



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

Processo nº 10880.725451/2014-52
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-002.156 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de maio de 2018
Matéria Simples Nacional
Recorrente DURCHSSOUF COMÉRCIO DE ARTIGOS DE INFORMÁTICA EIRELI
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO MPF. INOCORRÊNCIA.

As normas que regulamentam a emissão de Mandado de Procedimento Fiscal dizem respeito ao controle interno das atividades da Secretaria da Receita Federal, portanto, eventuais vícios na sua emissão e execução não afetam a validade do lançamento, desde que não tragam prejuízo às defesas dos contribuintes.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. INOCORRÊNCIA.

De acordo com a decisão do Supremo Tribunal Federal, em repercussão geral, no Recurso Extraordinário nº 601.314/SP, é constitucional as normas dispostas na Lei Complementar nº 105/01 que autorizam que a Receita Federal obtenha dados bancários diretamente pelas instituições financeiras quando da existência de procedimento fiscal. Não há que se falar em nulidade do auto de infração.

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2010

EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. ATENDIMENTO DOS REQUISITOS.

A Representação para Fins de Exclusão do Simples Nacional e o Ato Declaratório foram devidamente fundamentados nos termos dos artigos 29, I e VII, e § 3º e o artigo 30, todos da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Não há que se falar em nulidade dos atos administrativos.

PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. APLICABILIDADE.

A autoridade fiscal observou os dois pressupostos hábeis a legitimar a adoção da presunção de omissão de receitas prevista no artigo 42, da Lei nº 9.430/96: respeitou os limites legais ao individualizar os lançamentos considerados de origem não comprovada e intimou e reintimou o contribuinte para comprovar a origem dos depósitos bancários. Diante da não comprovação pelo sujeito passivo, pode haver o correspondente lançamento de tributos.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SÓCIO DE FATO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

São solidariamente responsáveis pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, incluindo-se na hipótese os sócios de fato da pessoa jurídica. Cabível a aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN.

APLICAÇÃO DE MULTA QUALIFICA. CARACTERIZAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA.

A autoridade fiscal trouxe elementos probatórios capazes de demonstrar que o contribuinte teria praticado as condutas dolosas descritas artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

MULTA AGRAVADA DE 225%. IMPROCEDÊNCIA.

A aplicação do agravamento da multa, nos termos do artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96, deve ocorrer apenas quando a falta de cumprimento das intimações pelo sujeito passivo impossibilite, total ou parcialmente, o trabalho fiscal, o que não restou configurado. Aplicação da Súmula CARF nº 96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para afastar o agravamento da multa de ofício, reduzindo-a de 225% para 150%, nos termos do voto da relatora. Vencidos os conselheiros José Carlos de Assis Guimarães e Eva Maria Los que negavam provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los, Gisele Barra Bossa, José Carlos de Assis Guimarães, Leonam Rocha de Medeiros (suplente

convocado em substituição à ausência do conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado), Breno do Carmo Moreira Vieira (suplente convocado em substituição à ausência do conselheiro Rafael Gasparello Lima), Paulo Cezar Fernandes de Aguiar e Ester Marques Lins de Sousa (Presidente). Ausentes, justificadamente, os conselheiros Luis Fabiano Alves Penteado, Rafael Gasparello Lima e Luis Henrique Marotti Toselli.

Relatório

1. Por economia processual e por bem descrever os fatos, adoto como parte deste, o relatório constante da decisão de primeira instância:

“Trata o presente processo de impugnações e manifestações apresentadas pelos interessados em virtude:

1. da exclusão da empresa do Simples Nacional a partir de 01/01/2011, levada a efeito por meio do ‘Ato Declaratório Executivo Derat/Diort Simples Nacional Nº 02/2015’ de fl. 650, expedido pelo Sr. Chefe da Diort da Delegacia Especial da Receita Federal de Administração Tributária em São Paulo - SP (Derat - SP) em 12/03/2015,

2. da apuração das sujeições passivas solidárias, conforme consta dos ‘Termos de Sujeição Passiva Solidária’ de fls. 481/485, de fls. 486/490, de fls. 491/495, de fls. 496/500 e de fls. 501/505, lavrados em 04/11/2014 e,

3. do lançamento de ofício para o ano calendário de 2010, com base na sistemática de apuração pelo Simples Nacional, de IRPJ, de CSLL, de COFINS, de PIS, de CPP e de ICMS, acrescidos de multa de ofício de 225% e juros de mora, no montante total de R\$ 28.546.851,76 efetuado por meio do Auto de Infração de fls. 525/581, lavrado em 09/12/2014.

Da Exclusão da Empresa do Simples Nacional

A exclusão da empresa do Simples Nacional a partir de 01/01/2011 deu-se em virtude da receita bruta auferida no ano calendário de 2010 ter ultrapassado o limite legal, com fundamento na Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006, em sua redação original, art. 3º, inciso II, e § 9º, art. 9º e §§ 4º e 5º, art. 16, § 1º, art. 28, art. 29, inciso I, art. 30, inciso II; Resolução CGSN nº 04, de 30/05/2007, art. 2º, inciso II, art. 12, inciso I; Resolução CGSN nº 15, de 23/07/2007, art. 3º, inciso II, alínea “a”, art. 5º, inciso I, art. 6º, inciso II; Resolução CGSN nº 94, de 29/11/2011, art. 75, inciso I, e §§ 1º a 6º.

Do Lançamento do Simples Nacional

O lançamento de ofício de Simples Nacional deu-se em conclusão ao procedimento de fiscalização relativo ao ano calendário de 2010, levado a efeito contra a empresa impugnante em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização (MPF) nº 08.1.90.00-2013-00053-4 e alterações de fls. 03/04, expedido inicialmente em 16/01/2013.

Os procedimentos adotados pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil designado para executar o procedimento de fiscalização encontram-se detalhados no Termo de Verificação Fiscal – Simples Nacional (TVF) de fls. 511/524, lavrado em 09/12/2014, mesma data da autuação.

Conforme esse Termo de Verificação Fiscal, a autoridade fiscal apurou, ao final dos trabalhos como resultado da auditoria fiscal, que a empresa omitiu receitas de suas atividades, conforme consta da infração ‘Omissão de Receitas – Depósitos ou Investimentos em Instituições Financeiras com Origem Não Comprovada’, constante do Auto de Infração lavrado em desfavor da empresa interessada.

Na autuação foi aplicada a multa de ofício no percentual de 225% (AGRAVAMENTO e QUALIFICAÇÃO DA MULTA), de que trata o artigo 44, § 1º e § 2º, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, sobre os montantes apurados de ofício pela fiscalização a título de Simples Nacional, em virtude de:

- 1. a empresa fiscalizada, os sócios e as pessoas responsáveis pela movimentação financeira da empresa terem sido regularmente intimadas a prestarem esclarecimentos e, nenhuma delas ter atendido às intimações, tampouco justificaram o não atendimento, dificultando o andamento dos trabalhos da fiscalização (AGRAVAMENTO DA MULTA) e,*
- 2. ter ficado evidenciado a prática de fraude, definida no artigo 71 da Lei nº 4.502, de 1964 (QUALIFICAÇÃO DA MULTA).*

Das Sujeições Passivas Solidárias

A autoridade fiscal levantou que na prática da infração à legislação tributária a empresa teve a concorrência de pessoas físicas, ficando caracterizada a sujeição passiva solidária, de que tratam os artigos 121, 124 e 135, da Lei nº 5.172 de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN); motivo pelo qual lavrou em 04/11/2014 os ‘Termos de Sujeição Passiva Solidária’ de fls. 481/485, de fls. 486/490, de fls. 491/495, de fls. 496/500 e de fls. 501/505 em desfavor das seguintes pessoas físicas:

- 1. **José Carlos Pagliarin, CPF 881.237.408-59** (responsável pela origem de grande parte dos recursos creditados nas contas da empresa),*
- 2. **Jorge Hanna Riachi, CPF 124.831.858-78** (sócio, real proprietário e administrador da empresa, responsável pela assinatura de cheques),*
- 3. **Elie Hanna Riachi, CPF 221.803.108-62** (sócia, real proprietária e administradora da empresa, também responsável pela assinatura de cheques),*

4. *Nair Ribeiro Pagliarin, CPF 068.853.598-40 (também responsável pela origem de grande parte dos recursos creditados nas contas da empresa) e,*

5. *Roberto Santos, CPF 225.330.298-82 (interposta pessoa investido como sócio da empresa, também responsável pela assinatura de cheques).*

Da Manifestação de Inconformidade da Empresa contra o Ato de Exclusão do Simples Nacional

Após ser cientificada do ‘Ato Declaratório Executivo Derat/Diort Simples Nacional Nº 02/2015’ de fl. 650 em 18/03/2015 por via postal (Notificação de fl. 645 e AR de fl. 651) e, em 28/03/2015 por meio do Edital Nº 011661311500083 de fl. 653, a pessoa jurídica interessada apresentou em 16/04/2015, por intermédio de seus procuradores regularmente constituídos (instrumentos de mandatos de fl. 713 e de fl. 816), a manifestação de inconformidade de fls. 798/810.

Nessa peça de defesa apresentada os patronos da empresa protestam, em sede de preliminares, que:

- O ato de exclusão da empresa do Simples Nacional é inexistente, pois não foi publicado não imprensa oficial (DOU) e, por isso, não possui vigência, nem eficácia ou efeitos;

- O ato de exclusão da empresa do Simples Nacional é “contrário ao ordenamento jurídico”, pois não pode ter eficácia ou efeitos em data anterior à data de sua existência, sob pena de ofensa ao princípio da segurança jurídica e ao princípio constitucional da irretroatividade das leis;

- Houve prejuízo para plena defesa pelo acesso tardio aos autos, uma vez que somente em 15/04/2015, “3 (três) dias antes término do prazo”, o contribuinte “teve acesso à íntegra dos autos, onde consta a representação fiscal para exclusão do simples, de fls. 636/638”;

- O ‘Ato Declaratório Executivo Derat/Diort Simples Nacional Nº 02/2015’ que excluiu a empresa do Simples Nacional é nulo, uma vez que a Portaria nº 264, de 24/07/2012, publicada no DOU de 26/07/2012, que nomeou o servidor signatário do ato de exclusão para o cargo de chefe da Diort da Derat – SP não lhe conferiu a necessária delegação de competência para expedição de atos dessa natureza;

- O regimento interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 17/05/2012, estabelece a quem é atribuída a competência para decidir sobre a exclusão de contribuintes do Simples Nacional e a possibilidade de sua delegação; aditando que, no caso em exame, a mencionada Portaria nº 264 de 24/07/2012 não delegou competência para dispor sobre a matéria.

Em sede de mérito, os mandatários constituídos pelo contribuinte pugnam que:

- O ato de exclusão da empresa do Simples Nacional é um “procedimento acessório”, uma vez que é necessário “aguardar o encerramento do procedimento principal (auto de lavrado e crédito constituído) para dar impulsão de ofício ao procedimento acessório”;*
- Antes da exclusão da empresa do Simples Nacional “a autoridade administrativa deveria abrir prazo para a defesa” e, somente ao término do procedimento, após apreciada a defesa, “poderia aplicar, ou não, a penalidade de exclusão”;*
- A aplicação da penalidade de exclusão do Simples Nacional a partir de 01/01/2011 não observou que ação fiscal somente abrangeu o ano calendário de 2010 e que a partir de 2011 a empresa não se encontrava em procedimento de fiscalização, de modo que não se pode afirmar que a receita bruta tenha ultrapassado o limite legal nos anos seguintes de 2011, 2012, 2013 e de 2014;*
- A expedição do Ato Declaratório Executivo N° 02/2015 com efeito retroativo “feriu o direito adquirido, uma vez que a impugnante operou nos anos-calendários anteriores à edição do ato sem receber qualquer notificação da Receita Federal”.*

Na sequência da defesa, os causídicos signatários da peça concluem que os atos omissivos e os atos comissivos que citam, constituíram “vícios insanáveis, além de afrontar a moralidade, o contraditório, a ampla defesa, a estrita legalidade em matéria tributária, o devido processo legal, enfim, a segurança jurídica”.

E, ao final, os patronos da empresa requerem a declaração de nulidade do ‘Ato Declaratório Executivo Derat/Diort Simples Nacional N° 02/2015’ e, alternativamente, no caso de haver uma interpretação diversa, que seja feita “a declaração da suspensão dos efeitos do ADE”; anexando a sua defesa documentos, visando fazer prova de suas alegações.

Igualmente cientificadas do ‘Ato Declaratório Executivo Derat/Diort Simples Nacional N° 02/2015’ de fl. 650, as 5 (cinco) pessoas físicas solidárias, arroladas pela autoridade fiscal e já citadas anteriormente nesse relatório, não apresentaram qualquer peça de defesa contra o ato de exclusão da empresa do Simples Nacional.

Da Impugnação contra a Autuação

Uma vez cientificada em 02/01/2015, por meio do ‘Edital de Intimação N° 183/2014’ de fl. 586, do Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 511/524 e do Auto de Infração de fls. 668/712, a pessoa jurídica autuada apresentou em 19/01/2015 a impugnação de fls. 668/712, assinada pelos seus procuradores regularmente constituídos.

Nessa peça de impugnação apresentada contra a autuação os patronos da empresa inicialmente protestam que constam nos autos documentos que comprovam que o fisco teve acesso, sem ordem judicial, à totalidade da movimentação financeira da empresa fiscalizada.

Citam jurisprudência do Supremo Tribunal Federal para sustentarem que a Receita Federal não pode quebrar o sigilo bancário dos contribuintes sem que haja uma autorização judicial.

Defendem que a Delegada Substituta da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo – SP, na ausência do titular da unidade, não possuía a necessária competência para emissão do MPF – Fiscalização de fls. 03/04 que deu início ao procedimento fiscal, em virtude de falta de previsão normativa e legal na Portaria RFB nº 3.014 de 29/11/2011, na Portaria DEFIS/SPO nº 171, de 08/07/2011 e, no Decreto nº 3.724, de 10/01/2001.

Aduzem que a ação fiscal ocorreu com respaldo em MPF – Fiscalização notoriamente irregular e ilegal, constituindo afronta à moralidade, à razoabilidade, à segurança jurídica e à estrita legalidade em matéria tributária.

Mencionam doutrina, para sustentarem que “não é o MPF que dá início a ação fiscal”, nem é o mandado de procedimento fiscal que confere competência ao Auditor- Fiscal, mas apenas autoriza o exercício dessa competência, de modo que “sem o MPF o auditor-fiscal fica impossibilitado de praticar ‘o primeiro ato de ofício’”.

Citam jurisprudência administrativa do CARF e jurisprudência judicial, para reclamarem a nulidade do procedimento fiscal em virtude da ausência de regular mandado de procedimento fiscal concedendo autorização para sua realização.

Apresentam doutrina e jurisprudência judicial para pugnam pela nulidade do auto de infração e do crédito tributário constituído, também em virtude de haver confisco nas multas aplicadas pela autoridade fiscal no percentual de 225%.

Ponderam que “deixar de comprovar a origem dos recursos depositados em conta-corrente bancária, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, dolo, simulação, conluio”.

Argumentam que “a autoridade fiscal não demonstrou de forma cabal e inconteste o dolo nem individualizou a conduta supostamente praticada pela contribuinte e administrada, ora impugnante, para aplicar a multa de 225%”; mencionando julgamento proferido pelo CARF.

Contestam que ocorreu cerceamento do direito de defesa do contribuinte, uma vez que não constam dos autos uma planilha contendo os depósitos, créditos e entradas entre 01/01/2010 a

31/12/2010 que deram ensejo à apuração da base de cálculo pela fiscalização.

Concluem que os atos omissivos e os atos comissivos que citam, constituíram “afronta à moralidade, à razoabilidade, à proporcionalidade, à vedação ao confisco, a estrita legalidade em matéria tributária, enfim à segurança jurídica” e, que se impõe a declaração da nulidade da autuação.

E, ao final, requerem os mandatários da autuada a declaração de nulidade do Auto de Infração e, alternativamente, no caso de haver uma interpretação diversa, que seja reduzida a multa de 225% para 75%.

Uma vez também cientificadas do Auto de Infração, as 5 (cinco) pessoas físicas solidárias arroladas pela autoridade e já citadas anteriormente nesse relatório não apresentaram qualquer defesa.

Das Defesas das Pessoas Físicas contra os Termos de Sujeições Passivas Solidárias

Após serem regularmente cientificadas todas as pessoas físicas arroladas como solidárias dos ‘Termos de Sujeição Passiva Solidária’ de fls. 481/485, de fls. 486/490, de fls. 491/495, de fls. 496/500 e de fls. 501/505, estas apresentaram, dentro do prazo legal, as impugnações individuais de fls. 600/614, de fls. 618/632, de fls. 717/732, de fls. 737/751 e de fls. 755/768, assinadas por seus procuradores (instrumentos de mandatos de fls. 615, 633, 733, 752 e 769).

