portanto, à revelia da lei.

Neste caso, dúvida não existe quanto à inexistência de prática ilícita. Não há como oferecer sustentação ao auto de infração que ora se impugna, que não tem alicerce na legislação vigente.

O autor dos levantamentos fiscais, que dão suporte ao lançamento de ofício, negou vigência também ao artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN. Mais erros registrados no lançamento de ofício que invalida a propositura fiscal.

O lançamento está comprometido pela ilegalidade, consoante doutrina comungada pelos tributaristas, como nos ensina o jurista IVES GANDRA DA SILVA MARTINS(...)Ademais, o artigo 112 do Código Tributário Nacional, também há de ser demonstrado:

(...)Assim, não é possível identificar como receita valores não identificados apenas por presunção, e preciso ter certeza da sua origem em respeito ao art. 112, Código Tributário Nacional.

Não se pode falar em violação da obrigação tributária sem que a mesma seja confirmada através de apreciação pelo judiciário, onde obviamente será dada a empresa o mais amplo direito de defesa, com todos os tipos de provas em direito admitidos.

Cabe registrar que nenhum ato administrativo irregular ou viciado, como é o caso da ação fiscal que se impugna, escapa da apreciação jurisdicional. Essa é uma norma na sua origem constitucional, de defesa dos direitos. Sobretudo uma norma que, como princípio visa resguardar a ordem jurídica e a proteção do administrado. Abrange, assim, desde logo, todos aqueles atos de autoridade capazes de causar lesão flagrante.

No caso, pela ilegitimidade da lavratura do auto de infração, cuja irrogação de conduta ilícita, não passa de equívocos, cujos dispositivos oferecidos não possibilitam o entendimento esposado na exação, tampouco abre espaço ou possibilidade para o apenamento pretendido, tem-se como ilegítima a

autuação, devendo por isso, ser declarada nula, dando-se baixa dos registros pertinentes, como o conseqüente extinção do auto, que lhe propiciou origem.

Assim, pelo que já foi corroborado no decorrer desta impugnação, conclui-se pela nulidade da autuação do AIIM em face do enquadramento errôneo da conduta da IMPUGNANTE, necessitando, portanto ser extinto.

III.1. DA SUPOSTA OMISSÃO DE RECEITA

De acordo como o art 42 da Lei nº 9.430/96, caracterizam-se omissão de receita ou de rendimentos, a falta de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações de venda de mercadorias, prestação de serviços, operações de alienação de bens móveis, locação de bens móveis e imóveis ou quaisquer outras transações realizadas com bens ou serviços, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação.

Presume-se omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses:

- 1 - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;
- 2 - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;
- 3 - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

Provada a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem demonstradas.

A autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida à pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão de receita.

Entretanto, o que se verifica, são abusos da autoridade fiscalizadora, ao extrapolar os critérios previstos na legislação para proceder ao lançamento.

Desta forma, como ocorre no presente caso, improcede a autuação com base em omissão de receitas por existência de depósitos bancários não contabilizados quando a fiscalização não logra demonstrar cabalmente a existência da omissão.

Não cabe autuação baseada em meros indícios. Para efeito de determinação da receita omitida, neste caso, os créditos devem ser analisados individualizadamente, observado que não serão considerados os decorrentes de transferência de outras contas da própria pessoa jurídica.

Nestes termos:

(...)Conforme se verifica do Auto de Infração, o Ilmo Auditor Fiscal efetuou a individualização dos valores depositados sem a origem comprovada, entretanto, a individualização gerou dívidas, pois não é possível localizar a duplicidade alegada, e ainda, não foram relacionadas às notas fiscais supostamente omitidas. Consta apenas a soma de todas elas.

A individualização apresentada no Auto de Infração, gera dúvida, causando insegurança jurídica as partes, dificultando assim, a defesa da Impugnante.

Desta feita, restou configurado violação ao princípio da legalidade, bem como o princípio da legalidade estrita ou de tipicidade fechada previsto no ordenamento jurídico e a que está obrigada à Administração Pública.

Além disso, ocorre cerceamento de defesa da Impugnante, visto que todo contribuinte deve ter conhecimento do que está sendo acusado, ou seja, quais os depósitos e notas fiscais que foram considerados omissão de receitas e a exata localização da referida duplicidade.

Não se pode olvidar que nos termos do artigo 59, II, do Decreto 70.235/72, são nulos os despachos e decisões proferidos por autoridade com preterição do direito de defesa.

Ademais, o lançamento tributário é procedimento administrativo que tem por finalidade verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, nos termos do art. 142 do CTN.

Vale dizer, pelo lançamento a autoridade competente busca constatar a ocorrência concreta do evento ou fato e descrever a lei violada, requisitos necessários ao nascimento da obrigação fiscal correspondente. Este fato deve ser certo e determinado e deve ser expressamente declinado e identificado pela autoridade fiscal que efetuou o lançamento.

Nesta linha tem decidido o CARF, como se verifica das ementas de julgados:

(...)E mais, recentemente:

(...)Sendo assim, o Auto de Infração foi baseado apenas em indícios, não havendo fundamento legal da presunção. Desta forma a presunção utilizada demonstra-se totalmente ilegal, uma vez que não houve individualização correta dos valores.

Os depósitos não identificados tratam-se de empréstimos, o que não se admite a presunção de omissão de receitas.

Tendo sido a receita apurada com base em presunções criada pela fiscalização e não havendo provas cabais da origem do depósito, a imputação do art. 42, da Lei nº 9.430/96 merece ser afastada.

III.2. DO CERCEAMENTO DE DEFESA

Os depósitos não identificados que sofreram tributação, por serem considerados como omissão de receita, não foram individualizados de maneira correta. Muitos deles constam duplicidade, sendo que isto nunca ocorreu.

E ainda, a suposta individualização destes valores se deu com a lavratura do Auto de Infração, entretanto a receita foi extraída de uma fórmula não autorizada em Lei.

Muito embora, na fase fiscalizatória a empresa Impugnante tenha fornecido todos os documentos solicitados espontaneamente, sendo que muitos comprovaram a origem dos depósitos não identificados, a forma como foi descrita no Auto de Infração gera grande confusão e dúvida, além de não conter as informações de cada instituição financeira, informando apenas de forma ampla e genérica.

Tudo isto, dificultou a defesa da Impugnante, tendo o seu direito cerceado.

III.3. DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA

A atividade praticada pelo agente público, em verdade, faz parte de um grupo de atividades maior exercidas pela Administração Pública, qual seja, a prática de atos administrativos.

Em sendo assim, verifica-se que toda e qualquer atividade administrativa deverá ser regida pelo princípio da legalidade, isto é, toda e qualquer conduta celebrada pela Administração Pública deverá deitar raízes na Lei, sob pena de nulidade, conforme, aliás, constata-se da leitura do art. 37 da CF/88N.

Referido princípio é assim descrito por Maria Sylvia Di Pietro, in *Direito Administrativo*, 5ª. Ed., Ed. Atlas, 1995, p. 61:

(...) Segundo o princípio da legalidade, a Administração Pública só pode fazer o que a lei permite; no âmbito das relações entre particulares, o princípio aplicável é o da autonomia da vontade, que lhe permite fazer tudo o que a lei não proíbe." Pois bem, em que pese à expressa determinação legal, são inúmeros os casos conhecidos, nos quais a Administração Pública, com o claro objetivo de arrecadar tributo, impõe sanção administrativa, sem observar o que prescreve o ordenamento jurídico nacional, constituindo um evidente desrespeito ao princípio da legalidade.

Tal ação ou omissão, não se trata de mera formalidade, como de princípio poderia pensar um exegeta mais preocupado com a arrecadação do que com a segurança jurídica que deve habitar a relação tributária entre o Fisco e o contribuinte.

Em face ao princípio da legalidade, o qual obriga a Administração Pública a conduzir seus atos de acordo com o estritamente previsto em Lei, e em sendo a atividade fiscal uma atividade administrativa plenamente

vinculada, devendo estar prévia e exaustivamente descrita na norma jurídica, qualquer ato administrativo (como a ausência de notificação) que não esteja em conformidade com o previsto em Lei, deverá ser declarado nulo e, posteriormente, se for o caso, retificado.

Assim, tem-se que a administração pública, ao se deparar com um ato seu contrário ao ordenamento jurídico, possui não só o poder, mas sim, e mormente, o dever de declarar sua anulação, sob pena de estar perpetuando uma situação contrária à lei e/ou a moral.

Não é outro o entendimento de nosso Pretório Excelso, refletido em sua súmula 473, que assim afirma:

(...)Sobre o desfazimento do ato pela Administração, voltando à súmula No. 473, do STF, colhem-se o voto do Ministro Relator Néri da Silveira as seguintes passagens(RTJ, 119/1176 A 1180):

(...)De compreender-se é, destarte, que o ato administrativo contrário à lei ou praticado sem base em lei, quando, por sua natureza, a ela, deveria estar vinculado, é, em princípio, suscetível de anulação pela própria autoridade administrativa, pois dele nenhum direito pode ter nascido. (...) pois só na hipótese de ter sido a lei obedecida é que deles poderia nascer um direito público subjetivo. (...)” Desta forma, o presente procedimento fiscal deve ser anulado uma vez que lavrou-se o Auto de Infração baseado apenas em indícios, não havendo provas cabais do cometimento de infração a legislação tributária, e ainda, aplicou-se multa de 75% (setenta e cinco por cento) e 150% (cento e cinquenta por centos) mais juros e correção sem a ciência da Impugnante Desta forma a presunção utilizada demonstra-se totalmente ilegal, uma vez que não houve individualização de valores.

Violando o ordenamento legal, o Fisco não deu ciência ao Recorrente sobre o lançamento do tributo, que poderia ter sido evitado através da apresentação de documentos que comprovassem as despesas deduzidas no Imposto de Renda 2006/2005.

O princípio da legalidade, ou reserva legal, como foi exposto, constitui um dos aspectos mais importantes dentro do relacionamento jurídico em um Estado Democrático de Direito. De modo geral, tal princípio, com reflexos indiscutíveis no campo tributário, constitui ponto comum na legislação de todos os países, não podendo ser desrespeito ou ignorado no presente caso, sob pena de uma INJUSTIÇA ao contribuinte

III.4.DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

O alcance da responsabilidade dos sócios de sociedade limitada (Ltda) e seus administradores, por débitos tributários da respectiva sociedade, é tema de muitos debates e conclusões precipitadas.

Os sócios, ao constituírem a sociedade sob a forma limitada (artigos 1.052 e seguintes do Código Civil), baseados no direito societário, limitam sua responsabilidade aos aportes que realizam para a formação do capital social - objetivando restringir sua participação no pagamento dos débitos sociais, desde que não pratiquem atos com excesso de mandato, violação da lei ou do contrato social.

A determinação do sujeito passivo da obrigação tributária principal (pagamento) é determinada pelo artigo 121 do Código Tributário Nacional - CTN:

(...)No presente caso, o Ilmo Auditor Federal incluiu os sócios da empresa Impugnante, requerendo que estes se responsabilizem solidariamente por atos cometidos pela empresa, nos termos do art. 135, inciso III, Código tributário nacional.

Entretanto, por expressa determinação do artigo 135 do CTN, a responsabilidade dos sócios somente ocorrerá quando demonstrados de forma inequívoca os elementos ligando tais pessoas aos fatos, ou seja, o fato de os sócios haverem agido com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos:

(...)Isto significa que, se o empresário ou administrador agir dentro da lei e do contrato social ou estatuto e, por circunstâncias do mercado, a empresa da qual é sócio ou administrador não cumprir com suas obrigações tributárias - seus bens particulares não respondem pela dívida tributária. Trata-se do caso de simples inadimplência de tributos, e não de sonegação ou infração à lei.

No presente caso, restou demonstrado que a empresa Impugnante não infringiu a legislação vigente e ainda, não houve excesso de poderes, não podendo os sócios responderem solidariamente, uma vez que não se enquadram na conduta tipificada nos termos art. 135, do CTN.

Portanto, é nulo o pedido de responsabilidade solidária entre a empresa Impugnante e seus sócios proprietários que compunham a sociedade no momento da fiscalização, uma vez que não houve infração à lei ou ao contrato social de sociedade limitada.

Neste sentido, a seguinte decisão do STJ:

(...)Especificamente, o STJ, em súmula 430, assim se manifestou:

(...)Importante ressaltar que, a Sra. Maria Ciol Gavitti retirou-se da sociedade em 16/10/2017, não respondendo mais pelos termos do presente processo.

Ainda que, permanecesse no quadro societário, não poderia ser responsabilizada, assim como o sócio remanescente, nos termos já expostos.

Portanto, a responsabilidade tributária dos sócios da Impugnante deve ser afastada, tendo em vista que não houve infração à lei ou ao contrato social de sociedade limitada, nos termos do art.135, CTN,

III.5.DO EXCESSO DE EXAÇÃO

A melhor doutrina assim assevera a respeito do excesso de exação:

(...)As lesões aos direitos da recorrente serão regidamente reivindicados pela via própria, nos termos do artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição do Brasil, por estar sendo obrigada a defender-se de uma infração que não cometeu.

Assim, não se pode falar em violação da obrigação tributária sem que a mesma seja confirmada através de apreciação pelo judiciário, onde obviamente será dada a nossa empresa o mais amplo direito de defesa, com todos os tipos de provas em direito admitidos.

Cabe registrar que nenhum ato administrativo irregular ou viciado, como é o caso da ação fiscal que se impugna, escapa da apreciação jurisdicional. Essa é uma norma na sua origem constitucional, de defesa dos direitos. Sobretudo uma norma que, como princípio visa resguardar a ordem jurídica e a proteção do administrado. Abrange, assim, desde logo, todos aqueles atos de autoridade capazes de causar lesão flagrante produzida ou por produzir pela administração.

Um órgão da administração pública não pode a pretexto do seu poder de polícia, atuar ao arrepio da lei e do ordenamento jurídico, agindo com paixão de seus dirigentes para, extrapolando as disposições da Lei Maior do País, impor sanções que se convertam em abuso de autoridade, excesso de exação, eivando sua conduta de nulidade relativa, quando não absoluta, parcial, quando não total de nenhum efeito na ordem jurídica tornando tais atos passíveis de decretação de nulidade pelo Poder Judiciário.

Assim, nula é a exação, não há como prosperar a pretensão do autuante, que pela falta de justa causa para a instauração da ação fiscal, quer, sobretudo, pela impropriedade de que está revestido o ato formal, que direcionado no sentido da exigência, desamparada da indispensável garantia legal.

No caso, pela ilegitimidade da lavratura do auto de infração, cuja irrogação de conduta ilícita, não passa de equívocos, cujos dispositivos oferecidos não possibilitam o entendimento esposado na exação, tampouco abre espaço ou possibilidade para o apenamento pretendido, tem-se como ilegítima a autuação, devendo por isso, ser declarada nula, dando-se baixa dos registros pertinentes, como o conseqüente arquivamento do processo, que lhe propiciou origem.

Assim pelo que já foi corroborado no decorrer desta impugnação, conclui-se pela nulidade da autuação.

III.6.DA ILEGAL APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

Apesar da Impugnante entender acerca da nulidade do auto de infração realizado, em decorrência da ilegalidade já explanada na peça defensiva, também entende-se absurda a aplicação da multa de 75% e 150% sobre a receita apurada, em decorrência do caráter claramente confiscatório.

Relativamente à multa qualificada, a autoridade lançadora, justificou a sua aplicação, por entender que houve prática reiterada de omissão de receitas, o que conduz automaticamente ao preenchimento das condições previstas nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

A “prática reiterada” é um conceito que envolve um alto nível de subjetividade que torna insuficiente para determinar ocorrência de fraude.

Mesmo que venha ser considerada alguma irregularidade tributária, está não poderá ser tipificada como fraude, o fato de ser reiterada não a torna fraudulenta.

No presente caso, não foram indicadas outras razões para a qualificação da multa, motivo pelo qual aplica-se a SÚMULA CARF nº 14:

(...)Ademais, A Jurisprudência e os Tribunais comungam da orientação em determinar a diminuição da multa aplicada, em decorrência da abusividade de sua aplicação, devendo o agente Público diminuir gradativamente a multa aplicada para o patamar de 30% sobre os valores apresentados, assim como a melhor Jurisprudência nos ensina;

(...)Como se vê, pelas decisões acima transcritas, a multa não pode ter caráter confiscatório. logo, é perfeitamente cabível a sua redução em face de valor excessivo, em nome, também, dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

IV. DO PEDIDO

Diante de todo o exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, requer digne-se Vossa Excelência, com o devido respeito e acatamento, acolher a preliminar argüida, para o fim de ANULAR o auto de infração lavrado bem como o débito fiscal, e excluir os sócios proprietários do pólo passivo da presente autuação, pelos fundamentos abalizados demonstrado como medida de JUSTIÇA!!!

Ou não sendo esse o entendimento de Vossa Excelência, que ao menos reduza o valor da multa ao patamar de 30% ao máximo.” [Os destaques são do original.]

A DRJ manteve os lançamentos objeto deste processo, em decisão assim ementada (fls. 477 e seguintes):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013

LANÇAMENTO. REQUISITOS FORMAIS. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Há de se rejeitar as arguições de nulidade suscitadas quando o lançamento tributário foi procedido respeitando os princípios que informam o processo administrativo fiscal e cumprindo os requisitos legais pertinentes à matéria, sem qualquer vício que comprometa a sua validade, além de sustentado em processo instruído com todos os elementos indispensáveis à comprovação dos ilícitos imputados.

LANÇAMENTO. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. CERCEAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Não é cabível a alegação de cerceamento de direito de defesa quando as infrações apuradas estiverem perfeitamente identificadas e os elementos dos autos demonstrarem, inequivocamente, a que se refere a autuação, dando suporte material suficiente para que os sujeitos passivos possam conhecê-los e apresentar a sua defesa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013

INFRAÇÕES. PENALIDADES. INTERPRETAÇÃO BENIGNA. A lei tributária que define infrações, ou que comina penalidades, somente será interpretada de maneira mais favorável aos sujeitos passivos quando houver dúvida quanto às hipóteses mencionadas nos incisos I a IV do art. 112 do CTN.

PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE. OFENSA. Arguições de ofensa a princípios constitucionais refogem à competência da instância administrativa, não podendo a autoridade tributária negar a aplicação de lei ou ato normativo sob esses fundamentos.

EXCESSO DE EXAÇÃO. RESERVA DO PODER JUDICIÁRIO. A alegação de excesso de exação é matéria reservada à apreciação exclusiva do Poder Judiciário.

MULTAS DE OFÍCIO. CONFISCO. As multas de ofício têm caráter de penalidade e não de tributo, não lhe sendo aplicável a vedação constitucional de utilização de tributo com efeito de confisco.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS. As decisões judiciais, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação e daquelas objeto de súmula vinculante, e as decisões administrativas não se constituem em normas complementares da legislação tributária, razão porque seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

ENTENDIMENTOS DOUTRINÁRIOS. EFEITOS. Entendimentos doutrinários não se sobrepõem ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. Caracterizam omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. CABIMENTO. Cabível a imposição da multa de ofício qualificada de 150% quando evidenciada a ação dolosa do contribuinte de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, com a intenção de suprimir ou reduzir o pagamento do imposto e das contribuições devidos.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. Nos termos do art. 135, III, do CTN, os diretores, gerentes, sócios-administradores ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Data do fato gerador: 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013

CSLL. COFINS. PIS/PASEP. LANÇAMENTOS DECORRENTES DOS MESMOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS. Em se tratando de lançamentos decorrentes dos mesmos pressupostos fáticos dos que serviram de base para o lançamento do IRPJ, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento aos relativos à CSLL, Cofins e PIS/Pasep, em razão da relação de causa e efeito.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário ao CARF (fls. 517/540), em que repisa as razões da impugnação e apresenta argumentos adicionais, os quais serão tratados ao longo do voto.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Fredy José Gomes de Albuquerque**, Relator

O recurso é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade para ser conhecido.

A contribuinte foi intimada da decisão recorrida em 21/11/2018, conforme certidão de fls. 507, tendo protocolado recurso em 14/12/2018 (certidão de fls. 516), portanto, dentro do prazo legal.

Os responsáveis solidários CARLOS GAVITTI e MARIA CIOL GAVITTI foram intimados, respectivamente, em 29/11/2018 (AR de fls. 514) e 04/12/2018 (AR de fls. 511), tendo interposto recursos voluntários juntamente com contribuinte em 14/12/2018, compondo a mesma peça recursal. Assim, os recursos são igualmente tempestivo, razão pela qual deles conheço.

DA DELIMITAÇÃO DA LIDE

O presente processo é complementar aos lançamentos controlados no Processo nº 10855.724599/2017-20, que tratou do período de janeiro a setembro/2013, quando a contribuinte ainda integrara o regime tributário do SIMPLES NACIONAL.

A partir de outubro/2013 até dezembro/2013, a administração tributária excluiu a empresa do regime simplificado, porquanto a receita bruta haver ultrapassou o limite de legal, através do Ato Declaratório Executivo nº 71/2017.

A contribuinte não impugnou a exclusão do Simples Nacional, limitando-se a questionar nestes autos os respectivos lançamentos de IRPJ e reflexos, razão pela qual o presente voto trata apenas das exigências tributárias objeto dos autos de infração.

Em relação ao processo nº 10855.724599/2017-20, este Colegiado apreciou os lançamentos de janeiro a dezembro de 2013, período em que a contribuinte ainda estava vinculada ao Simples Nacional, tendo mantido as autuações. Os fundamentos são os mesmos da presente análise, quais sejam, infrações capituladas como (a) omissão de receita por depósitos bancários de origem não comprovadas e (b) omissão de receita por falta de escrituração de notas fiscais e faturas.

Assim, passa-se à análise dos lançamentos de IRPJ, PIS, COFINS e CSLL, cuja defesa da contribuinte e dos responsáveis é a mesma tratada no outro processo.

NULIDADE DE CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA

A recorrente alega em seu recurso que seu direito de defesa teria sido cerceado, sob os seguintes fundamentos:

Os depósitos não identificados que sofreram tributação, por serem considerados como omissão de receita, **não foram individualizados de maneira correta. Muitos deles constam duplicidade, sendo que isto nunca ocorreu.**

E ainda, a suposta individualização destes valores se deu com a lavratura do Auto de Infração, entretanto a receita foi extraída de uma fórmula não autorizada em Lei.

Muito embora, na fase fiscalizatória a empresa Recorrente tenha fornecido todos os documentos solicitados espontaneamente, sendo que muitos comprovaram a origem dos depósitos não identificados, **a forma como foi descrita no Auto de**

Infração gera grande confusão e dúvida, além de não conter as informações de cada instituição financeira, informando apenas de forma ampla e genérica.

Tudo isto, dificultou a defesa dos Recorrentes, tendo o seu direito cerceado.

Os argumentos trazidos pela recorrente não procedem, pois a administração tributária esforçou-se ao individualizar todos os depósitos bancários de origem não comprovada, sem que a interessada tenha apresentado nenhuma explicação em relação aos mesmos, nem ao fato de não ter recolhido tributo algum sobre suas operações em 2013.

Importa registrar que os extratos bancários constam dos autos às fls. 80/204, tendo a contribuinte sido intimada por meio do Termo de intimação Fiscal nº 5 (fls. 205/247) a apresentar esclarecimentos sobre os depósitos que a administração tributária pormenorizou no anexo ao referido termo, a saber:

TERMO DE INTIMAÇÃO Nº 05

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, com base nos arts. 904, 905, 911, 913, 927 e 928 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda), DOU CONTINUIDADE à fiscalização dos tributos em relação ao sujeito passivo acima identificado, e **concedo a dilação de prazo pedido por V. Sa protocolado em 10/07/2017 ficando INTIMADO a apresentar os elementos a seguir especificados no prazo de 20 (vinte) dias contados da ciência deste Termo:**

- 1. Apresentar o motivo dos créditos registrados nos extratos bancários listados na planilha anexa não constarem do LIVRO CAIXA.**
- 2. Caso haja créditos que correspondem a lançamentos já efetuados no LIVRO CAIXA, estes devem ser comprovados com a apresentação da respectiva documentação e o campo “JUSTIFICATIVA” deverá ser devidamente preenchido.**

A resposta à presente intimação deverá ser realizada via Programa Gerador de Solicitação de Juntada (PGS), conforme previsto na IN 1608/2016 que alterou a IN 1412/2013. Para tanto, foi disponibilizado um e-dossiê específico para a presente ação fiscal com permissão de acesso ao CPF do Responsável Legal pela empresa perante a RFB, cuja numeração segue abaixo e deverá ser utilizada por ocasião da solicitação de juntada da resposta à presente intimação.

Registre-se que todos os depósitos estão individualizados às fls. 207/247, sem nenhuma resposta da contribuinte para justificá-los. Limita-se a informar que as informações são genéricas, bem como que *“a forma como foi descrita no Auto de Infração gera grande confusão e dúvida, além de não conter as informações de cada instituição financeira, informando apenas de forma ampla e genérica”*.

Observo que a contribuinte nada controverte sobre o tema. Sua defesa se limita a argumentos retóricos que não infirmam as conclusões da fiscalização, nem apresenta justificativa para o fato de ter zerado suas declarações naquele período.

Não identifico cerceamento ao direito de defesa, pois os depósitos estão individualizados.

NULIDADE POR AUSÊNCIA DE REQUISITOS ESSENCIAIS

O Recurso Voluntário traz arrazoadado sobre a pretensa existência de nulidade por ausência de requisitos legais, sob o color de *“descumprimento ao artigo 10, inciso III e IV do Decreto 70.235/72, visto a descrição incompleta dos fatos e incorreto enquadramento legal”*.

Em complemento a esse argumento, suscita que, **“no caso em voga, a descrição do fato não condiz com a infração imposta e também com a disposição legal e a penalidade aplicável, ou seja, a ação dos Recorrentes não se enquadra na conduta descrita nos art. 3º, §1º, 13,18,25,26, inciso II e §2º e 34 da Lei Complementar nº 123/2006, arts. 1º ao 4º, 16, 57, 82, 84 e 85, inciso I e II da Resolução CGSN nº 94/2011, art. 42 da Lei nº 9.430/96, art. 287 do RIR/99, uma vez que, a empresa e seus sócios sempre agiram em conformidade com a legislação brasileira, motivo pelo qual se faz necessário a anulação do lançamento fiscal, em caráter preliminar”!**

Nota-se que a parte pretende anular os lançamentos com argumento genérico, baseado na premissa de que sempre cumpriu suas obrigações. Contudo, não é isso que se vê dos autos, onde o Fisco apontou a omissão de receita em razão da contribuinte não ter pago tributo algum no ano 2013, zerando suas declarações no regime do Simples Nacional, ainda que tenha recebido inúmeros depósitos bancários em suas contas correntes – sem nada explicar – e ter emitido regularmente notas fiscais, sem a devida escrituração.

O Termo de Verificação Fiscal relata detalhadamente as infrações, individualizando os depósitos bancários de origem não comprovada e identificando as notas fiscais não escrituradas. São esses os fundamentos da autuação e eles chegaram ao conhecimento do contribuinte, sendo-lhe oferecido o amplo exercício do direito de defesa.

Não há falta de fundamentação ou descrição incompleta das razões de fato e de direito que levaram aos lançamentos, devendo ser afastada a nulidade suscitada pela parte.

NO MÉRITO

OMISSÃO DE RECEITA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

A contribuinte faz um arrazoadado sobre dispositivos constitucionais relacionados ao direito de defesa, chegando à mesma conclusão de que os autos de infração seriam nulos, fato já analisado nos itens anteriores, quando afastadas as nulidades indicadas.

Entende que, *“inexistindo justa causa para a lavratura do auto de infração sob impugnação, ilegítimo e nulo se apresenta a proposta de lançamento que ora se hostiliza, cuja pretensão está eivada de nulidade absoluta, por completo a exação fiscal. É explícita a impropriedade, já que como consta do auto, não exsurge o ânimo sancionatório exigido na exação sob contestação, o que também por esse prisma, marca de nulidade absoluta a pretensão do fiscal autuante”*.

Verifico que as razões recursais de mérito acabam se limitando a presumir que sua atividade estava albergada pela licitude, mas não apresenta elementos para comprovar a origem dos depósitos jamais justificados na contabilidade nem a falta de pagamento de tributos sobre os montantes apurados nas notas fiscais que emitiu no período.

O recurso ainda traz elementos relacionados à aplicação dos princípios da moralidade, legalidade e eficiência, que vinculam a administração pública, mas não informa onde isso tem relação com os lançamentos em questão. E traz o argumento de que o art. 142 do CTN teria sua vigência negada, mas é exatamente o contrário: o fato da administração tributária haver identificado a infração à lei exige do agente o dever de constituir o crédito tributário pelo lançamento.

A contribuinte também alega que não seria possível tributar por presunção, devendo o Fisco ter certeza da sua origem, citando a seu favor o art. 112 do CTN, para que lhe seja dada interpretação mais favorável. E arremata seu entendimento sob a conclusão de *“não se pode falar em violação da obrigação tributária sem que a mesma seja confirmada através de apreciação pelo judiciário”*.

Importa registrar que o art. 42 da Lei 9.430/96 autoriza o lançamento por omissão de receita decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada. A ausência de comprovação da origem dos recursos creditados nas contas bancárias, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, enseja a tributação, como omissão de receita proveniente de depósitos bancários, conforme art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 combinado com o artigo 287 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999).

Referido dispositivo cria uma presunção legal segundo a qual:

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.

Vê-se que o dispositivo legal estipula presunção legal *juris tantum* de omissão de receita, sempre que o sujeito passivo mantiver recursos creditados em instituição financeira sem origem justificável. A contribuinte pode afastar tal presunção mediante apresentação de escrituração que demonstre a origem das operações e o eventual pagamento dos tributos, contudo, a presunção deve ser mantida nas hipóteses em que o sujeito passivo não apresenta qualquer elemento capaz de demonstrar a origem dos recursos, inclusive, quando houver interposição de pessoa que detenha ou maneje recurso de terceiro tendente a reduzir artificialmente a tributação devida.

É esse o caso dos autos! Ficou demonstrado que a contribuinte recebeu depósitos bancários e não os escriturou. As operações estão documentadas e em nenhum momento houve qualquer tentativa dos seus gestores para explicar as transações identificadas.

Destaco, ainda, que o dispositivo em questão foi objeto de questionamento judicial no STF, com repercussão geral, julgado no RE 855.649/RS, que tratou do Tema 842. O STF firmou definitivamente a tese de que “o art. 42 da Lei 9.430/1996 é constitucional”, com repercussão geral a todos os processos judiciais ou administrativos. Eis a ementa do acórdão:

DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITA. LEI 9.430/1996, ART. 42. CONSTITUCIONALIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO.

1. Trata-se de Recurso Extraordinário, submetido à sistemática da repercussão geral (Tema 842), em que se discute a Incidência de Imposto de Renda sobre os depósitos bancários considerados como omissão de receita ou de rendimento, em face da previsão contida no art. 42 da Lei 9.430/1996. Sustenta o recorrente que o 42 da Lei 9.430/1996 teria usurpado a norma contida no artigo 43 do Código Tributário Nacional, ampliando o fato gerador da obrigação tributária.
2. O artigo 42 da Lei 9.430/1996 estabelece que 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.
3. Consoante o art. 43 do CTN, o aspecto material da regra matriz de incidência do Imposto de Renda é a aquisição ou disponibilidade de renda ou acréscimos patrimoniais.
4. Diversamente do apontado pelo recorrente, o artigo 42 da Lei 9.430/1996 não ampliou o fato gerador do tributo; ao contrário, trouxe apenas a possibilidade de se impor a exação quando o contribuinte, embora intimado, não conseguir comprovar a origem de seus rendimentos.
5. Para se furtar da obrigação de pagar o tributo e impedir que o Fisco procedesse ao lançamento tributário, bastaria que o contribuinte fizesse mera alegação de que os depósitos efetuados em sua conta corrente pertencem a terceiros, sem se desincumbir do ônus de comprovar a veracidade de sua declaração. Isso impediria a tributação de rendas auferidas, cuja origem não foi comprovada, na contramão de todo o sistema tributário nacional, em violação, ainda, aos princípios da igualdade e da isonomia.
6. A omissão de receita resulta na dificuldade de o Fisco auferir a origem dos depósitos efetuados na conta corrente do contribuinte, bem como o valor exato das receitas/rendimentos tributáveis, o que também justifica atribuir o ônus da prova ao correntista omissor. Dessa forma, é constitucional a tributação de todas as receitas depositadas em conta, cuja origem não foi comprovada pelo titular.
7. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 842, fixada a seguinte tese de repercussão geral: “O artigo 42 da Lei 9.430/1996 é constitucional”.

A decisão transitou em julgado em 21/05/2021, sendo plenamente regular a aplicação do citado dispositivo legal.

Também é relevante afastar o argumento de que movimentação tributária não representa renda, em razão da presunção legal prevista no art. 42 da Lei 9430/96, que se confirma com a aplicação da Súmula CARF 26, que assim dispõe:

SÚMULA CARF 26

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

É ônus da contribuinte comprovar documentalmente a origem dos recursos depositados em contas financeiras, sob pena de presumirem omissas as receitas decorrentes das respectivas movimentações bancárias e justificável a tributação dos tributos federais sobre a receita e renda presumidas, despendida a demonstração, pela administração tributária, do consumo dos valores representados pelos depósitos bancários e a demonstração da renda efetiva, porquanto presumida.

Assim, devem ser mantidos os lançamentos decorrentes da omissão de receita por depósitos bancários de origem não comprovada

**DA OMISSÃO DE RECEITA POR NOTAS FISCAIS/FATURAS NÃO DECLARADAS:
COBRANÇA DO SIMPLES NACIONAL**

Além dos depósitos bancários, a administração tributária identificou ter a contribuinte emitido notas fiscais e faturas contra terceiros, sem que tenham sido escrituradas e suas declarações foram apresentadas zeradas no período, sem recolhimento de tributos.

O Fisco apurou a base de cálculo do IRPJ, CSLL, COFINS, PIS, CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS e ICMS (que integram a alíquota do Simples Nacional), conforme demonstrado na coluna (D): “Receita mensal das NFes” da Tabela 3: Base de cálculo após os ajustes.

Nesse ponto, não há nenhuma linha no Recurso Voluntário tratando da citada infração, razão pela qual se trata de matéria preclusa.

Destaco que o TVF faz a apuração correta dos valores a lançar, nesses termos (que não foram controvertidos pela interessada):

II - Omissão de receita caracterizada por notas fiscais/faturas não declaradas

Em pesquisa na base de dados da Secretaria da Receita Federal extraímos a relação de todas as notas fiscais emitidas no ano-calendário 2013, não foram declaradas no PGDAS-D, por estes terem sido entregues zerados. A relação de notas fiscais consta anexa aos autos.

Demonstrativo das irregularidades

Com base nas irregularidades aqui relatadas e, de acordo com a legislação de regência, lavramos o Auto de Infração e Notificação Fiscal (AINF), emitido por meio do Sistema Único de Fiscalização – Sefisc, para exigência da obrigação principal prevista na Legislação do Simples Nacional, conforme demonstrado abaixo:

Tabela 5: Base de cálculo para constituição do crédito tributário

Competência	Receita declarada	Receita mensal conforme Nfes (Notas fiscais não declaradas)	Depósitos com origem não comprovada	Receita Total
outubro	R\$ 0,00	R\$ 64.606,40	R\$ 480.403,02	R\$ 545.009,42
novembro	R\$ 0,00	R\$ 66.778,00	R\$ 506.781,81	R\$ 573.559,81
dezembro	R\$ 0,00	R\$ 74.129,34	R\$ 516.265,67	R\$ 590.395,01

Em relação aos meses de outubro a dezembro, não serão constituídos créditos tributários no regime do SIMPLES NACIONAL, porque a receita brutal total acumulada do mês de setembro ultrapassou o limite de R\$ 3.600.000,00 + 20% (vide o capítulo Da exclusão do SIMPLES NACIONAL).

Os únicos pontos trazidos no recurso tratam das seguintes matérias: (a) ônus da prova, (b) violação ao princípio da estrita legalidade e (c) excesso de exação. Além desses pontos, os recorrentes controvertem os temas relacionados à multa qualificada e responsabilidades solidárias, que serão tratadas em tópicos separados.

Quanto ao **ônus da prova**, além de apresentar citações acadêmicas, defende que o *“o ônus de provar, portanto, é do agente fiscalizador, que não conseguiu comprovar cabalmente a origem do lançamento tributário, lançando o crédito baseado em meros indícios”*.

Tal argumento há de ser afastado, pois as infrações estão comprovadas documentalmente. Tanto a omissão de receita por depósitos bancários de origem não comprovada está evidenciada nos extratos bancários e na individualização da movimentação bancária que a recorrente nada alegou quanto à sua origem, quanto a omissão de receita por falta de escrituração dos recebíveis relacionados às notas fiscais e faturas emitidas também está plenamente comprovada, sem explicação da parte em relação às mesmas.

Não há meros indícios nos lançamentos, mas provas que evidenciam tanto a movimentação bancária quanto existência de transações documentadas com notas fiscais e faturas nunca escrituradas.

Quanto à pretensa **violação ao princípio da estrita legalidade**, os recorrentes reiteram os mesmos fundamentos de que haveria apenas indícios, mas isso já foi afastado ao longo desse voto. Limitam-se a argumentar que *“o presente procedimento fiscal deve ser anulado uma vez que lavrou-se o Auto de Infração baseado apenas em indícios, não havendo provas cabais do cometimento de infração a legislação tributária, e ainda, aplicou-se multa de 75% (setenta e cinco por cento) e 150% (cento e cinquenta por centos) mais juros e correção sem a ciência dos Recorrentes”*.

Mais uma vez, enganam-se os recorrentes ao afirmar que não há provas das infrações, uma vez que elas estão claramente demonstradas nos autos. Igualmente, não procedente o argumento de que não tiveram ciência das multas aplicadas, haja vista que as

intimações foram regulares e os interessados impugnaram regularmente os autos de infração, tendo recorrido ao CARF igualmente de modo regular.

Quanto ao alegado **excesso de exação**, invocam o art. 316, § 1º, do Código Penal para aduzir que *“se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza, resta caracterizado o crime de excesso de exação, para o qual comina a pena de reclusão de três a oito anos, e multa”*.

Entendem os recorrentes que a cobrança em questão não estaria autorizada, salvo se previamente autorizada por procedimento judicial.

Não procede o argumento da contribuinte e dos responsáveis solidários, uma vez o art. 142 do CTN determina que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

O parágrafo único do referido artigo estabelece, ainda, que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim, não procede o argumento de que seria necessário prévio procedimento judicial para autorizar o lançamento. A administração tributária agiu dentro da competência que a lei lhe concede, inexistindo equívocos que autorizem a conclusão de que houve excesso de exação.

Assim, devem ser mantidos os lançamentos, porquanto plenamente demonstradas as infrações.

DA MULTA QUALIFICADA

Foi lançada multa de ofício qualificada sobre a omissão de receitas por notas fiscais não declaradas, porquanto a contribuinte não ter escriturado suas operações, tendo apresentado os PGDAS com montantes zerados.

O Fisco entendeu que a atitude comprovaria sonegação, informando que *“o dolo se verifica pela prática reiterada da omissão de receitas, conforme descrito no item II, por meio da omissão de 100% de suas receitas auferidas, durante todo o período fiscalizado, ano-calendário de 2013, demonstra claramente a intenção de não pagar tributo pela prática da sonegação”*.

Por sua vez, contribuinte controverte a exigência da multa qualificada, por entender que a prática reiterada da conduta em questão é um conceito subjetivo, insuficiente para determinar a demonstração do dolo. Defende que, *“mesmo que venha ser considerada alguma irregularidade tributária, está não poderá ser tipificada como fraude, o fato de ser reiterada não a torna fraudulenta”*.

Observo que a administração tributária qualificou a multa em razão da falta de escrituração das receitas omitidas com notas fiscais, **MAS NÃO FEZ NENHUM APONTAMENTO PARA QUALQUER CONDUTA TIDA COMO DOLOSA**. Na prática, a qualificação se baseia unicamente na omissão de receita, sem outro apontamento de fraude, simulação ou conluio.

Tem razão a contribuinte ao invocar a Súmula CARF nº 14, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 14 (aprovada pelo Pleno em 2006)

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Cite-se também a Súmula 25 do CARF, no mesmo sentido:

Súmula CARF nº 25 (aprovada pelo Pleno em 08/12/2009)

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

De fato, o TVF fundamenta as razões da qualificação da multa unicamente na omissão de receita naquele ano-calendário, mas não aponta nenhuma conduta dolosa específica, razão pela qual se deve afastar a qualificadora, porquanto não indicados elementos de fato que condução aos requisitos do art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Trago precedente do CARF neste sentido:

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. DOLO.

A omissão de receitas dá ensejo à qualificação da multa de ofício quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar do Fisco a sua omissão, praticando atos preparatórios, contemporâneos ou posteriores à infração, com essa finalidade. A inexistência de tais atos leva a aplicação da multa de ofício no seu patamar ordinário de 75%.

(Acórdão nº 1201-006.258 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 21 de fevereiro de 2024)

Colho do voto do Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, presidente da Turma 1201 do CARF, razões complementares para afastar a qualificadora em casos como o que se analisa, conforme acórdão acima indicado, cuja sessão de julgamento participei como integrante daquele colegiado, onde concordei com as razões do relator, juntamente com a unanimidade dos demais Conselheiros presentes:

A Fiscalização, como mencionado, pretende aplicar o agravamento da multa em função da omissão da Recorrente nas suas declarações fiscais. Contudo, a omissão não gera, por si só, caracterização de conduta dolosa, conforme

explicitado na Súmula Carf n. 14: “a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.”

Com efeito, a omissão das receitas é o próprio pressuposto da infração aplicada pela Fiscalização neste caso. Caso os montantes tivessem sido declarados, a autuação não existiria nos termos formulados. Assim, a qualificação da multa, em casos como este, impõe que sejam comprovadas condutas que transbordem a própria infração, a fim de revelar, “de forma clara e precisa, o evidente intuito de fraude” (Acórdão nº 9101-001.980, Rel. Cons. Valmir Sandri, Sessão de 23/09/2014).

O mesmo raciocínio também deu origem à Súmula Carf nº 96, segundo a qual “a falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.” Ou seja, se a falta de apresentação da escrituração contábil é o motivo do arbitramento, não pode servir também como justificativa para a imposição de multa qualificada.

Portanto, nos casos de omissão de receita, é necessário comprovar que o sujeito passivo foi além da falta de apresentação das informações fiscais, buscando evitar, dolosamente, o conhecimento da ação fiscal a respeito da ocorrência do fato gerador.

Deste modo, considerando que a fundamentação da qualificação se deu exclusivamente com base nas omissões, entendo pelo cancelamento da multa qualificada.

A qualificação da multa revela-se adequada quando a administração tributária se desincumbe do ônus de demonstrar, a desdúvidas, ter o sujeito passivo utilizado, conscientemente, de mecanismos ou instrumentos que intencionalmente ocultem fatos jurídicos que geram o dever de pagar tributo. A intenção de ocultação do fato gerador da obrigação tributária se revela durante a regular instrução processual, por meio da qual se permita atribuir ao sujeito passivo a prática de ato contrário à lei, sob a pecha da existência de motivação que justifique a atribuição das qualificadoras de dolo, fraude ou conluio a que aludem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Autoriza-se a qualificação da multa de ofício quando há nos autos a comprovação do ilícito através de prova que demonstre ter a contribuinte consciência da inadequação dos meios que pratica na operacionalização de seus pagamentos. Tal ônus pertence à administração tributária, sob pena de não se comprovar a intenção, que é o elemento cerne do suporte fático da norma jurídica infracional.

A qualificação da penalidade é resultado da evidenciação de uma intenção deliberada que demonstre desvio da conduta normalmente esperada, devendo serem sólidos os elementos de prova que evidenciem o intuito de omitir o pagamento do tributo. Os autos não revelam tais circunstâncias nem indicam o pleno conhecimento do equívoco fiscal operacionalizado pela empresa.

Nesse particular, o TVF foi lacônico e não controverteu elementos adicionais relacionados ao dolo, simulação ou conluio, limitando-se a citar o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Por essas razões, entendo que a qualificadora deve ser afastada, mantendo-se unicamente o lançamento da multa de ofício no patamar de 75%, não contestado pela recorrente.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Em razão da exoneração da qualificação da multa, caem todas as responsabilidades solidárias atribuídas às pessoas físicas indicadas na autuação, devendo-se dar parcial provimento ao recurso voluntário de todos eles.

O provimento é parcial porque seus recursos voluntários também controvertem as matérias de mérito suscitadas pela contribuinte, onde questionam os lançamentos, além da responsabilidade tributária em si.

Em relação aos lançamentos, mantenho e reitero todas as razões apresentadas no voto, quando da análise do recurso da contribuinte. Adicionalmente, afasto as responsabilidades tributárias dos solidários, ante a exoneração da multa qualificada.

Assim, o provimento há de ser parcial, apenas para afastar a responsabilidade.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, afasto as preliminares suscitadas e, no mérito, dou parcial provimento aos Recursos Voluntários para (i) exonerar a multa qualificada e (ii) exonerar as responsabilidades solidárias dos responsáveis CARLOS GAVITTI e MARIA CIOL GAVITTI.

Assinado Digitalmente

Fredy José Gomes de Albuquerque

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Fernando Beltcher da Silva**, redator designado

Fazendo as reverências de estilo ao Ilustre Relator, o colegiado, por voto de qualidade, dele ousou divergir no tocante ao afastamento da qualificação da multa e das responsabilidades imputadas a terceiros.

Isso porque “a administração tributária identificou ter a contribuinte emitido notas fiscais e faturas contra terceiros, sem que tenham sido escrituradas e suas declarações foram apresentadas zeradas no período, sem recolhimento de tributos”, e “*o dolo se verifica pela prática reiterada da omissão de [...] 100% de suas receitas auferidas, durante todo o período fiscalizado, ano-calendário de 2013*”, demonstrando “*claramente a intenção de não pagar tributo pela prática da sonegação*”¹.

Não se está diante de um erro escusável, de um descuido, de uma mera negligência, imprudência ou imperícia, mas de manifesto desejo de se evadir da tributação, em um regime que privilegia os bons contribuintes de menor faturamento e que deve ser preservado, reprimindo-se, de outra banda, a sonegação.

Este julgador nutre grande respeito aos hipossuficientes, mas não se mantém indiferente às práticas que lesam dolosamente o Fisco, em desrespeito à concorrência, aos que cumprem suas obrigações tributárias.

O contribuinte, administrado pelos solidários, deixou à margem de sua escrituração contábil e fiscal todas as receitas de vendas assinaladas em notas fiscais de sua emissão. As declarações apresentadas estão viciadas de falsidade ideológica, já que completamente zeradas. Tais condutas buscaram ocultar da administração tributária a ocorrência dos fatos geradores.

Ademais, saliento que, a meu ver, o I. Relator invocou equivocadamente a Súmula CARF nº 25, pois a qualificação e as responsabilidades decorreram de omissão direta de receitas, de “fratura exposta”, não de lançamento de ofício de receitas omitidas por presunção legal. De qualquer modo, o caso se amolda à hipótese do art. 71 da Lei 4.502/64.

A autoridade fiscal adequadamente dosou a penalidade e imputou as responsabilidades, nada havendo a ser reparado em seu procedimento.

Todavia, o recurso deve ser parcialmente provido, pois em 21 de setembro de 2023 foi publicada a Lei nº 14.689, a qual alterou substancialmente o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. No que toca ao caso em apreço, às infrações autuadas foi cominada penalidade menos severa, reduzindo-a para 100% (cem por cento).

Assim sendo, aplica-se ao presente a retroatividade benigna de que trata o art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial aos recursos voluntários, unicamente para reduzir a multa de ofício qualificada ao patamar de 100% (cem por cento), haja vista a retroatividade benigna de lei superveniente à vigente à época dos fatos geradores, confirmando-se as responsabilidades imputadas aos solidários.

¹ Entre aspas, trechos reproduzidos do voto do Relator.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva