



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

Processo nº	10882.721782/2011-51
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1301-001.456 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	08 de abril de 2014
Matéria	IRPJ- OMISSÃO DE RECEITA
Recorrente	Nakombi Bar e Lanches Ltda.
Recorrida	Fazenda Nacional

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2007, 2008

Ementa:

NULIDADE DA INTIMAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Considera-se recebida a intimação por via postal, com prova de recebimento, na data de sua entrega no domicílio fiscal eleito pelo próprio contribuinte e constante dos cadastros do Órgão Tributário, confirmado com a assinatura do recebedor, ainda que este não seja o representante legal do destinatário.

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Conforme decisão do STJ em Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008, em não havendo pagamento antecipado do tributo, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial inicia-se no primeiro dia do exercício/periódico seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido iniciado, *ex vi* do disposto no inciso I, art. 173, do CTN.

REQUISIÇÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. LICITUDE.

É lícito ao Fisco requisitar dados bancários, sem autorização judicial (art. 6º da Lei Complementar 105/2001), quando configurada situação definida como caracterizadora da indispensabilidade do respectivo exame.

OMISSÃO DE RECEITAS. DIVERGÊNCIA ENTRE A RECEITA DECLARADA NA DIPJ E A RECEITA APURADA PELO FISCO ATRAVÉS DAS GIA/ICMS.

Caracteriza-se como prova direta da omissão de receitas a divergência apurada pelo Fisco na comparação entre a receita declarada pelo sujeito passivo nas DIPJs, com valores totalmente zerados, e o valor de suas receitas, obtido em face das informações prestadas pela própria autuada à Fazenda Estadual de São Paulo, quando do preenchimento das Guias de Informação e

Apuração (GIA) do ICMS paulista, mormente quando a fiscalizada não atende às intimações para apresentar seus livros ou sua escrituração de modo a infirmar o trabalho fiscal, sendo lícita a obtenção de tal prova por meio de celebração de convênio de cooperação fiscal entre as Fazendas Públicas.

PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITA.

Crédito em conta bancária sem apresentação de documentos e comprovação da origem caracteriza presunção legal de omissão de receita, que o contribuinte pode elidir, mediante apresentação de documentos hábeis comprobatórios de origem diversa.

OMISSÃO DE RECEITAS. VALORES INFORMADOS POR ADMINISTRADORAS DE CARTÕES DE CRÉDITO.

Não havendo presunção legal que autorize considerá-los como receitas omitidas, os valores informados pelas administradoras de cartões de crédito como tendo sido pagos ao contribuinte constituem indício de omissão de receitas, sendo ônus de o fisco aprofundar a investigação para produzir a prova.

MULTA. QUALIFICAÇÃO. PROCEDÊNCIA.

Se os fatos apurados pela Autoridade Fiscal permitem caracterizar o intuito deliberado do contribuinte de subtrair valores à tributação, é cabível a aplicação sobre os valores apurados da multa de ofício qualificada de 150%, prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

MULTA. AGRAVAMENTO.

O absoluto silêncio do contribuinte fiscalizado em relação às intimações que lhe foram dirigidas, autoriza o agravamento da penalidade, mormente quando se constata a existência de requisição reiterada de arquivos digitais. O fato de, eventualmente, o contribuinte não manter escrituração na forma exigida pela Fiscalização, não impede a aplicação do referido agravamento, eis que, nesse caso, caberia a ele, ao contribuinte, prestar os esclarecimentos devidos.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL, PIS E COFINS.

Em razão da vinculação entre o lançamento principal e os decorrentes, devem as conclusões relativas àquele prevalecer na apreciação destes, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de novas provas.

TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. PROCEDÊNCIA.

Se a autoridade executora do procedimento de fiscalização logra êxito na demonstração da relação direta de determinada pessoa com as situações que constituem fatos geradores das obrigações tributárias, resta configurada a sujeição passiva, sendo autorizada, assim, a inclusão de referida pessoa no pôlo passivo das obrigações formalizadas. De igual modo, revela-se correto o procedimento do Fisco em elaborar, contra os administradores do sujeito passivo, o Termo de Sujeição Passiva Solidária, quando identificado o descumprimento, por parte destes, do dever de, na direção, gerência ou representação das pessoas jurídicas de direito privado, agir com zelo, cumprindo a lei e atuando sem extrapolar dos poderes legais e contratuais de gestão, de modo a não cometer ilícitos que acarretem o inadimplemento de obrigações tributárias.⁰⁰¹

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3^a Câmara / 1^a Turma Ordinária da PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO: 1) por unanimidade de votos, excluir a matéria tributável apurada com base em Cartão de Crédito; 2) por maioria de votos, manter a qualificação da penalidade. Vencidos os Conselheiros, Valmir Sandri, (Relator) e Carlos Augusto de Andrade Jenier; 3) pelo voto de qualidade, manter o agravamento da penalidade. Vencidos os Conselheiros, Valmir Sandri (Relator), Roberto Massao Chinen (Suplente Convocado) e Carlos Augusto de Andrade Jenier; 4) pelo voto de qualidade, manter a responsabilidade tributária dos sócios. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri (Relator), Roberto Massao Chinen (Suplente Convocado) e Carlos Augusto de Andrade Jenier. Designado para redigir o voto vencedor quanto aos itens 2, 3 e 4, o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, que também presidiu o julgamento. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Valmar Fonsêca de Menezes (Presidente). Presente o Conselheiro Roberto Massao Chinen (Suplente Convocado).

(documento assinado digitalmente)

Wilson Fernandes Guimarães

Presidente Substituto

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Relator

(documento assinado digitalmente)

Wilson Fernandes Guimarães

Redator Designado.

Participaram do julgamento os Conselheiros: Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier e Roberto Massao Chinen (Suplente Convocado).

Relatório

Em julgamento, recursos interpostos em face da decisão da 4^a Turma de Julgamento da DRJ em Campinas que, por unanimidade de votos, julgou procedentes os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS formalizados em face de Nakombi Bar e Lanches Ltda., alcançando fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2006 e 2007.

Conforme consta dos autos, pelo Termo de Início do Procedimento Fiscal lavrado em 04/11/2010 e cientificado por via postal em 29/11/2010, a fiscalização intimou o contribuinte a apresentar contrato social e alterações, Livros Caixa ou Diário e Razão, Registro de Apuração do ICMS, extratos bancários das contas correntes, poupança e aplicações financeiras da pessoa jurídica, arquivo SINTEGRA e arquivos digitais, caso mantida escrituração nesta forma.

Em 24 de novembro de 2010 foram emitidas RMF (Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira).

Pelo Termo lavrado em 4/01/2011 (ciência por via postal em 12/01/2010), o Fisco intimou o contribuinte a: (a) apresentar os documentos fiscais solicitados no Termo de Início de Procedimento Fiscal e que ainda não haviam sido apresentados; b) comprovar a origem dos valores creditados em suas contas correntes ou de investimentos, conforme relacionado no Anexo A do referido Termo, devidamente acompanhado dos documentos hábeis e idôneos que comprovassem seu oferecimento à tributação, sob pena, caso incomprovados os valores, de se presumir, na forma do artigo 42, da Lei nº 9.430/1996, omissão de receitas; c) apresentar as GIA/ICMS/SP entregues à Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

Mediante Termo de Reintimação Fiscal datado de 11/02/2011, o Fisco reiterou as exigências anteriores, inclusive a apresentação de justificativas para a movimentação bancária inserida no Anexo A, determinando, ainda, que fossem esclarecidas as divergências encontradas entre as informações constantes das DIPJs entregues pela pessoa jurídica relativamente aos anos calendário de 2006 e 2007 que apresentavam valores de receitas zerados e as mesmas informações inseridas nas GIA/ICMS/SP entregues pela contribuinte com valores positivos, consoante demonstrativo a seguir:

Descrição dos valores	Ano-calendário 2006	Ano-calendário 2007
Declarado no receita na DIRPJ	0,00	0,00
Declarado na GIA/ICMS/SP	2.076.784,40	2.281.851,69
Valores recebidos cartões Crédito	2.569.119,03	2.692.319,96

A ciência ocorreu por via postal em 21/03/2011 (após várias tentativas que consignam: destinatário ausente).

Em face do silêncio do contribuinte, em 04/05/2011 foi lavrado novo Termo de Reintimação Fiscal no mesmo teor do Termo anterior, e a ciência deu-se por edital afixado em 20/05/2011, após as infrutíferas tentativas de ciência por via postal.

Em 01/06/2011 foi lavrado Termo intimando o contribuinte a apresentar Balanço Patrimonial e Relação discriminativa dos bens integrantes do Ativo Permanente (ciência por via postal em 28/06/2011).

A fiscalização coletou internamente, no banco de dados da Receita Federal, e junto a outros órgãos, os seguintes documentos que juntou aos autos: (a) às fls. 471/530, cópias do contrato social original, alterações e outros documentos da contribuinte arquivados na Junta Comercial do Estado de São Paulo; (b) às fls. 531/554, cópias das GIA/ICMS/SP do período de janeiro/2006 a dezembro/2007, entregues pela fiscalizada à Secretaria da Fazenda do Estado de

São Paulo e, (c) às fls. 555/564, cópia da DIPJ do exercício/2008, ano- calendário de 2007, apresentada pela pessoa jurídica à Receita Federal com valores zerados.

Considerando a falta de manifestação do contribuinte sobre a origem dos recursos creditados em suas contas junto às instituições financeiras, a autoridade fiscal relacionou, às fls. 569, os créditos de origem não comprovada, que configuram omissão de receitas. Registra a autoridade fiscal que “*Muito embora o contribuinte não tenha se manifestado sobre o assunto, a fiscalização, em relação aos créditos relacionados nas Intimações durante a ação fiscal, retirou da relação, para a apuração do Auto de Infração, os créditos cuja descrição do histórico da operação permitiu a identificação da origem dos valores como sendo proveniente do pagamento de Cartão de Crédito*”.

Aduz que “como o contribuinte, no decorrer da ação fiscal, não se manifestou sobre os valores apresentados pela fiscalização em intimações (...) a fiscalização, impossibilitada pela inércia do contribuinte de aferir se as receitas declaradas em GIA já levavam em conta os valores de depósito em conta corrente ou valores recebidos de cartões de crédito, considerará todos os valores acumuladamente como receita omitida pelo contribuinte, e constituirá os créditos tributários referentes ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS”.

Com base nos elementos de prova colhidos, apontou omissão de receitas conforme planilha de fls. 570.

Para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a fiscalização arbitrou o lucro com base na receita, em razão da não apresentação de qualquer documento fiscal ou contábil. O coeficiente de arbitramento adotado foi de 9,6%, por se tratar de restaurante.

A multa aplicada foi qualificada, com a seguinte motivação:

“*O contribuinte declarou à Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo receitas totais de R\$ 3.115.020,97 em 2006 e R\$ 3.422.606,39 em 2007 enquanto que para a Receita Federal do Brasil declarou zero. Também recebeu pagamento por venda através de cartão de crédito os valores de R\$ 2.569.119,03 em 2006 e R\$ 2.692.319,96. Reiteradamente, durante os 24 meses dos anos calendários de 2006 e 2007 o contribuinte, contando com a possibilidade de não ser fiscalizado pela RFB, declarou valores completamente irreais, seja através da DIPJ, DACON ou DCTF. Com estas condutas, o contribuinte praticou atos (...) previstos (...) nos art. 71 e 72 da Lei nº 4502/1964, visando a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.*”

Também foi imposto o agravamento, ao argumento de que “além do descrito acima o contribuinte também não atendeu a nenhuma intimação emitida por esta fiscalização”.

Os autos de infração foram cientificados ao contribuinte por via postal em 28/06/2011.

Com apoio no art. 124 do CTN, a autoridade fiscal lavrou Termos de Sujeição Passiva Solidária contra os sócios e administradores da contribuinte, Francisco Giaffone Neto e Paulo Sérgio Barossi, cientificados por via postal em, respectivamente, 21/07/2011 e 20/07/2011..

A pessoa jurídica apresentou impugnação em 17/08/2011, postulando preliminarmente por sua tempestividade, ao argumento de que, como a empresa não recebeu em seu endereço o Auto de Infração deve ser considerada como data da ciência 20/07/2001, quando o sócio Paulo Sérgio Barossi, recebeu o Termo de Sujeição Passiva Solidária, juntamente com cópia do Termo de Verificação Fiscal e Auto de Infração.

Em seguida, suscita a decadência com relação aos fatos geradores ocorridos antes de julho de 2006.

Ainda em preliminares, alega nulidade das notificações recebidas por pessoas com assinatura de difícil identificação, a não ser algumas recebidas por Antonio Carlos V. da Silva, que nunca fez parte do seu quadro societário ou de funcionários. Afirma que a jurisprudência no sentido de que a entrega da carta no endereço da empresa é suficiente para convalidar comunicação do ato processual não alcança o presente caso, porque não há condições de aplicar a Teoria da Aparência por não se saber quem assinou o aviso de recebimento e se houve mesmo entrega da intimação no endereço da empresa acionada, o que faz gerar dúvida quanto a efetiva validade da intimação.

Na sequência, alega nulidade do auto de infração por infringir o inciso IV do art. 11 do Decreto nº 70.235/72, por não conter assinatura do Delegado da Receita Federal nem constar autorização, de ofício, da mesma autoridade, atribuindo poderes ao fiscal.

Ainda no campo das preliminares, aponta a nulidade do auto de infração por contrariar garantias e princípios constitucionais e o entendimento pacífico do STJ e STF quanto à necessidade de autorização judicial para a quebra do sigilo bancário.

Invoca ainda a nulidade do auto de infração, afirmando que não está lastreado em laudos, planilhas e documentos indispensáveis à comprovação do ilícito.

Diz que “a exigência de recolhimento de tributos arbitrados em virtude de supostas omissões de receita, sem realizar o exame contábil através de levantamento fiscal, análise de planilhas, com fortes e irrefutáveis indícios de sinais de riqueza, implica em clara inversão do ônus da prova, apenas possível em determinadas e restritas hipóteses previamente estabelecidas em lei”.

Aduz que a Fiscalização decidiu pela omissão de receitas balizando-se tão somente na soma aritmética de créditos bancários decorrentes de informações fornecidas pelas administradoras de cartões de crédito, pelos extratos das contas bancárias fornecidos pelas instituições financeiras, e pelo cruzamento de informações prestadas à Secretaria da Fazenda Estadual do Estado de São Paulo e à Secretaria da Receita Federal através das DIPJs 2007 e 2008”. Diz ser inaceitável a atitude da transferência para a contribuinte do ônus de comprovar que os atos da Fiscalização são corretos.

Reclama de cerceamento de defesa por falta de elementos comprobatórios das irregularidades, e realça que não teria levado em conta demais informes da contribuinte, como as DCTF e DACON, pelo que “o Auto de Infração padece de embasamento legal e

fático a lhe dar sustentação, além de claramente caracterizado o desrespeito aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa e da Segurança Jurídica”.

Quanto ao mérito, articula, em síntese, os seguintes argumentos de defesa;

i) O Fisco cometeu equívoco na indicação das bases de cálculo dos tributos lançados, tendo sido ignorados, pela Autoridade Fiscal, os estornos e cancelamentos de vendas que ocorreriam após a efetivação dos créditos nas contas da autuada, bem como “as correspondências que a Defendente recebe das administradoras de cartão de crédito e débito, solicitando cópia do comprovante de determinada venda e informando que o não envio do mesmo implica no débito do valor líquido da venda em seu domicílio bancário ou sua compensação com créditos futuros”; que “*isso ocorre muitas vezes em caso de roubo ou clonagem de cartão de crédito/débito*”, e que “*caso a empresa não localize o comprovante de venda, o valor correspondente é debitado*”, além de existir a cobrança, pelas Administradoras, de uma taxa de média de 2,5% aplicado sobre o valor das compras, motivo pelo qual este valor deve ser deduzido, “*pois não faz parte do valor líquido que é recebido pelo contribuinte*”.

Em relação à movimentação bancária, afirma que não foram consideradas as transferências havidas entre contas da contribuinte, feitas através TED/DOC, que “*depósitos bancários, por si só, não configuram renda*” e que a doutrina e a jurisprudência são unâmes no sentido de que o lançamento do imposto de renda baseado exclusivamente em depósitos bancários, consiste em lançamento ilegítimo.

Diz que o Fisco não provou os valores depositados na conta corrente da Recorrente configura renda e foram por esta consumidos, evidenciando sinais exteriores de riqueza, que o lançamento com base nos depósitos só é admissível quando ficar comprovado o nexo causal entre os depósitos e o fato que represente omissão de rendimento. . Reporta-se a jurisprudência do antigo Tribunal Federal de Recursos e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. ,

Alega que e a fiscalização agiu temerariamente e lavrou o auto de infração sem critério algum e embasada apenas em presunções, eis que simplesmente somou todos os depósitos realizados em suas contas, o que não deve prevalecer.

Requer a conversão do julgamento em diligência, protesta pela juntada de laudo pericial.

Afirma que a legislação vigente determina que, para que a autoridade administrativa possa atuar na forma prevista nos dispositivos legais, há necessidade de (i) haver sinais exteriores de riqueza; (ii) que estes sinais evidenciem a existência de renda auferida ou consumida; (iii) que pelo cotejo entre estes elementos e os declarados pelo contribuinte haja o arbitramento da renda cuja omissão está sendo presumida.

Pondera que, uma vez que não auferiu nem consumiu a renda alegada pela autuação, nem teve aumento patrimonial incompatível com as receitas declaradas, é de se concluir que não ocorreu a obrigação tributária (artigo 114, CTN), e que, estando incorretas as bases de cálculo do IRPJ, PIS, CSLL, Cofins, o auto de infração é improcedente.

Além de contestar a qualificação e o agravamento da multa, afirma que o auditor fiscal vício formal ao somar os percentuais de 150% e 50%, que deveriam resultar em 200%, e não 225%, como aplicado.

Assevera que “ao contrário do que afirma o Fisco, a Defendente em nenhum momento deixou de declarar renda auferida e nunca teve o intuito de fraudar a lei, tendo jamais agido com dolo”. E que não se justificam as multas que lhe foram imputadas, porque a suposta omissão de receita foi apurada unicamente através de quebra de sigilo bancário, prova ilícita por ter sido obtida sem autorização judicial”.

Insiste em que “em momento algum durante o procedimento fiscal, o Sr. Auditor Fiscal de Rendas analisou os livros registros de entrada e saída, de apuração do ICMS, o estoque inicial e final da Defendente, ou seja, não realizou um levantamento fiscal completo capaz de justificar e comprovar a autuação em tela, utilizando- se apenas de prova ilícita, obtida sem autorização judicial, que por si só não demonstrou a suposta omissão de receita”.

Acrescenta que “ainda que assim não fosse remanesce outro empecilho à exigência da multa isolada nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, qual seja, que o dispositivo legal em questão reveste-se de ilegalidade por contrariar dispositivos de legislação hierarquicamente superior, conforme já pacificou a 2ª Câmara do Conselho de Contribuinte”, (Transcreve ementa do Acórdão nº 102-44112, de 22/02/2000 que trata de multa isolada aplicada em auto de infração de pessoa física).

Requeru, afinal, (i) o acolhimento das preliminares, ou, caso entendido de forma diversa, (ii) a conversão do processo em diligência, “para sanar as irregularidades cometidas pelo Fisco”, protestando pela juntada de laudo pericial, caso negado o pedido de diligência, (iii) a procedência da impugnação em sua totalidade, declarando insubsistentes as autuações efetuadas.

Os sujeitos passivos solidários apresentaram impugnações em 17/08/2011, nas quais reprimam as mesmas argumentações expendidas ao longo da contestação da autuada, pessoa jurídica, acrescentando, tão somente, seu entendimento no sentido de que a imputação da sujeição passiva solidária não se sustenta, tendo em vista, no seu dizer literal, que “*a responsabilidade solidária está descrita no artigo 124, do Código Tributário Nacional e através de sua leitura é evidente não existir qualquer compatibilidade com a sujeição passiva solidária atribuída ao Defendente, eis que os sócios administradores do sujeito passivo não se enquadram em nenhum dos incisos existentes na referida norma*”.

Aduzem que o artigo 134 do CTN deve ser interpretado conjuntamente com o artigo 124, e expressou seu entendimento de que só existe solidariedade nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte Nakombi, o que não vem ao caso, já que o sujeito passivo é empresa constituída desde o ano de 1996 e possui sua situação cadastral “ATIVA” perante o Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas (CNPJ)”.

Afirmam que, não havendo um dos requisitos essenciais para caracterização da solidariedade, aos sócios não pode ser estendida obrigação do sujeito passivo principal, eis que este possui plena condição de garantir o débito”.

Ressaltam que o § 1º do art. 134 do CTN prevê somente a aplicação das penalidades moratórias, argumentando que o responsável tributário somente seria atingido pelo atraso no pagamento do tributo e não pelas penalidades decorrentes da infração efetivamente praticada pelo contribuinte, ressalvada a hipótese de incidência de dolo do responsável tributário, que não foi o que ocorreu no caso em tela”.

Requerem, por fim, “a decretação da nulidade dos Termos de Sujeição Passiva Solidária lavrados contra os administradores da autuada, “*tendo em vista a incompatibilidade da regra prevista no artigo 124, c/c artigo 134, do Código Tributário Nacional e a realidade dos fatos*”.

A 4ª Turma de Julgamento da DRJ em Campinas manteve integralmente os lançamentos, em decisão que recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2006, 2007

Provas e Documentos. Oportunidade para Apresentação.

Nos termos da legislação em vigor, a impugnação da exigência, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, instaura a fase litigiosa do procedimento, oportunidade em que devem ser apresentadas, pela defesa, as provas e documentos que entender pertinentes.

Diligência/Perícia. Prescindibilidade.

A conversão do julgamento em diligência ou perícia só se revela necessária para elucidar pontos duvidosos que requeiram conhecimento técnico especializado para o deslinde de questão controversa. Não se justifica a sua realização quando presentes nos autos elementos suficientes a formar a convicção do julgador.

Domicílio Eleito pelo Contribuinte. Notificação por Via Postal. Cabimento e Validade.

Considera-se recebida a correspondência fiscal enviada através de aviso postal, com prova de recebimento, na data de sua entrega no domicílio fiscal eleito pelo próprio contribuinte e constante dos cadastros do Órgão Tributário, confirmado com a assinatura do recebedor, ainda que este não seja o representante legal do destinatário.

Nulidade. Improcedência.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no artigo. 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade do lançamento em questão.

Cerceamento do Direito de Defesa.

Inexiste ofensa ao princípio da ampla defesa e do contraditório quando a contribuinte demonstra ter pleno conhecimento dos fatos imputados pela fiscalização, bem como da legislação tributária aplicável, exercendo seu direito de defesa de forma ampla na impugnação.

Impugnação. Tempestividade.

A apresentação de impugnação depois de vencido o trintídio legal para sua consecução, configura intempestividade, e deve ser declarada a revelia, salvo se caracterizada ou suscitada a tempestividade, como preliminar, como no caso dos autos. Considerando que os sujeitos passivos solidários eleitos pelo Fisco ofertaram impugnações tempestivas e que versaram sobre o mérito dos lançamentos, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário aproveitará à autuada.

Administradores. Sujeição Passiva. Responsabilidade Tributária Solidária.

Correto o procedimento do Fisco em elaborar, contra os administradores do sujeito passivo, quando presentes os pressupostos legais do artigo 124 do CTN, o Termo de Sujeição Passiva Solidária, mormente quando comprovado nos autos o interesse comum dos arrolados, caracterizado este pelo procedimento contumaz de descumprir com as obrigações tributárias em nome da empresa NAKOMBI, mediante comportamento deliberado de manter o total da receita omitida nos anos calendário fiscalizados à margem de qualquer tributação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Decadência. Lançamento por Homologação.

Inexistindo recolhimentos, não sendo os valores devidos declarados em DCTF e constatada a existência de dolo, fraude ou simulação, da qual decorreu a qualificação da multa de ofício, a contagem do prazo decadencial submete-se à regra geral prevista no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, ou seja, flui a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

Constitucionalidade de Lei. Competência do Órgão Administrativo de Julgamento.

O julgamento administrativo está estruturado como uma atividade de controle interno dos atos praticados pela administração tributária, sob o prisma da legalidade, não podendo negar os efeitos à lei vigente, pelo que estaria o Tribunal Administrativo indevidamente substituindo o legislador e usurpando a competência privativa atribuída ao Poder Judiciário.

Prova. Extratos Bancários. Obtenção.

Válida é a prova consistente em informações bancárias requisitadas em absoluta observância das normas de regência e ao amparo da lei, sendo desnecessária prévia autorização judicial.

Multa de Lançamento de Ofício. Qualificação

A multa de lançamento de ofício decorre de expressa determinação legal, e é devida nos casos de falta de pagamento

ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, não cumprindo à administração afastá-la sem lei que assim regulamente, nos termos do art. 97, inciso VI, do CTN. Estando evidenciada nos autos a intenção dolosa da autuada de evitar a ocorrência do fato gerador ou seu conhecimento pela Autoridade Tributária, pela prática reiterada de desviar receitas da tributação, preenchimento das DIPJ dos períodos fiscalizados com valores zerados e descumprimento de outras obrigações acessórias, como não entrega de DCTF e DACON, a aplicação da multa qualificada torna-se imperiosa.

Multa Agravada. Cabimento

Comprovado nos autos o reiterado procedimento da autuada em não atender às intimações lavradas pelo Fisco, omitindo-se completamente em relação às informações que deveria prestar e aos documentos que deveria disponibilizar, cabe o agravamento da multa de ofício qualificada lançada, aumentando-a em 50,00%, ou seja, elevando-a de 150,00% para 225,00%, nos termos do artigo 959, do RIR/1999.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário:

2006, 2007

Omissão de Receitas. Divergência entre a Receita Declarada na DIPJ e a Receita Apurada pelo Fisco na Comparaçāo com as GIA/ICMS/SP

Caracteriza-se como prova direta da omissão de receitas a divergência apurada pelo Fisco na comparação entre a receita declarada pelo sujeito passivo nas DIPJ, com valores totalmente zerados, e o valor de suas receitas, obtido em face das informações prestadas pela própria autuada à Fazenda Estadual de São Paulo, quando do preenchimento das Guias de Informação e Apuração (GIA) do ICMS paulista, mormente quando a fiscalizada não atende às intimações para apresentar seus livros ou sua escrituração de modo a infirmar o trabalho fiscal, sendo lícita a obtenção de tal prova por meio de celebração de convênio de cooperação fiscal entre as Fazendas Públicas.

Omissão de Receitas. Divergência entre a Receita Declarada na DIPJ e a Receita Apurada pelo Fisco na Comparaçāo com as Informações Prestadas pelas Operadoras de Cartões de Crédito nas DECRED

Caracteriza-se como omissão de receitas a divergência apurada pelo Fisco na comparação entre a receita declarada pelo sujeito passivo na DIPJ, com valores totalmente zerados, e o valor de suas receitas, obtido em face das informações prestadas nas DECRED preenchidas e encaminhadas à Receita Federal pelas operadoras de cartões de crédito e que confirmam pagamentos

efetuados à autuada por vendas nesta modalidade, mormente quando a fiscalizada não atende às intimações para apresentar seus livros ou sua escrituração de modo a infirmar o trabalho fiscal.

Omissão de Receitas. Depósitos Bancários de Origem não Comprovada

O artigo 42 da lei 9.430/1996 estabeleceu a presunção legal de que os valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a instituição financeira, de que o titular, regularmente intimado não faça prova de sua origem, por documentação hábil e idônea, serão tributados como receita omitida.

Arbitramento. Cabimento.

A falta de escrituração do Livro Caixa e a sua consequente não apresentação ao Fisco durante o procedimento fiscal, impõe o arbitramento do lucro na forma do artigo 530, inciso III, do RIR/1999, computando-se as receitas omitidas apuradas pela fiscalização na base de cálculo da tributação.

Tributação Reflexa. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL. Contribuição para o Programa de Integração Social PIS. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS.

Na medida em que as exigências reflexas têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada naquele constitui prejulgado na decisão dos autos de infração decorrentes.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente da decisão em 30 de março de 2012, a pessoa jurídica ingressou com recuso em 25 de abril. As pessoas físicas ingressaram com recurso na mesma data, com o mesmo teor das impugnações.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Valmir Sandri, Relator

Recursos tempestivos e assentes em lei. Deles conheço.

Na sua peça recursal os interessados nada aduziram, além do trazido na impugnação, limitando-se a reeditá-la.

Nulidade das intimações

Não se sustenta a alegação de nulidade das notificações recebidas por pessoas não identificadas ou que não faz parte do seu quadro societário ou de funcionários. As intimações foram entregues no domicílio fiscal da contribuinte, assim entendido o postal por ela fornecido para fins cadastrais à administração tributária, rigorosamente de acordo com o que prevê o art. 23 do Decreto nº 70.235/72, caput, inciso II, § 2º, inciso II e § 4º, inciso I.

Além disso, a matéria é objeto da Súmula CARF nº 9, e o art. 72 do Regimento Interno estabelece que a súmula é de observância obrigatória pelos membros do CARF.

Enuncia a súmula:

Súmula CARF nº 9: É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário.

Nulidade do auto de infração: violação ao Decreto nº 70.235/72.

O contribuinte suscita nulidade do auto de infração por violação aos artigos 11 (não conter assinatura do Delegado da Receita Federal nem constar autorização, de ofício, da mesma autoridade, atribuindo poderes ao fiscal) 9º (não estar lastreado em laudos, planilhas e documentos indispensáveis à comprovação do ilícito) do Decreto nº 70.235/72.

O art. 11 do Decreto nº 70.235/72 é impertinente, pois trata dos requisitos da notificação de lançamento, e não do auto de infração, estes previstos no art. 10.

Os procedimentos de fiscalização que, quando constatada irregularidade, resultam em lavratura de auto de infração, são executados por servidor competente (auditor fiscal), por ordem formalizada em Mandado de Procedimento Fiscal. E, conforme registrado no Termo de Início, o procedimento fiscal amparou-se no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 0811300.2010.00393, Código de Acesso 1062690.

A alegação de ausência de laudos, planilhas e documentos indispensáveis à comprovação do ilícito e a questão da inversão do ônus da prova inserem-se no mérito, a ser enfrentado neste voto, oportunamente.

Decadência

A Recorrente suscita a decadência com relação aos fatos geradores ocorridos antes de julho de 2006, alegando ter decorrido mais de cinco anos entre a data do fato gerador e a ciência do lançamento, em 20/07/2011.

A questão da decadência em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação encontra-se pacificada na recente jurisprudência deste CARF que, em comprimento ao art. 62-A do Regimento, acolhe o entendimento expressado no item 1 da ementa da decisão do STJ, na apreciação do REsp nº 973.333-SC, na sistemática de recursos repetitivos, no sentido de que “*O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a*

constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito”.

Portanto, nos casos de tributos que, segundo sua legislação, sujeitam-se a lançamento por homologação, o deslocamento do termo inicial para a regência do art. 173, I, do CTN dá-se ante a ocorrência de uma das seguintes hipóteses: (a) se não tiver havido pagamento antecipado; (ii) se for o caso de dolo, fraude ou simulação.

No presente caso não consta pagamento e, conforme registra o Termo de Verificação Fiscal, as declarações entregues pelo contribuinte encontram-se com os valores “zerados” e não foram entregues DCTF com valores a pagar. Portanto, independentemente da constatação de fraude, dolo ou simulação, a decadência se rege pelo art. 173, I, do CTN, que determina como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Nesse passo, quanto aos fatos geradores ocorridos até junho de 2006, o termo inicial é 1º de janeiro de 2007 e o termo final 31 de dezembro de 2011. Como os lançamentos foram cientificados ao contribuinte em julho de 2011, não estão eles alcançados pela decadência.

Ilicitude das provas

O contribuinte suscita ilegitimidade de obtenção de informações financeiras sem autorização judicial. A respeito, vale lembrar que este tribunal administrativo não tem competência para analisar questões relacionadas à constitucionalidade, cabendo-lhe, exclusivamente, julgar a legalidade do lançamento. E a requisição da movimentação financeira diretamente pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, independentemente de autorização judicial, encontra respaldo legal inciso IV do § 3º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 2001, que excepciona da caracterização de violação do dever de sigilo a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos, entre outros, no artigo 6º, que autoriza o exame de registros referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras pelos agentes fiscais, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso, e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Mérito

Quanto ao mérito, as razões declinadas pela Recorrente (depósito não constitui fato gerador de renda, e o fisco não provou que os depósitos são renda ou foram consumidos, etc.) representam, em síntese, seu inconformismo com a lei. Mas nesse foro só pode ser julgada a adequação do ato administrativo de lançamento à lei, não cabendo julgar a própria lei.

Destaque-se que não são os depósitos que são considerados fato gerador dos tributos, mas sim as receitas omitidas, apuradas pela fiscalização por presunção legal, a partir dos créditos em contas correntes de titularidade da Recorrente, cuja origem não foi comprovada.

A jurisprudência (administrativa e judicial) e a Súmula 182 do TFR, invocadas pela Recorrente, são inaplicáveis, pois tratam de fatos ocorridos antes da edição da Lei nº 9.430/96, cujo artigo 42 instituiu a presunção legal relativa de omissão de receita para 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.

A partir dessa nova norma, ocorrendo a hipótese nela prevista (não comprovação, mediante documentação hábil e idônea, da origem dos recursos utilizados para créditos em conta de depósito ou de investimento de titularidade do contribuinte), a lei tem como indiretamente comprovada a omissão de receita, que autoriza o lançamento de todos os tributos em cuja base de cálculo influencie (IRPJ, CSLL, PIS e Cofins).

O contribuinte só tem uma forma de elidir a presunção legal: mediante a apresentação da prova documental de que os valores creditados não têm origem em receita (mútuos, titularidade de terceiros, etc.) ou, se oriundos de receita, sejam não tributáveis ou já tenham sido tributados.

Tendo a lei instituído a presunção legal, descabe determinar diligência/perícia para produzir a prova cujo ônus é do contribuinte.

Os laudos, planilhas e documentos indispensáveis à comprovação do ilícito que lastreou os lançamentos constam dos autos, e são exatamente os extratos bancários, as planilhas com indicação dos depósitos e intimação para sua comprovação.

Quanto ao dimensionamento da receita omitida, a Recorrente afirma que, em relação à movimentação bancária, não foram consideradas as transferências havidas entre contas de sua titularidade, feitas através TED/DOC, bem como, no que se refere aos cartões de crédito/débito, que alguns depósitos se referem a diversos estornos/cancelamento de vendas após a efetivação do crédito, fazendo referência a procedimento que ocorre quando o cartão é furtado ou clonado.

Sobre as transferências entre contas de sua titularidade, a Recorrente não aponta, objetivamente, quais seriam as transferências desconsideradas, o que impede sua análise. No mais, entendo que o levantamento da receita omitida feito pela autoridade fiscal, merece pequenos reparos. Vejamos:

A fiscalização, com base nos elementos por ela coligidos (extratos bancários, GIAs, informações recebidas de Administradoras de Cartões de Crédito, DIPJs constantes dos sistemas informatizados da Receita Federal), elaborou uma planilha discriminando, em três colunas distintas, os valores correspondentes a receitas declaradas nas GIAs (Receita A), valores recebidos dos cartões de crédito (Receita B) e créditos em conta corrente (receita C) e tomou como receita bruta da empresa os somatórios dessas três colunas, conforme planilha de fls. 570, a seguir reproduzida:

PA	Receita declarada em GIA para o Estado Receita A	Valores Recebidos de Adm. de Cartões de Crédito Receita B	Créditos em Conta Corrente Receita C	Total da Receita Omitida
Jan/06	255.998,07	213.268,51	113.632,27	582.989,85
Fev/06	220.295,21	167.451,08	110.351,88	498.098,17
Mar/06	265.978,85	222.500,78	101.856,79	590.345,42
Abr/06	247.471,07	220.105,31	79.827,97	547.404,35
Mai/06	209.270,21	212.160,69	76.091,78	497.522,68
Jun/06	226.800,60	208.925,05	98.052,50	533.778,15

Jul/06	253.856,63	202.705,79	237.639,51	694.201,93
Ago/06	278.840,92	217.550,29	173.656,22	670.047,43
Set/06	287.052,92	210.445,79	86.355,36	583.854,07
Out/06	291.332,12	244.127,07	88.944,70	624.403,89
Nov/06	290.319,00	226.597,16	148.943,62	665.859,78
Dez/06	287.805,36	223.281,51	220.331,10	731.417,98
Jan/07	290.003,19	242.283,65	74.752,27	607.039,11
Fev/07	249.739,74	205.862,57	40.704,34	496.306,65
Mar/07	314.852,97	213.455,73	63.008,17	591.316,87
Abr/07	282.000,91	244.795,48	46.096,39	572.892,78
Mai/07	280.637,27	237.490,08	37.849,46	555.976,81
Jun/07	282.074,12	209.674,49	37.388,13	529.136,74
Jul/07	264.481,54	232.104,93	200.520,38	697.106,85
Ago/07	309.649,96	220.557,12	30.624,24	560.831,32
Set/07	292.387,89	211.655,46	34.356,73	538.400,08
Out/07	304.257,18	237.208,44	34.921,03	576.386,65
Nov/07	275.485,21	236.178,43	51.890,20	563.553,84
Dez/07	277.036,41	201.053,58	111.323,19	589.413,18
TOTAL	6.537.627,37	6.261.438,99	2.299.127,23	14.098.193,58

Quanto aos valores da coluna intitulada Receita A, trata-se de omissão de receitas apurada por prova direta, as GIAs, nada havendo a reparar.

Quanto os valores constantes da coluna intitulada Receita C correspondem, efetivamente, a omissão de receitas apurada por presunção legal, eis que a contribuinte, regularmente intimada, não comprovou a origem dos recursos utilizados nos créditos.

Contudo, não há prova de que os valores da coluna B representem omissão de receitas passível de ser somada à das outras colunas. Neste caso, o ônus da prova é da fiscalização, pois não existe presunção legal que permita considerar que esses valores não se encontram alcançados pelas receitas declaradas nas GIAs.

Assim dos valores de receita omitida apurados pela autoridade fiscal, devem ser excluídos os valores referentes a recebimentos de cartões de crédito (Receita B).

No que se refere às multas, prevê a Lei nº 9.430/1996:

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

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

II – (...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da

(Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.)

§ 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)

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)."

Antes de analisar a qualificação e o agravamento, observo que é equivocado o entendimento da Recorrente de que, para aplicar a qualificação e o agravamento, a autoridade deveria somar os percentuais de 150% e 50%, resultando em 200%, e não 225%. O agravamento consiste em aumentar em 50% o percentual. Ou seja, somar ao percentual (150%) metade desse percentual (75%), resultando no percentual de 225%.

Portanto, a autoridade não se equivocou quando apurou o percentual da multa que entendeu aplicável.

Passo à análise da qualificação e do agravamento.

A multa aplicada foi qualificada, com a seguinte motivação:

"O contribuinte declarou à Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo receitas totais de R\$ 3.115.020,97 em 2006 e R\$ 3.422.606,39 em 2007 enquanto que para a Receita Federal do Brasil declarou zero". Também recebeu pagamento por venda através de cartão de crédito os valores de R\$ 2.569.119,03 em 2006 e R\$ 2.692.319,96. Reiteradamente, durante os 24 meses dos anos calendários de 2006 e 2007 o contribuinte, contando com a possibilidade de não ser fiscalizado pela RFB, declarou valores completamente irreais, seja através da DIPJ, DACON ou DCTF. Com estas condutas, o contribuinte praticou atos (...) previstos (...) nos art. 71 e 72 da Lei nº 4502/1964, visando a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento."

Portanto, do que consta do TVF, tem-se que a caracterização da fraude, pela autoridade fiscal, teve como fundamento, exclusivamente, a constatação de omissão de receita.

A Súmula CARF nº 14 enuncia:

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.

Assim entendo que não deva prosperar a qualificação da penalidade.

Com relação ao agravamento da multa, o fato que o autoriza é o não atendimento, no prazo assinalado, para *prestar esclarecimentos ou apresentar arquivos de escrituração digital e documentação técnica*.

No caso concreto, a contribuinte foi intimada a apresentar livros e documentos, arquivos digitais e a esclarecer a origem dos recursos utilizados nos depósitos/créditos nas instituições financeiras, e não atendeu a intimação.

O não atendimento para a apresentação de livros, documentos e comprovantes, não se confunde com a prestação de esclarecimentos. Sua não apresentação implica a impossibilidade de apuração do lucro segundo os critérios do lucro real ou do lucro presumido, levando ao arbitramento, mas não caracteriza motivo para agravamento da penalidade.

O não atendimento para a comprovação da origem de valores creditados em contas bancárias de titularidade da interessada implica a presunção legal de omissão de receitas, exatamente como veio a ocorrer no caso vertente, mas não justifica o agravamento da penalidade. Esse, inclusive, o entendimento (unânime) da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, manifestado no Acórdão 9101-00.1615, cuja ementa assenta:

MULTA AGRAVADA NÃO COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS IMPOSSIBILIDADE

Quando se intima o sujeito passivo a apresentar provas que a lei define como de responsabilidade dele e que se consubstanciam nos meios hábeis à conformação ou não da presunção, a não apresentação destas provas tem por única decorrência ter-se por verdade aquilo que a hipótese legal presume, não sendo suficiente para o agravamento da penalidade.

Quanto aos arquivos digitais e documentação técnica (inciso II e III do § 2º do art. 44), a contribuinte foi intimada a apresentar arquivo SINTEGRA e arquivos digitais, *caso mantida escrituração nesta forma*. Não demonstrado que essa era a forma de escrituração mantida pela contribuinte, o não atendimento não autoriza o agravamento.

Portanto, tenho como descabidos a qualificação e o agravamento, devendo a multa ser aplicada no seu percentual normal.

Termos de sujeição passiva solidária.

As pessoas físicas indicadas nos Termos de Sujeição Passiva Solidária contestam a indicação, afirmando que a solidariedade nos termos do art. 124 do CTN não condiz com a realidade dos fatos.

Conforme já tive oportunidade de me expressar em outras oportunidades, o art. 124 do CTN, por si só, não se presta para definir quem é o sujeito passivo, mas apenas determina que, havendo pluralidade de pessoas na condição de sujeito passivo (contribuintes

e/ou responsáveis) de uma mesma obrigação tributária, são elas solidariamente obrigadas. O art. 125 trata dos efeitos da solidariedade.

O aplicador da lei deve, antes, identificar a ocorrência do fato gerador e o sujeito passivo. Havendo mais de uma pessoa em condições de integrarem o polo passivo, ou na qualidade de contribuinte ou de responsável, aplica-se o art. 124, que determina que todas são solidariamente obrigadas, e como a solidariedade (em princípio) não comporta benefício de ordem, o credor pode exigir o crédito de qualquer um deles.

Assim, a imputação da responsabilidade aos sócios administradores deve ser feita a partir do enquadramento em uma das situações previstas nos artigos 129 a 138 do CTN, e só então atribuir-lhes a coobrigação solidária.

Esse também é o entendimento do STJ, conforme decisão unânime da 1ª. Turma, no Ag RG nos EDcla no REsp 1177895/RS, de relatoria do Ministro Luiz Fux:

"Ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. (...)

1. O sujeito passivo da obrigação tributária, que compõe o critério pessoal inserto no consequente da regra matriz de incidência tributária, é a pessoa que juridicamente deve pagar a dívida tributária, seja sua ou de terceiro(s).

2. O artigo 121 do Codex Tributário, elenca o contribuinte e o responsável como sujeitos passivos da obrigação tributária principal, assentando a doutrina que: "Qualquer pessoa colocada por lei na qualidade de devedora da prestação tributária, será sujeito passivo, pouco importando o nome que lhe seja atribuído ou a sua situação de contribuinte ou responsável" (Bernardo Ribeiro de Moraes, in "Compêndio de Direito Tributário", 2º Volume, 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2002, pág. 279).

3. O contribuinte (também denominado, na doutrina, de sujeito passivo direto, devedor direto ou destinatário legal tributário) tem relação causal, direta e pessoal com o pressuposto de fato que origina a obrigação tributária (artigo 121, I, do CTN).

4. Em se tratando do responsável tributário (por alguns chamado sujeito passivo indireto ou devedor indireto), não há ligação direta e pessoal com o fato jurídico tributário, decorrendo o dever jurídico de previsão legal (artigo 121, II, do CTN). Acerca do tema, há doutrina no sentido de que: "... qualquer pessoa obrigada ao pagamento de tributo de que não é o contribuinte de direito figura na condição de responsável tributário. Não vislumbramos qualquer distinção possível na figura do retentor que é, sim, responsável tributário por substituição." (Leandro Paulsen, in "Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência", 8ª ed., Ed. Livraria do Advogado e Escola Superior da Magistratura Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006, pág. 1.000).

5. A responsabilidade tributária por substituição ocorre quando um terceiro, na condição de sujeito passivo por especificação da lei, ostenta a integral responsabilidade pelo quantum devido a título de tributo. "Enquanto nas outras hipóteses permanece a responsabilidade supletiva do contribuinte, aqui o substituto absorve totalmente o debitum, assumindo, na plenitude, os deveres de sujeito passivo, quer os pertinentes à prestação patrimonial, quer os que dizem respeito aos expedientes de caráter instrumental, que a lei costuma chamar de 'obrigações acessórias'. Paralelamente, os direitos porventura advindos do nascimento da obrigação, ingressam no patrimônio jurídico do substituto, que poderá defender suas prerrogativas, administrativa ou judicialmente, formulando impugnações ou recursos, bem como deduzindo suas pretensões em juízo para, sobre elas, obter a prestação jurisdicional do Estado." (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência", Ed. Saraiva, 4^a ed., 2006, São Paulo, págs. 158/177).

6. A responsabilidade tributária, quanto aos seus efeitos, pode ser solidária ou subsidiária (em havendo co-obrigados) e pessoal (quando o contribuinte ou o responsável figura como único sujeito passivo responsável pelo recolhimento da exação).

7. Por oportuno, forçosoressaltar que a solidariedade tributária não é forma de inclusão de terceiro na relação jurídica tributária, mas grau de responsabilidade dos co-obrigados, sejam eles contribuintes ou contribuinte e responsável tributário, vale dizer: a responsabilidade de sujeitos passivos co-obrigados (contribuintes entre si, responsáveis entre si ou contribuinte e responsável) pode ser solidária ou subsidiária (notas de Mizabel Derzi na atualização da obra "Direito Tributário Brasileiro", de Aliomar Baleeiro, 11^a ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2000, pág. 729).

8. O artigo 124, do Codex Tributário, ao tratar da solidariedade na seara tributária, fixa que a mesma não comporta benefício de ordem (parágrafo único) quando se estabeleça entre as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (inciso I) e entre as pessoas expressamente designadas por lei (inciso II), o que importa em evidente tautologia, uma vez que a inaplicabilidade do beneficium excussionis decorre da essência do instituto em tela.

9. Deveras, na obrigação solidária, dessume-se a unicidade da relação tributária em seu polo passivo, autorizando a autoridade administrativa a direcionar-se contra qualquer dos co-obrigados (contribuintes entre si, responsáveis entre si, ou contribuinte e responsável). Nestes casos, qualquer um dos sujeitos passivos elencados na norma respondem in totum et totaliter pela dívida integral.

(...) "(negritos acrescentados)

Também no julgamento do RE 562.276, a Ministra Relatora Ellen Grace se posiciona no mesmo sentido, reproduzindo doutrina de Misabel Derzi:

"Esclarecedora, no ponto, a lição de Misabel Abreu Machado Derzi em nota de atualização à obra do Ministro Aliomar Baleiro, Direito Tributário brasileiro, 11ª Ed., Rio de Janeiro, Forens, p.729:

4. A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, estranha ao Capítulo V, referente à responsabilidade. É que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias . Quando houver mais de um obrigado no polo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, ou contribuinte e responsável, ou apenas uma pluralidade de responsáveis), o legislador terá de definir as relações entre os coobrigados. Se são eles solidariamente obrigados, ou subsidiariamente, com benefício de ordem ou não, etc. A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo."

Aqui destaco que o Termo de Sujeição Passiva Solidária não fica invalidado pelo fato de a autoridade fiscal ter se limitado a citar o art. 124, I, sem indicar o dispositivo que induz à responsabilização. Como é pacífica a jurisprudência do CARF, erro ou omissão na indicação do dispositivo legal não SÃO relevantes, desde que bem descrita a situação que levou à imputação.

A imputação de sujeição passiva solidária está assim motivada:

"(...) no curso da ação fiscal no sujeito passivo, foi constatado que os sócios administradores da empresa, nos anos calendário de 2006 e 2007 declararam, em nome da empresa, à Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo receitas totais (...) enquanto que para a Receita Federal do Brasil declararam em DIPJ valores zerados. Além disso, as administradoras de cartão de crédito declararam..(...) Reiteradamente, durante os 24 meses do ano-calendário de 2006 e 2007 o contribuinte, contando com a possibilidade de não ser fiscalizado pela RFB, declarou valores completamente irreais, seja através da DIPJ, DACON ou DCTF. Com estas condutas, o contribuinte praticou atos que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária (...).

Ante o exposto, restou caracterizada a sujeição passiva solidária nos termos do art. 124 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional)."

Dos fatos descritos se dessume que a autoridade fiscal, embora não tenha mencionado expressamente o dispositivo legal, imputou responsabilidade aos sócios com base no art. 135 do CTN, que atribui responsabilidade pessoal aos sócios e aos gerentes, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de

poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Vê-se que o autuante atribui a responsabilização aos sócios por eles terem declarado, em nome da empresa valores zerados de receitas, enquanto para o Estado declararam valores elevados.

A decisão de primeira instância entendeu correta a atribuição de responsabilidade solidária, em razão do procedimento contumaz de descumprimento das obrigações tributárias da Nakombi, conforme se verifica da ementa:

Administradores. Sujeição Passiva. Responsabilidade Tributária Solidária.

Correto o procedimento do Fisco em elaborar, contra os administradores do sujeito passivo, quando presentes os pressupostos legais do artigo 124 do CTN, o Termo de Sujeição Passiva Solidária, mormente quando comprovado nos autos o interesse comum dos arrolados, caracterizado este pelo procedimento contumaz de descumprir com as obrigações tributárias em nome da empresa NAKOMBI, mediante comportamento deliberado de manter o total da receita omitida nos anos calendário.

No mesmo voto proferido no julgamento do RE 562.276, a Ministra Relatora Ellen Grace elucida:

“O pressuposto de fato ou hipótese de incidência da norma de responsabilidade, no art. 135, III, do CTN, é a prática de atos, por quem esteja na gestão ou representação da sociedade, com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos e que tenham implicado, se não o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias.

A contrario sensu, extraí-se o dever formal implícito cujo descumprimento implica a responsabilidade, qual seja o dever de, na direção, gerência ou representação das pessoas jurídicas de direito privado, agir com zelo, cumprindo a lei e atuando sem extrapolar dos poderes legais e contratuais de gestão, de modo a não cometer ilícitos que acarretem o inadimplemento de obrigações tributárias.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça há muito vem destacando que tais ilícitos, passíveis de serem praticados pelos sócios com poderes de gestão, não se confundem com o simples inadimplemento de tributos por força do risco do negócio, ou seja, com o atraso no pagamento dos tributos (...)"

Os fatos descritos no Termo de Verificação Fiscal, ao meu sentir, não permitem caracterizar o descumprimento, por parte dos sócios, do *dever de, na direção, gerência ou representação das pessoas jurídicas de direito privado, agir com zelo, cumprindo a lei e atuando sem extrapolar dos poderes legais e contratuais de gestão, de modo a não cometer ilícitos que acarretem o inadimplemento de obrigações tributárias*, tal como definido pela Ministra Ellen Grace, razão porque, entendo, não há como manter a responsabilização.

Pelas razões expostas, dou provimento parcial aos recursos para excluir do montante das receitas omitidas, as relacionadas pela autoridade fiscal como informadas pelas

administradoras de cartões de crédito e reduzir a multa a 75%, bem como, excluir a solidariedade tributária dos sócios.

É como voto.

Sala das Sessões, 08 de abril de 2014.

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

CÓPIA

Voto Vencedor

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães – Redator Designado

Em que pese a argumentação expendida pelo Ilustre Relator em seu pronunciamento, o Colegiado decidiu de forma diversa, relativamente à qualificação da multa, o agravamento dessa mesma penalidade e a responsabilidade solidária imputada aos sócios por parte da autoridade fiscal.

QUALIFICAÇÃO E AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO

De início, reputo correto a rejeição consignada pelo Ilustre Relator em relação ao entendimento declinado na peça recursal acerca dos percentuais da multa aplicada. Nesse sentido, integro ao presente pronunciamento o seguinte excerto do voto vencido:

Antes de analisar a qualificação e o agravamento, observo que é equivocado o entendimento da Recorrente de que, para aplicar a qualificação e o agravamento, a autoridade deveria somar os percentuais de 150% e 50%, resultando em 200%, e não 225%. O agravamento consiste em aumentar em 50% o percentual. Ou seja, somar ao percentual (150%) metade desse percentual (75%), resultando no percentual de 225%.

Portanto, a autoridade não se equivocou quando apurou o percentual da multa que entendeu aplicável.

Para o ilustre conselheiro relator, a exasperação da penalidade não poderia subsistir haja vista o disposto na súmula CARF nº 14, cujo enunciado reproduzo abaixo.

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

Entretanto, para o Colegiado, a situação retratada nos autos não é exatamente essa, isto é, não estamos diante de uma “simples” apuração de omissão de receitas.

Com efeito, em conformidade com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 566/573, a fiscalizada, embora tenha informado à Receita Federal que não auferiu receita nos anos de 2006 e de 2007 (declarou receita “ZERO”), ao Fisco estadual declarou receitas totais de R\$ 3.115.020,97 em 2006, e de R\$ 3.422.606,39 em 2007.

À evidência, nessa circunstância, não estamos diante de uma “simples omissão de receitas”, mas, sim, de fato que reflete a intenção deliberada da autuada de agir no sentido de impedir ou retardar o conhecimento por parte do Fisco das suas condições pessoais, mascarando a sua verdadeira capacidade contributiva e, com isso, evitando a incidência tributária.

A conduta, aos olhos do Colegiado, amolda-se, por completo, às disposições do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, norma legal autorizadora da qualificação empreendida pela autoridade fiscal.

Procedente, pois, para o Colegiado, a qualificação da multa de ofício.

No que diz respeito ao agravamento, o entendimento esposado pelo relator original é dirigido no sentido de que ele, o agravamento, só está autorizado na situação em que o contribuinte não atende a intimação, no prazo estabelecido, para prestar esclarecimentos ou apresentar arquivos de escrituração digital e documentação técnica, circunstâncias não vislumbradas nos autos, vez que as intimações visaram a obtenção de livros, documentos, arquivos digitais e a esclarecer a origem dos créditos bancários.

Entretanto, o que as peças reunidas ao processo retratam é o seguinte:

- a) em 29 de novembro de 2010, a Fiscalização, por meio de Termo de Início de Procedimento Fiscal (fls. 03), intimou a contribuinte apresentar livros, extratos bancários e arquivos digitais;
- b) em 12 de janeiro de 2011, a contribuinte foi cientificada de Termo de Intimação (fls. 298/351), por meio do qual a Fiscalização a reintimou a apresentar a documentação requisitada em 29 de novembro de 2010 e a intimou a comprovar a origem dos valores depositados em suas contas bancárias e a apresentar declarações entregues ao Fisco estadual;
- c) reintimações foram formalizadas em 21 de março de 2011 (fls. 352/409) e 08 de junho de 2011 (fls. 410/468);
- d) em 28 de junho de 2011, a contribuinte foi intimada a apresentar cópia do último Balanço Patrimonial e relação dos bens que integravam o seu ativo permanente (fls. 469/470).

Não obstante esse conjunto de intimações, nenhuma, absolutamente nenhuma resposta foi apresentada pela autuada.

Embora entenda que a conduta da contribuinte de simplesmente não se manifestar acerca das solicitações formalizadas pela autoridade, por si só, já daria azo ao agravamento da penalidade, penso que o fato de a fiscalizada não responder à intimação para apresentar os arquivos digitais torna inafastável a sanção em referência.

O parágrafo 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece:

...

§ 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:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

Ora, no presente caso, a contribuinte foi intimada a apresentar os arquivos digitais e a documentação técnica (incisos II e III acima) e nada respondeu.

À evidência, diferentemente do sustentado pelo Ilustre o Relator, não caberia à Fiscalização demonstrar a forma como era mantida a escrituração por parte da fiscalizada, mas, sim, a ela, a fiscalizada, em respeito à autoridade fiscal, ou apresentar os arquivos e documentação requisitados, ou prestar esclarecimentos acerca da eventual não apresentação.

Tenho que, no caso, seja em virtude do disposto no inciso I do parágrafo 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seja em razão do estabelecido nos inciso ii e iii da referida norma, a conduta adotada pela autuada autoriza o agravamento da penalidade.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

O Ilustre Relator, em fundamentada exposição, declina entendimento no sentido de que os autos não reúnem elementos capazes de tornar subsistente a imputação de responsabilidade promovida pela autoridade fiscal.

Em apertada síntese, tal entendimento está amparado nos seguintes aspectos: a) o art. 124 do CTN, por si só, não se presta para definir quem é sujeito passivo; e b) os fatos descritos pela autoridade fiscal não permitem caracterizar o descumprimento, por parte dos sócios do dever de, na direção, gerência ou representação das pessoas jurídicas de direito privado, agir com zelo, cumprindo a lei e atuando sem extrapolar dos poderes legais e contratuais de gestão, de modo a não cometer ilícitos que acarretem o inadimplemento de obrigações tributárias.

No que diz respeito ao item “a” acima, alinho-me ao entendimento do relator de que, de fato, o art. 124 não se presta para definir quem é sujeito passivo, eis que isso é feito pelo art. 121 do mesmo diploma.

O art. 124 do Código Tributário Nacional, abaixo reproduzido, cuida na verdade de estabelecer que, na circunstância em que haja multiplicidade de sujeitos passivos concorrendo na mesma obrigação tributária, eles serão solidariamente obrigados.

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Penso também, na linha do esposado no voto vencido, que a imputação de responsabilidade tributária não fica invalidada pelo fato de a autoridade fiscal não ter sido precisa na indicação do dispositivo legal autorizador de tal providência.

Não obstante, retornando à questão da aplicação do art. 124 do CTN, entendo que o inciso I do referido dispositivo diz respeito à solidariedade das pessoas que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador da obrigação, isto é, dos contribuintes; enquanto o inciso II está relacionado aos responsáveis, ou seja, àqueles que, sem revestir a condição de contribuinte, são obrigados em decorrência de disposição expressa da lei.

Analisando a imputação feita pela Fiscalização, observo que, no presente caso, diferentemente do sustentado pelo Ilustre Conselheiro Relator, não houve a intenção de se imputar “responsabilidade” tributária, mas, sim, sujeição passiva solidária, isto é, para a autoridade autuante, os sócios da fiscalizada, Srs. PAULO SÉRGIO BAROSSI e FRANCISCO GIAFONNE NETO, por serem, conjunta ou isoladamente, responsáveis pela gerência e administração da fiscalizada, participaram diretamente dos fatos motivadores da subtração de receitas à tributação, atraindo, assim, relação pessoal e direta com a situação que constituiu fato gerador da obrigação (auferimento de receitas).

A questão, pois, dirige-se no sentido de se averiguar se, de fato, encontram-se reunidos nos autos elementos capazes de criar a convicção de que os Srs. PAULO SÉRGIO BAROSSI e FRANCISCO GIAFONNE NETO efetivamente atuaram no sentido de concorrer para evitar a incidência tributária.

Penso que não se pode conceber que os referidos sócios da pessoa jurídica fiscalizada, apontados no instrumento contratual como responsáveis pela gerência e administração da sociedade, simplesmente não tivessem qualquer conhecimento acerca da apresentação de declarações à Receita Federal absolutamente “zeradas” e sobre o fato de que nenhum tributo ou contribuição estava sendo recolhido.

A atitude dos referidos sócios de se manterem em silêncio em todo o curso do procedimento de fiscalização e de só comparecer ao processo a partir da instauração da sua fase litigiosa, denota estratégia no sentido de fazer crer que os fatos apurados não eram de conhecimento deles, hipótese que, com a devida venia, revela-se absurda, mormente quando se olha para a natureza da atividade econômica explorada pela pessoa jurídica (COMERCIO DE BAR E LANCHES), que, em regra, exige, para o sucesso do empreendimento, envolvimento direto dos titulares do capital empregado.

Cumpre registrar que ainda que se analise a questão na linha do argumentado no voto vencido, isto é, que, no caso, houve imputação de responsabilidade tributária com suporte nas disposições do art. 135 do CTN, os elementos carreados ao processo, na visão do Colegiado, autorizariam a inclusão dos Srs. PAULO SÉRGIO BAROSSI e FRANCISCO GIAFONNE NETO no pólo passivo da obrigação, vez que patente a atuação dos referidos administradores no sentido de impedir, ou ao menos retardar, a incidência tributária, o que, à evidência, retrata conduta contrária à lei.

Pelas razões expostas, decidiu o Colegiado NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães –

Redator