Nas peças de defesas apresentadas, os patronos das pessoas físicas solidárias (os quais são rigorosamente os mesmos para todos os interessados) defendem, em síntese, que:

- Não é possível caracterizar em 04/11/2014 uma sujeição passiva solidária, quando somente em 09/12/2014 a autoridade fiscal lavrou o auto de infração do Simples Nacional e instaurou “o e-PAF 10880.725451/2014-52”;
- No caso em concreto, não foi a pessoa física impugnante quem supostamente omitiu receitas ou quem, na ótica do fisco, teve movimentação financeira incompatível com a receita declarada; mas sim a empresa fiscalizada;
- A pessoa física impugnante nem tem interesse comum no fato gerador e, por isso, cabe ao fisco demonstrar esse interesse comum, “cujo efeito é o fato gerador do presente auto de infração”;
- O fisco não trouxe ao processo a infração praticada pelo impugnante;
- O mero inadimplemento tributário não gera responsabilidade tributária, conforme Súmula 430 do STJ;

- A ação fiscal não foi capaz de demonstrar o nexo de causalidade entre as infrações praticadas pela empresa fiscalizada Durchssouf e a pessoa física impugnante, descabendo incluir está na sujeição passiva solidária;

- A autoridade executora cometeu ato omissivo ao deixar de instaurar “o respectivo processo de arrolamento de bens – pessoa física, em face da impugnante, relativamente à sujeição passiva solidária”, considerando que não lavrou um ‘Termo d Ausência de Bens e Direitos’; formalidades essas “essências do devido processo legal e da estrita legalidade em matéria tributária”;

- A competência para qualificação de responsável solidário pelo crédito tributário constituído neste processo é exclusiva da Procuradoria da Fazenda Nacional, sendo, portanto, incompetente o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) para praticar atos de lavratura de “Termos de Solidária Passiva”;

- Somente na fase de cobrança, após encerradas as instâncias recursais no âmbito administrativo, “será possível chamar os responsáveis solidários para fazer parte do pólo passivo da relação jurídica-tributária”;

- Como alternativa, a autoridade fiscal “deveria recomendar a autoridade emitente do MPF-F a emissão de mandado de procedimento fiscal, na modalidade fiscalização”, ao invés de formalizar a sujeição passiva solidária;

- A pessoa física impugnante não pode suportar o ônus da sujeição passiva solidária, quando o meio empregado pelo fisco é “irregular, ilegal e inconstitucional”.

Finalizando as peças, requerem os causídicos das pessoas físicas arroladas, em cada uma das 5 (cinco) defesas apresentadas, que seja declarada nula a sujeição passiva solidária constituída no presente processo para cada um de seus clientes, os quais, individualmente, representam.

O processo veio para julgamento (despacho de fl. 827); porém retornou em diligência para a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Jurisdição do contribuinte a fim de que fosse anexado aos autos cópia do ato que outorgou a delegação de competência à autoridade fiscal para expedição do ‘Ato Declaratório Executivo Derat/Diort Simples Nacional Nº 02/2015’ que excluiu a empresa do Simples Nacional (Despacho nº 78 - 4ª Turma da DRJ/BSB de fls. 828/829).

Em atenção a essa diligência requerida a Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo - SP (Derat - SP) autuou, às fls. 831 e 832 do processo, cópia das folhas 26 e 27 do Diário Oficial da União de 14/07/2011 que publicou a Portaria nº 372, de 11 de julho de 2011, que versa sobre delegação de competência naquela

delegacia. Em seguida, cientificou por via postal (ARs de fls. 834, 837, 839, 841 e 843) os sujeitos passivos interessados.

Pelo despacho de fl. 845 o processo retornou para prosseguimento no julgamento."

2. Em sessão de 23 de junho de 2016, a 4ª Turma da DRJ/BSB, por unanimidade de votos, julgou improcedentes a manifestação de inconformidade e as impugnações apresentadas, nos termos do voto relator, Acórdão nº 03-71.421 (fls. 846/875), cuja ementa recebeu o seguinte descritivo, *verbis*:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa."

"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

RESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INTERESSE COMUM. SOLIDARIEDADE.

Consoante o que dispõe as normas gerais de Direito Tributário, as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário apurado.

RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS. IDENTIFICAÇÃO NO CURSO DO PROCEDIMENTO FISCAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

O lançamento de ofício deve ser efetuado contra o contribuinte e todos os responsáveis tributários sempre que, no procedimento de constituição do crédito tributário, forem identificadas hipóteses de pluralidade de sujeitos passivos."

"ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2010

PRESUNÇÃO LEGAL. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. OMISSÃO DE RECEITA OU DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Conforme disposição legal, caracteriza-se como omissão de receitas ou de rendimentos, sujeitos a lançamento de ofício, os depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

FATO IMPONÍVEL. EVIDENCIAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Evidenciado na ação fiscal o fato imponible previsto na legislação tributária sujeito à tributação, cabível o lançamento de ofício do tributo respectivo pela autoridade fiscal.

MULTAS DE OFÍCIO. PERCENTUAIS. PREVISÃO LEGAL.

Os percentuais das multas exigíveis em lançamento de ofício, inclusive as possibilidades de reduções, são determinados expressamente na legislação tributária, portanto em normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico.

MULTA QUALIFICADA.

Ao apresentar Declarações de Rendimentos “zeradas”, o contribuinte tentou impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, caracterizando a conduta dolosa que se subsume ao tipo previsto no art. 71, inciso I e II, da Lei nº 4.502, de 1964.

MULTA AGRAVADA.

Nos termos da legislação de regência, o desatendimento às intimações fiscais dá ensejo ao agravamento da multa de ofício.”

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Exercício: 2011

HIPÓTESES DE VEDAÇÕES À OPÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO DE OFÍCIO.

Consoante o que dispõe a legislação tributária é cabível a exclusão de ofício da pessoa jurídica do Simples Nacional quando verificadas a existência de hipóteses de vedações à opção por esse regime de tributação.

EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INDEPENDÊNCIA.

Independente da constituição definitiva do crédito tributário constituído pelo lançamento para que se proceda de ofício a exclusão da empresa do Simples Nacional.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

3. A DRJ/BSB não acatou os argumentos da Recorrente, em síntese, sob os seguintes fundamentos:

Questões Preliminares

3.1. Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do artigo 59, do Decreto nº 70.235/72, o que não se verificou no presente caso.

3.2. A empresa foi devidamente intimada do Ato Declaratório Executivo Derat/Diort Simples Nacional nº 02/2015 (fl. 650) por via postal e por meio do Edital nº 011661311500083 de fls. 653, logo, não há de se alegar preterição do direito de defesa.

3.3. O ato foi lavrado por servidor competente conforme a Portaria nº 372, de 11 de julho de 2011 (fls. 831/832) que versa sobre delegação de competência na Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo - SP (Derat - SP). A portaria delega competência ao chefe ao Sr. Chefe da Diort da Derat – SP, signatário do ato, para promover a expedição do "Ato Declaratório Executivo Derat/Diort Simples Nacional nº 02/2015", que excluiu a empresa do Simples Nacional.

Questões de Mérito

I. Da exclusão da empresa do Simples Nacional

3.4. O procedimento conduzido pela autoridade fiscal apurou que a empresa fiscalizada auferiu receita bruta relativa ao ano de 2010 no montante de R\$ 57.957.152,61, extrapolando o limite estabelecido pela legislação do Simples Nacional de R\$ 2.400.000,00. Foi apurado ainda que a empresa fiscalizada, em sua Declaração Anual do Simples Nacional referente a 2010, declarou receita bruta auferida igual à zero.

3.5. A autoridade fiscalizadora demonstrou que a empresa estava descumprindo os requisitos para a permanência no Simples Nacional ao apresentar receita bruta excedente para o ano de 2010. Ao ser intimada, não apresentou documentos comprobatórios ou explicações sobre a receita bruta excedente, portanto, correta a exclusão nos termos do artigo 6º, inciso II, da Resolução CGSN nº 15, de 23/07/2007.

II. Do Lançamento de ofício e da suposta violação do sigilo bancário

3.6. A Receita Federal está autorizada a requisitar informações às instituições financeiras acerca da movimentação bancária dos contribuintes, independentemente de consentimento judicial, desde que, como no caso em tela, haja procedimento fiscal em curso e os exames sejam considerados indispensáveis. Tal procedimento não configura quebra de sigilo bancário, consoante disposição expressa nesse sentido veiculada no artigo 1º, § 3º, da Lei Complementar nº 105, de 2001.

III. Da Competência para emissão do MPF

3.7 A reclamação do sujeito passivo quanto à suposta incompetência da signatária para a emissão do MPF, instrumento que deu ensejo ao procedimento fiscal, não se sustenta em razão da Portaria DEFIS/SPO nº 171, de 08/07/2011, que delega a devida competência à signatária, com respaldo na Portaria RFB nº 3.014, de 29/06/2011.

IV. Quanto à Autuação e Omissão de Receita

3.8. A empresa fiscalizada apresentou para o ano de 2010 a Declaração Anual do Simples Nacional (fls. 74/83) com informações divergentes das informações obtidas nos extratos bancários das contas de sua titularidade. A fiscalização constatou a existência de recursos depositados nessas contas sem a correspondente comprovação da origem, configurando omissão de receita por presunção legal. Intimada a refutar a referida presunção de omissão de receitas através do Termo de Intimação Fiscal de fls. 33/50, a empresa não apresentou informações sobre a origem dos valores individualizados pela fiscalização que foram creditados/depositados em suas contas correntes.

3.8. Em face da constatação de que a empresa fiscalizada não ofereceu à tributação os valores depositados em suas contas bancárias, a autoridade fiscal constituiu de ofício o crédito tributário por meio do lançamento do Simples Nacional. A base de cálculo apurada para a constituição do crédito tributário foi descrita no Termo de Verificação fiscal de fls. 511/524.

V. Da Multa Aplicada

3.10. Em razão da atuação dolosa da empresa fiscalizada e dos responsáveis arrolados em fraudar o fisco sonegando informações importantes para configuração da obrigação tributária, concluiu-se que a multa de 225% foi corretamente aplicada e não tem caráter confiscatório, pois foi aplicada em conformidade com a lei.

VI. Da Validade do Lançamento

3.11. Considera que a lavratura do Auto de Infração foi realizada com a correta verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, da determinação da matéria tributável, do cálculo do montante do tributo devido, da identificação do contribuinte e responsáveis, da aplicação da penalidade cabível, além de afirmar que houve a devida cientificação dos interessados, conferindo plena existência, validade e eficácia ao Auto de Infração.

3.12. Em face da ausência de explicações hábeis e concretas do contribuinte no curso da ação fiscal, considera válido o lançamento de ofício.

VII. Das Sujeições Passivas Solidárias

3.13. Considera que o Termo de Verificação Fiscal detalhou como as pessoas físicas, que foram incluídas como responsáveis solidárias pela autoridade fiscal, figuraram conjugando seus negócios com os da empresa fiscalizada, possuindo comunhão de interesses e bens para um mesmo fim, além de terem vínculo econômico com a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária em questão.

3.14. Logo, em linha com o disposto no artigo 124, do CTN, entende as pessoas físicas que tiraram vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado, devem ser mantidas como responsáveis solidárias.

4. Cientificada da decisão (Edital de Intimação nº 212/2015 de 01/08/2016, fls. 905), a Recorrente interpôs dois Recursos Voluntários (fls. 1054/1070 e fls. 1075/1124) em 30/08/2016, reiterando as razões já expostas em seus instrumentos de defesa (manifestação de inconformidade contra o Ato de Exclusão do Simples Nacional (fls. 800/810) e a impugnação contra o lançamento (fls. 669/712)), em especial para: (i) ser declarada a nulidade do Ato

Declaratório Executivo Derat/Diort Simples Nacional nº 02/2015, de fls. 650; (ii) ser declarada a nulidade do Auto de Infração do Simples Nacional lavrado e do crédito tributário constituído; (iii) subsidiariamente, seja determinada a redução da multa de 225% para 100%; (iv) ser determinada a suspensão do julgamento do recurso voluntário até que o E. Supremo Tribunal Federal se posicione definitivamente sobre o tema da multa com caráter confiscatório; e (v) ser reconhecida a parcialidade do relator do acórdão da DRJ de fls. 846/875.

5. As pessoas físicas arroladas enquanto responsáveis solidários, cientificados da decisão (AR de fls. 901/903), interpuseram, individualmente, Recursos Voluntários (fls. 907/932; 937/961; 966/990; 995/1020; 1025/1049) em 25/08/2016, reiterando as razões já expostas em suas impugnações (fls. 601/614; 619/632; 718/732; 739/751; 756/768), em especial para: (i) ser declarada a nulidade do Termo de Sujeição Passiva Solidária em nome de cada recorrente; (ii) serem excluídas as responsabilidades passivas dos recorrentes; e (iii) ser reconhecida a parcialidade do relator responsável pela decisão da DRJ de fls. 846/875.

É o relatório.

Voto

Conselheira Gisele Barra Bossa, Relatora

6. Os recursos são tempestivos e cumprem os demais requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual deles tomo conhecimento e passo a apreciar.

Questões Preliminares

7. Em sede de impugnação e manifestação de inconformidade, a empresa fiscalizada, ora Recorrente, sustenta a nulidade do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) de fls. 3/4 e do Ato Declaratório Executivo DERAT/DIROT Simples Nacional nº 02/2015 de fls. 650, em razão de suposta incompetência do servidor signatário de ambos os atos e ainda por ausência de publicação em imprensa oficial do ato de exclusão do Simples.

8. Em acórdão, a DRJ/BSB afirma que a Portaria DEFIS/SPO nº 171, citada inclusive na impugnação de fls. 669/712, delega competência ao signatário do MPF.

9. Em relação a alegada nulidade do ato de exclusão, a DRJ/BSB se pronunciou no sentido de que a Portaria nº 372, de 11 de Julho de 2011 (fls. 831/832) afastou qualquer dúvida sobre a delegação de competência ao signatário do ato e que não houve preterição de direito de defesa visto que a empresa fiscalizada foi devidamente intimada da referida exclusão.

10. Não satisfeita, os Recorrentes apresentam novamente, em sede de Recurso Voluntário, a alegação de nulidade do ato de exclusão pela ausência de publicação na imprensa oficial, afirmando que o acórdão da DRJ/BSB deixou de enfrentar tal alegação, bem como a de nulidade do MPF por falta de competência do servidor signatário.

11. Em consonância com a decisão de piso, considero que não prospera a arguição da defesa, ante o evidente liame entre os fatos identificados pela fiscalização e a

previsão legal em que se amparou a Administração para a exclusão da Recorrente do Simples Nacional.

12. Tanto a Representação para Fins de Exclusão do Simples Nacional (fls. 636/638), quanto o Ato Declaratório (fl. 650), foram devidamente fundamentados nos termos dos artigos 29, I e VII, e § 3º e o artigo 30, todos da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, *verbis*:

Da Exclusão do Simples Nacional

Art. 28. A exclusão do Simples Nacional será feita de ofício ou mediante comunicação das empresas optantes.

(...)

Art. 29. A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando:

I - verificada a falta de comunicação de exclusão obrigatória;
(...)

VIII - houver falta de escrituração do livro-caixa ou não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária;

(...)

Art. 30. A exclusão do Simples Nacional, mediante comunicação das microempresas ou das empresas de pequeno porte, dar-se-á:

IV - obrigatoriamente, quando ultrapassado, no ano-calendário, o limite de receita bruta previsto no inciso II do caput do art. 3º, quando não estiver no ano- calendário de início de atividade.

§1º A exclusão deverá ser comunicada à Secretaria da Receita Federal:

(...)

13. Adicionalmente, relevante ressaltar que o lançamento de ofício para o ano-calendário de 2010 com base na sistemática de apuração pelo Simples Nacional também foi realizado sem vícios ou nulidades, com a correta atenção ao início dos efeitos da exclusão, conforme o artigo 6º, inciso II, da Resolução CGSN nº 15, de 23/07/2007.

14. Em relação à alegação de nulidade do MPF, de fato não consta nos autos o cargo da signatária do MPF, Rosa Maria Saraiva, matrícula nº 00803679, para que se comprove sua devida competência nos termos da Portaria de Delegação de Competência nº 171 de 12/07/2011. Entretanto, vícios do MPF não geram nulidade do lançamento emitidos nos termos do art. 196 do Código Tributário Nacional e no art. 8º do Decreto nº 70.235/1972, *verbis*:

Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966)

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na

forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.

Decreto nº 70.235/1972

Art. 8º Os termos decorrentes de atividade fiscalizadora serão lavrados, sempre que possível, em livro fiscal, extraindo-se cópia para anexação ao processo; quando não lavrados em livro, entregar-se-á cópia autenticada à pessoa sob fiscalização.

Nesse sentido, são os julgados desse E. Conselho, verbis:

"VÍCIOS DO MPF NÃO GERAM NULIDADE DO LANÇAMENTO.

As normas que regulamentam a emissão de mandado de procedimento fiscal MPF, dizem respeito ao controle interno das atividades da Secretaria da Receita Federal, portanto, eventuais vícios na sua emissão e execução não afetam a validade do lançamento." (Processo nº 13839.004872/2007-11, Acórdão nº 1201001.630, 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária/ 1ª Seção, Sessão de 10 de abril de 2017, Relator Luis Henrique Marotti Toselli).

"MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF. CIÊNCIA. TERMOS EMITIDOS PELA FISCALIZAÇÃO. VALIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL.

O Mandado de Procedimento Fiscal MPF é instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais efetuados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Mesmo se houver equívocos na formalização do MPF, tendo sido emitidos os termos previstos no art. 196 do Código Tributário Nacional e no art. 8º do Decreto nº 70.235/1972 nos moldes legais, não há que se falar em nulidade do procedimento fiscal." (Processo nº 10875.722953/2014-09, Acórdão nº 2201003.859, 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária/ 2ª Seção, Sessão de 12 de setembro de 2017, Relator Marcelo Milton da Silva Risso).

15. Os Recorrentes alegam também nulidade nos respectivos Termos de Sujeição Passiva Solidária de fls. 481/505 com base em alegações já arguidas em suas respectivas impugnações, quais sejam: (i) que houve omissão da autoridade fiscalizadora ao não instaurar arrolamento de bens e direitos; (ii) que a autoridade fiscalizadora não detinha competência para incluir as pessoas físicas como responsáveis solidárias, em razão de competência exclusiva da Procuradoria da Fazenda Nacional para tal ação; e (iii) que a autoridade fiscalizadora não foi capaz de provar interesse comum.

16. Em acórdão de fls. 846/875 a DRJ se pronunciou no sentido de que a sujeição passiva das pessoas físicas arroladas no processo foi realizada nos termos legais e que

o Termo de Verificação Fiscal detalhou as ações praticadas pelas pessoas físicas para que fossem arroladas como responsáveis solidárias.

17. Importante ressaltar que, diferentemente do alegado pelos Recorrentes, a autoridade fiscalizadora tem competência para a inclusão de responsáveis solidários em sede de processo administrativo ao se deparar com situação fática de responsabilização de terceiros nos termos do art. 124 do CTN. O Termo de Sujeição Passiva Solidária deve ser lavrado acompanhado de devida fundamentação e de provas hábeis da autoria, elementos estes presentes neste caso.

18. Em consonância com a decisão de piso, entendo que os termos de sujeição passiva solidária (fls. 481/485, 486/490, 491/495, 496/500, 501/505) não contêm vícios que ensejem nulidade, eis que foram devidamente fundamentados.

19. Ademais, os Recorrentes sustentam suposta imparcialidade do relator do acórdão da DRJ/BSB, tendo induzido a erro os demais julgadores ao deixar de enfrentar diversos argumentos trazidos em sede de impugnação. No entanto, não vislumbro qualquer ato do relator da decisão da DRJ/BSB que caracterize cerceamento de defesa ou enseje nulidade.

20. Vale ressaltar que, somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72, o que não se verifica no presente caso.

21. Do ponto de vista do processo administrativo fiscal federal, o Decreto nº 70.235/72 indica os casos de nulidade nos artigos 10º e 59, *verbis*:

“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

“ Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.”

22. No presente caso, não verifico qualquer nulidade formal ocasionada pela inobservância do disposto nos artigos 10 e 59, tampouco dos requisitos constantes do artigo 5º, incisos V e XXXIII, da Constituição Federal e artigo 142 do Código Tributário Nacional.

23. A contribuinte e os solidários notoriamente compreenderam a imputação imposta e a autoridade fiscal cumpriu as exigências legais para a lavratura do auto de infração.

24. Portanto, afasto a preliminares suscitadas.

Mérito

I. Da ausência de quebra do sigilo bancário

25. Em que pese não tenham apresentado qualquer esclarecimento acerca da origem os depósitos bancários, devidamente individualizados pela douta fiscalização, os Recorrentes alegam que a quebra de sigilo bancário seria ilegal e permitida apenas com autorização judicial.

26. O fornecimento desses dados está previsto em lei. Nos termos do inciso II, do artigo 197, do CTN, as instituições financeiras estão obrigadas a fornecer ao fisco as informações solicitadas:

“Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros.(...)”

II – os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;

27. Como bem disposto pela respeitável autoridade fiscal, o sigilo bancário tem por finalidade a proteção contra a divulgação ao público dos negócios das instituições financeiras e de seus clientes. Assim, a partir da prestação, por parte das instituições financeiras, das informações e documentos solicitados pela autoridade tributária competente, o sigilo bancário não é quebrado, mas, apenas, transfere-se a responsabilidade para a autoridade administrativa solicitante e aos agentes fiscais que a ele tenham acesso no estrito exercício de suas funções, que não poderão violar, salvo as ressalvas do parágrafo único do art. 198 e do art. 199 do CTN, sob pena de incorrerem em infração administrativa e penal.

28. O sigilo bancário possuía regramento específico na Lei nº 4.595, de 1964, que, em seu art. 38 e § 1º, restava expresso que as instituições financeiras conservariam sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados, e que as informações e esclarecimentos ordenados pelo Poder Judiciário, prestados pelo Banco Central da República do Brasil ou pelas instituições financeiras, e a exibição de livros e documentos em juízo se

revestiriam sempre do mesmo caráter sigiloso, só podendo a eles ter acesso as partes legítimas na causa, que deles não poderiam servir-se para fins estranhos à mesma.

29. A partir da Lei Complementar (LC) nº 105, de 10 de janeiro de 2001, que dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras (revogando expressamente o art. 38, da Lei nº 4.595, de 1964) determina, no art. 1º, que as instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados; e define, no § 3º, incisos III e IV, que não constitui violação do dever de sigilo, o fornecimento das informações de que trata o § 2º, do art. 11, da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, e a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º a 7º e 9º, respectivamente.

30. Com efeito, as autoridades fiscais passaram a requisitar e obter as informações da movimentação bancária diretamente junto às instituições financeiras, sem autorização judicial.

31. Nos termos do artigo 6º e parágrafo único da LC nº 105, de 2001, regulamentado pelo Decreto nº 3.724, de 2001, as autoridades e os agentes fiscais tributários poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente. No mais, o resultado dos exames, as informações e os documentos devem ser conservados em sigilo, observada a legislação tributária. A requisição deve ser formalizada por meio de Solicitação de Emissão de Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira – RMF.

32. Conforme redação dada pela Lei nº 10.174, de 2001, ao § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311 de 1996, a RFB resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores.

33. O Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, ao regulamentar o art. 6º da LC nº 105, de 2001, relativamente à requisição, acesso e uso, pela RFB, de informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras e das entidades a elas equiparadas, definiu no art. 4º e § 1º que poderão requisitar as informações relativas à movimentação financeira as autoridades competentes para expedir o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e que a requisição será formalizada mediante documento denominado Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira.

34. Feitas estas considerações, é clara a inocorrência de quebra do sigilo bancário, mas mera observância, por parte da autoridade fiscal, da legislação permissiva em análise.

35. Ademais, em 2016 o Supremo Tribunal Federal julgou, em repercussão geral (RE nº 601.314/SP), constitucionais os dispositivos da Lei Complementar nº 105/2001, que permitem à Receita Federal obter dados bancários de contribuintes diretamente pelos bancos, sem prévia autorização judicial:

*“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL.
DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO*

BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01. MECANISMOS FISCALIZATÓRIOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A TRIBUTOS DISTINTOS DA CPMF. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. LEI 10.174/01.

1. O litígio constitucional posto se traduz em um confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos, ambos referidos a um mesmo cidadão e de caráter constituinte no que se refere à comunidade política, à luz da finalidade precípua da tributação de realizar a igualdade em seu duplo compromisso, a autonomia individual e o autogoverno coletivo. 2. Do ponto de vista da autonomia individual, o sigilo bancário é uma das expressões do direito de personalidade que se traduz em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas, qualificadas como arbitrárias ou ilegais, de quem quer que seja, inclusive do Estado ou da própria instituição financeira. (...). 4. Verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal. 5. A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional.”(STF - Recurso Extraordinário nº 601.314/SP - Relator: Ministro Ricardo Lewandowski - Julgamento de 22/10/2009) (grifo nosso).

36. De acordo com a ementa destacada acima, prevaleceu o entendimento de que a aplicação do normativo não resulta em quebra de sigilo bancário, mas sim em transferência do sigilo da órbita bancária para a fiscal, ambas protegidas contra o acesso de terceiros.

37. Diferente do alegado pela Recorrente (fls. 1075/1124), a falta de publicação do acórdão do RE 601.314, à época da obtenção pela autoridade fiscal, não torna ilegal a transferência do sigilo para a órbita fiscal.

38. No mais, consoante relato da autoridade fiscal, a empresa foi cientificada do Termo de Início do Procedimento Fiscal e não o atendeu. Tal conduta caracterizou suposto embargo a fiscalização. Ainda assim, somente após a devida intimação da empresa fiscalizada do Termo de Embargo à Fiscalização (Edital de Intimação nº 134/2013, às fls. 23), foi solicitada a emissão de Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira da Recorrente, nos termos do artigo 6º, da Lei Complementar nº 105/2001).

39. Logo, fica claro que a autoridade fiscal tentou obter a informação por meio de intimações à Recorrente, mas não teve sucesso. Assim sendo, por mais esse motivo, não há que se falar em quebra ilegal do sigilo bancário.

II. Da aplicação da omissão de receitas por depósitos de origem não comprovada e o ônus da prova

40. Nos termos do §2º, do artigo 26 e do artigo 34, da Lei Complementar nº 123/2006, deve o contribuinte optante pelo Simples Nacional escriturar ao menos o Livro Caixa com toda sua movimentação financeira inclusive bancária e guardar em boa ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações pertinentes, todos os documentos que serviram de suporte para esta escrituração, *verbis*:

"Art. 26. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam obrigadas a:

I - emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, de acordo com instruções expedidas pelo Comitê Gestor;

II - manter em boa ordem e guarda os documentos que fundamentaram a apuração dos impostos e contribuições devidos e o cumprimento das obrigações acessórias a que se refere o art. 25 desta Lei Complementar enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes.

(...)

§ 2º As demais microempresas e as empresas de pequeno porte, além do disposto nos incisos I e II do caput deste artigo, deverão, ainda, manter o livro-caixa em que será escriturada sua movimentação financeira e bancária.

(...)

Art. 34. Aplicam-se à microempresa e à empresa de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições incluídos no Simples Nacional.

41. Adicionalmente aos citados dispositivos, o artigo 24 da Lei nº 9.249/1995 e 42, da Lei nº 9.430/96, não deixam dúvidas que a contribuinte está sujeita à presunção de omissão de receita existente na legislação do imposto de renda apurável com base em depósito bancário de origem não comprovada

42. Importante consignar que, conforme dispõe a Súmula CARF nº 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*".

43. Portanto, basta ao fisco demonstrar a existência de depósitos bancários de origens não comprovadas para que se presuma, até prova em contrário, a cargo do contribuinte, a ocorrência de omissão de rendimentos. Trata-se de presunção legal do tipo *juris tantum* e, portanto, cabe ao fisco comprovar apenas o fato definido na lei como necessário e

suficiente ao estabelecimento da presunção, para que fique evidenciada a omissão de rendimentos.

44. Vejam que, o aproveitamento dos dispositivos supra juntamente com a interpretação constante da Súmula CARF nº 26, devem observar os limites da lei. Não se trata de "cheque em branco" dado às autoridades fiscais para aplicar indistintamente tal presunção.

45. Assim, considero fundamental a observância de dois pressupostos para legitimar a adoção da presunção em questão: respeito aos limites legais constantes do artigo 42, da Lei nº 9.430/96, leia-se individualização dos lançamentos considerados de origem não comprovada e efetiva intimação do contribuinte para comprovar a origem dos depósitos bancários. Primeiro, a autoridade deve cuidar de respeitar as disposições e limites constantes, do artigo 42, da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

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

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

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

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

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

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000, 00 (oitenta mil reais)."

46. A partir da análise do dispositivo supra, o lançamento com base em depósito bancário de origem não comprovada tem validade apenas se a autoridade fiscal individualiza os depósitos que entende como não comprovados, para que, com base nessa segregação, o autuado se defenda e apresente provas.

47. Nesse sentido, é o r. Acórdão nº 1302-001.642, cuja ementa segue abaixo transcrita, *verbis*:

"OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. INTIMAÇÃO PARA

COMPROVAÇÃO POR VALORES GLOBAIS. FALTA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Caracterizam omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a 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. A ausência de intimação que discrimine individualizadamente os créditos a serem comprovados, nos termos da lei, implica a improcedência do lançamento". (Processo nº 18471.001400/200736, Acórdão nº 1302-001.642, 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária/ 1ª Seção, Sessão de 5 de fevereiro de 2015, Relator Waldir Veiga Rocha). (grifos nossos)

48. Da leitura do julgado em questão, fica claro o dever da autoridade fiscal de intimar regularmente o contribuinte para que esclareça a origem dos créditos bancários e de fazer constar da intimação a discriminação individualizada dos valores a serem comprovados. Tais deveres asseguram o direito dos contribuintes ao contraditório efetivo e a ampla defesa¹, bem como convergem com o disposto no artigo 142, do CTN.

49. Toda a presunção, ainda que estabelecida em lei, deve ter relação entre o fato adotado como indiciário e sua consequência lógica, a fim de que se realize o primado básico de se partir de um fato conhecido para se provar um fato desconhecido.

50. Os indícios em questão decorrem de questões fáticas levantadas tanto pela autoridade fiscal, por meio de suas plataformas tecnológicas de dados, como pelo contribuinte, que legalmente intimado, deve fazer prova da origem dos créditos bancários recebidos e demonstrar a ocorrência de lançamentos em duplicidade e/ou que não correspondem às receitas tributáveis, como é o caso dos resgates, estornos e transferências entre contas do mesmo titular.

51. No presente caso, a douta autoridade fiscal cuidou de atender os dois pressupostos hábeis a legitimar a presunção de omissão de receitas dos créditos bancários de origem não comprovada.

52. A Recorrente foi intimada em 23/12/2013 (fl. 51) a comprovar a origem dos valores creditados/depositados em suas contas correntes, conforme relação individualizada de fls. 35/50. Ante o não atendimento, foram solicitadas novas requisições de informações sobre movimentação financeira para o fornecimento de cartões de assinatura, cópias de cheques e documentos detalhando as operações de pagamento.

¹ Lei nº 13.105/2015

Art. 7º É assegurada às partes paridade de tratamento em relação ao exercício de direitos e faculdades processuais, aos meios de defesa, aos ônus, aos deveres e à aplicação de sanções processuais, competindo ao juiz zelar pelo efetivo contraditório.

Lei nº 9.784/1999

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

53. Em posse desses documentos, a autoridade fiscalizadora identificou pessoas responsáveis pela assinatura dos cheques e responsáveis pela remessa de vultoso volume de recursos para as contas da empresa fiscalizada.

54. Diante dessas informações, as pessoas físicas identificadas foram devidamente intimadas (fls. 70/73) para informar a relação jurídica, comercial e financeira que tinham com a empresa fiscalizada e justificar os recursos remetidos, mas não atenderam aos pedidos da fiscalização.

55. Importante ressaltar que, os Recorrentes não apresentaram, no curso do processo administrativo e nem em seus instrumentos de defesa, justificativa ou comprovação da origem dos recursos bancários.

56. Diante da presunção legal de que esse montante na verdade se origina de receita tributável auferida e não declarada, cabe ao contribuinte o ônus de comprovar a origem dos recursos.

57. Do exposto, considero irreparável a condução do procedimento fiscalizatório que ensejou a lavratura do auto de infração e a condução do processo administrativo fiscal no tocante à aplicação da presunção de omissão de receitas constante do artigo art. 42 da Lei nº 9.430/96.

III. Da Responsabilidade Solidária

58. Acerca da aplicabilidade do artigo 124, I, do CTN no caso concreto, vale trazer algumas ponderações de ordem técnico-interpretativas. Determina tal dispositivo legal que:

“Art. 124 - São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;”

59. Para fins da correta aplicação da responsabilidade prevista no artigo 124, I, é imprescindível considerar que o *"interesse comum" constante do* dispositivo supra não é um interesse qualquer, de fundo econômico, sancionador, monetário ou de cunho inespecífico, mas interesse exclusivamente jurídico, relativo à prática do fato gerador da obrigação tributária.

60. O interesse econômico, reconhecemos, até pode servir de indício para a caracterização de *interesse comum*, mas, isoladamente considerado, não constitui prova suficiente para aplicar a solidariedade. E também não é suficiente que a pessoa tenha tido participação furtiva como interveniente num negócio jurídico, ou mesmo que seja sócio ou administrador da empresa contribuinte, para que a solidariedade seja validamente estabelecida.

61. Pelo contrário, a comprovação de que o sujeito tido por solidário teve interesse jurídico, o que se faz com a demonstração cabal da relação direta e pessoal dele com a prática do ato ou atos que deram azo à relação jurídico tributária, é requisito fundamental para fins de aplicação de responsabilidade solidária.

62. Dito de outra forma, para haver solidariedade tributária, as pessoas - a que se refere o dispositivo - devem efetivamente participar (i.e., *ser partes*) do negócio

jurídico que deflagra a incidência tributária ("*situação que constitua o fato gerador...*") no mesmo polo da relação jurídica, como os coproprietários de um imóvel no caso do IPTU ou os herdeiros no caso do ITCMD incidente na sucessão.

63. Trata-se, pois, da chamada comunhão de interesses entre duas ou mais pessoas, que tenham relação pessoal e direta com a situação que deflagra a obrigação de pagar o tributo. É nesse caso que se aplica a norma, de modo tal em que seja impossível a identificação de um único contribuinte, pois todos os envolvidos possuem tal qualidade e, conseqüentemente, obrigam-se perante o Fisco.

64. Logo, pessoas que se encontrem em posições *diversas* da relação jurídica (vendedor vs. comprador, p.ex.) ou pessoas que não tenham qualquer ligação com a "situação que constitui o fato gerador" não possuem a comunhão de interesses jurídicos a que alude o art. 124, I, do CTN. Como tal, não podem ser responsabilizadas, sob pena de permitir-se a inclusão de *qualquer pessoa* no polo passivo da obrigação tributária, o que não se pode admitir senão em virtude de lei, a teor do art. 124, II, do CTN.

65. Nesse sentido, são os ensinamentos de Luciano Amaro a respeito da solidariedade tributária:

"Sabendo-se que a eleição de terceiro como responsável supõe que ele esteja vinculado ao fato gerador (art. 128), é preciso distinguir, de um lado, as situações em que a responsabilidade do terceiro deriva do fato de ter ele 'interesse comum no fato gerador' (o que dispensa previsão na lei instituidora do tributo) e, de outro, as situações em que o terceiro tenha algum outro interesse (melhor diria, as situações com as quais ele tenha algum vínculo) em razão do qual ele possa ser eleito como responsável. Neste segundo caso é que a responsabilidade solidária do terceiro dependerá de a lei expressamente estabelecer.

Por outro lado, o só fato de o Código Tributário Nacional dizer que, em determinada operação (p. ex. alienação de imóvel), a lei do tributo pode eleger qualquer das partes como contribuinte não significa dizer que, tendo eleito uma delas, a outra seja solidariamente responsável. Poderá sê-lo, mas isso dependerá de expressa previsão da lei. Oá agora nos termos do item li do art. 124). Até porque nessa hipótese o interesse de cada uma das partes no negócio não é comum, não é o mesmo; o interesse do vendedor é na alienação, o interesse do comprador é na aquisição. Se, porém, houver dois vendedores ou dois compradores (co-propriedade), aí sim teremos interesse comum (dos vendedores ou dos compradores, respectivamente), de modo que se a lei definir como contribuinte a figura do comprador, ambos os compradores serão responsáveis solidários, não porque a lei tenha eventualmente vindo a proclamar essa solidariedade, mas sim porque ela decorre do interesse comum de ambos no fato da aquisição. O mesmo se diga em relação ao imposto predial. Havendo co-propriedade, ambos os proprietários são devedores solidários".

66. É, também, o entendimento já fixado em definitivo pelas Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça - STJ sobre a matéria:

"1. A solidariedade passiva ocorre quando, numa relação jurídico-tributária composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuintes, cada uma delas está obrigada pelo pagamento integral da dívida. Ad exemplum, no caso de duas ou mais pessoas serem proprietárias de um mesmo imóvel urbano, haveria uma pluralidade de contribuintes solidários quanto ao adimplemento do IPTU, uma vez que a situação de fato - a co-propriedade - é-lhes comum. (...)

Deveras, o instituto da solidariedade vem previsto no art. 124 do CTN, verbis: (...)

*Conquanto a expressão "interesse comum" - encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o **interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible**. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação...*

*Segundo doutrina abalizada, in verbis: "... o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. **Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato. o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos**, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o **impacto jurídico** da exação. E o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador." (Paulo de Barros Carvalho, in Curso de Direito Tributário, Ed Saraiva, 8ª ed, 1996, p. 220)...*

*Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a **existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador**, integrando, desse modo, o pólo passivo da relação.*

Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato impositivo.

10. "Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, **é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador** sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico." (REsp 834044/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/11/2008, DJe 15/12/2008).

(...)

13. Recurso especial parcialmente provido, para excluir do pólo passivo da execução o Banco Safra S/A" (REsp 884.845/SC, 1ª T., Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJ: 18/02/2009).

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMPRESA DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE PASSIVA.

Inexiste solidariedade passiva em execução fiscal apenas por pertencerem as empresas ao mesmo grupo econômico, já que tal fato, por si só, não justifica a presença do 'interesse comum' previsto no artigo 124 do Código Tributário Nacional. Precedente da Primeira Turma (REsp 859.616/RS, Rei. Min. Luiz Fux, DJU de 15.10.07).

Recurso especial não provido" (REsp 1.001.450/RS, 2ª T., Rel. Min. Castro Meira, DJ: 27/03/2008).

67. Portanto, de acordo com a doutrina e a jurisprudência, somente se pode cogitar de **interesse comum** nas situações em que duas ou mais pessoas concorrem, em pé de igualdade, para a realização do fato descrito em lei como deflagrador da obrigação tributária.

68. No presente caso, as pessoas físicas arroladas como responsáveis solidárias tinham interesse comum na omissão de receitas, situação esta que constituiu o crédito tributário.

69. Ao serem intimadas a esclarecer a relação que detinham com a empresa fiscalizada e a origem dos recursos remetidos à empresa fiscalizada, as pessoas físicas arroladas como responsáveis solidárias não atenderam ao pedido da fiscalização e mantiveram a postura em suas peças de defesa (impugnação e recurso voluntário) de não apresentar documentos hábeis e idôneos para comprovar os fatos expostos nos termos de sujeição passiva solidária.

70. Sobre a configuração de interesse comum e fundamentação da sujeição das pessoas físicas como responsáveis tributários pela autoridade fiscalizadora, o acórdão da DRJ/BSB (fls.846/875) se pronunciou:

Quanto à responsabilização

No caso em análise, observa-se que no curso do procedimento de fiscalização a autoridade fiscal, valendo-se dos ‘Termos de Distribuição de Procedimento Fiscal – Diligências’ de fls. 58, 59, 60 e 61, bem procedeu ao previamente diligenciar, junto às pessoas físicas arroladas como responsáveis solidárias, com o fito de saber a relação jurídica, comercial e financeira destas pessoas físicas com a empresa fiscalizada Durchssouf e, de saber a movimentação de volumosos recursos financeiros da referida empresa no ano de 2010 (‘Termos de Intimações Fiscais’ de fls. 62/63, fls. 64/65, fls. 66/67 e, fls. 68/69).

Por conseguinte, nos ‘Termos de Sujeição Passiva Solidária’ de fls. 481/485, de fls. 486/490, de fls. 491/495, de fls. 496/500 e de fls. 501/505, lavrados contra as pessoas físicas arroladas como responsáveis solidárias, a fiscalização registrou as condutas desses agentes que bem caracterizam a solidariedade tributária de que trata o art. 124, inciso I, do CTN.

E no ‘Termo de Verificação Fiscal’ de fls. 511/524 o Auditor Fiscal responsável pela ação fiscal sintetiza os motivos da responsabilização solidária de cada uma daquelas 5 (cinco) pessoas físicas arroladas como responsáveis tributárias.

(...)

No caso dos presentes autos, o interesse comum na situação fática que constitui fato gerador dos tributos lançados restou plenamente evidenciado. Conforme detalhado no TVF, as pessoas físicas citadas figuraram conjugando seus negócios com a da empresa autuada, possuindo comunhão de interesses e bens para um mesmo fim, além de serem beneficiários do movimento de recursos dessas empresas, de forma que possuem, pessoal e diretamente, vínculo econômico com a situação que constitui o respectivo fato gerador da obrigação tributária.

Assevera-se que é inequívoca a participação dessas pessoas com as irregularidades descritas, ficando configurada a utilização de uma situação aparentemente regular, empresa regularmente constituída, porém em nome de terceiros, para a realização de operações mercantis, com a finalidade de lucro, sem o recolhimento dos tributos devidos.

Portanto, uma vez que de fato e efetivamente participaram dos negócios e auferiram benefícios das operações das empresas autuadas, são responsáveis solidariamente pelo crédito tributário apurado.

71. Os Recorrentes sustentam que a autoridade fiscal não foi capaz de comprovar o interesse comum para a sua devida caracterização. No entanto, a autoridade fiscal demonstrou a caracterização do interesse comum de cada pessoa física arrolada em razão de exercer o controle administrativo de fato da empresa fiscalizada e remeter vultosos valores à fiscalizada. Em face dos fatos apresentados pela fiscalização, os Recorrentes não juntaram documentação fiscal e idônea hábil a afastar a aludida fraude.

72. Especificamente em relação ao Recorrente José Carlos Pagliarin, a defesa alega que o Recorrente não era sócio da empresa Monttecasa Empreend. Const. e Incorp. Ltda – Me, a qual recebeu a quantia R\$4.056.441,00 em recursos provenientes das contas-correntes da empresa fiscalizada. De fato, a autoridade fiscalizadora não trouxe aos autos comprovação de que o Recorrente tenha feito parte do quadro societário da referida empresa à época do fato gerador. Entretanto, foram atribuídos ao Recorrente outros atos fraudulentos, como a remessa de valores à empresa fiscalizada, para os quais não foram apresentadas pela defesa nenhum argumento ou prova que justificasse tais atos.

73. Diante do exposto e em consonância com a decisão de piso, não acolho o pedido dos Recorrentes pela anulação dos termos de sujeição passiva solidária e “exclusão” da responsabilidade solidária dos Recorrentes, pois entendo satisfatórios os ajustes e demais provas/indícios apresentados pela autoridade fiscal.

IV. Da presença de pressupostos para aplicação da multa qualificada

74. Não podemos olvidar que a aplicação de multa qualificada é medida de caráter excepcional. A r. autoridade fiscal deve comprovar que a Recorrente teria praticado quaisquer das condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

75. Conforme disposto no artigo 71 da Lei nº 4.502/64, sonegar é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do evento tributário, sua natureza ou circunstâncias materiais, bem como das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.”

76. Da leitura, é possível concluir que a sonegação implica em descumprimento por parte do sujeito passivo de dever instrumental prejudicando a constituição da obrigação do crédito tributário. Em termos fáticos, a autoridade fiscal deve provar que a conduta do contribuinte impediu a apuração dos créditos tributários e, conseqüentemente, prejudicou o lançamento.

77. A segunda hipótese de aplicação de multa qualificada é a fraude, definida sobre a ótica tributária, do seguinte modo:

“Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.”

78. Fraude no sentido da lei é ato que busca ocultar algo para que possa o contribuinte furtar-se do cumprimento da obrigação tributária. Ao contrário do dolo, que busca induzir terceiro a praticar algo, a fraude é ato próprio do contribuinte que serve para lograr o fisco.

79. Apesar disso, o artigo 72 supra, utilizou-se do conceito de dolo para a definição de fraude. O "dolo" referido no artigo é o dolo penal, não o civil, porque o segundo ocorre sempre com a participação da parte prejudicada. Não por acaso, tais ilícitos tributários tem repercussões penais, nos termos dos artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90.

80. Conforme o artigo 18 do Código Penal, crime doloso ocorre *quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo*, assim, o dispositivo legal está conforme a teoria da vontade adotada pela lei penal brasileira. Para que o crime se configure, o agente deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes. Assim, a responsabilidade pessoal do agente deve ser demonstrada/provada.

81. Portanto, é imperioso encontrar evidenciado nos autos o intuito de fraude, não sendo possível presumir sua ocorrência. A própria Súmula CARF nº 14, afasta a presunção de fraude e deixa clara a necessidade de comprovação do *"evidente intuito de fraude do sujeito passivo"*.

“Súmula CARF nº 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.”

82. Em linha este raciocínio, para o Alberto Xavier², a figura da fraude exige três requisitos. O primeiro, que a conduta tenha **finalidade** de reduzir o montante do tributo devido, evitar ou diferir o seu pagamento; o segundo, o **caráter doloso** da conduta com intenção de resultado contrário ao Direito; e, o terceiro, que tal ato seja o **meio** que gerou o prejuízo ao fisco.

83. Na prática, a comprovação da finalidade da conduta, do seu caráter doloso e do nexo de causalidade entre a conduta ilícita do contribuinte e o prejuízo ao erário é condição *sine qua non* para enquadrar determinada prática como fraudulenta.

84. Logo, para restar configurada a fraude, a autoridade fiscal deve trazer aos autos elementos probatórios capazes de demonstrar que o sujeito passivo praticou conduta ilícita e intencional hábil a ocultar ou alterar o valor do crédito tributário, bem como que tal ato afetou a própria ocorrência do fato gerador.

² XAVIER, Alberto. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2000, p. 78.

85. A terceira hipótese de aplicação da multa qualificada é a prática do conluio que visa o dolo ou fraude por meio de ato intencional **entre duas ou mais pessoas**:

“Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”

86. Como se nota, o conluio é qualquer ato intencional praticado por mais uma parte visando o dolo ou a fraude. O que qualifica o conluio, distinguindo-o de outra espécie de conduta dolosa ou fraudulenta, é o aspecto subjetivo, isto é, a existência de mais de um sujeito que ajustem atos que visem à sonegação ou fraude.

87. É importante reforçar que o reconhecimento de quaisquer destas práticas deve ser comprovado pela autoridade fiscal através do nexo entre caso concreto e a suposta sonegação, fraude ou conluio e caracterização efetiva do dolo.

88. No caso concreto, a autoridade autuante comprovou cabalmente que os agentes envolvidos, tanto a empresa fiscalizada quanto as pessoas físicas arroladas como responsáveis solidárias, além de não atenderem às intimações da fiscalização, agiram em conluio para movimentar vultosos recursos à margem da legislação, se omitindo de obrigações tributárias. Conduta esta que se amolda à descrita nos artigos 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964.

89. Portanto, em vista dos elementos trazidos pela autoridade fiscal, deixo de acolher os pedidos da Recorrente de redução da multa para 100% e de determinação de suspensão do julgamento do recurso.

V. Do agravamento da multa (de 150% para 225%)

90. O agravamento da multa de ofício foi levado a efeito com base no artigo 44, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.430/96, que assim prevê:

*(...) § 2º - Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, **nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo**, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) 'grifei*

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

91. A aplicação do agravamento da multa deve ocorrer apenas quando a falta de cumprimento das intimações pelo sujeito passivo impossibilite, total ou parcialmente, o trabalho fiscal.

92. No mais, de acordo com a Súmula CARF nº 96: *"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"*.

93. Dessa forma, ainda que no presente caso a Recorrente e os solidários não tenham atendido as intimações de forma satisfatória, ao meu ver, tal dispositivo deve ser interpretado com cautelas, dirigindo-se apenas às situações de reiterado **não atendimento** às intimações feitas ao longo do procedimento fiscalizatório. E, diga-se, "não atender" não é "sinônimo de "mal atender".

94. O campo de aplicação do agravamento da penalidade não contempla a hipótese de prestação deficitária ou insuficiente de documentos e esclarecimentos por parte dos contribuintes, o que, a meu ver, foi o que ocorreu na presente situação.

95. A Câmara Superior de Recursos Fiscais, aliás, vem afastando o agravamento da multa quando não há prejuízos ao trabalho fiscal, conforme atesta a ementa do seguinte julgado:

MULTA AGRAVADA - ARTIGO 44, § 2º, LEI 9.430/96 - EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO - LANÇAMENTO POR PRESUNÇÃO. A aplicação do agravamento da multa nos termos do artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96 deve ocorrer quando a falta de cumprimento das intimações pelo sujeito passivo impossibilite, total ou parcialmente, o trabalho fiscal. Na hipótese em que a fiscalização se vale de regra que admite o lançamento por presunção, a atitude do sujeito passivo torna-se irrelevante para o deslinde do trabalho fiscal, de modo a tornar-se inaplicável o agravamento da multa. (Acórdão n. 9202-004.290. Data de publicação: 17/08/2016)

96. Inaplicável, portanto, o agravamento da penalidade.

Conclusão

97. Diante do exposto, em linha com a r. decisão de piso, VOTO no sentido de CONHECER do presente RECURSO VOLUNTÁRIO, e, no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO apenas para afastar o agravamento da multa de ofício, reduzindo-a de 225% para 150%.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa