



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

Processo nº 10882.723724/2016-76
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-002.932 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de julho de 2018
Matéria IRPJ
Recorrente PG MUNDI PAULISTANA LOGÍSTICA DE PRODUTOS DE HIGIENE E LIMPEZA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não sendo comprovado o prejuízo, quando o contribuinte não consegue acessar os autos, via sistema digital da Receita Federal do Brasil, mas apresenta Impugnação administrativa combatendo todos os pontos da autuação, não há que se falar em cerceamento de defesa.

LUCRO ARBITRADO. MEDIDA EXCEPCIONAL.

O arbitramento do lucro é medida excepcional e só se aplica nas restritas hipóteses elencadas na legislação. Como regra, deve-se apurar eventuais tributos devidos de acordo com a opção do contribuinte de tributação para o referido ano-calendário. Contudo, sendo declaradas como imprestáveis as demonstrações contábeis da entidade, a lei impõe à fiscalização que a apuração seja feita pelo lucro arbitrado.

PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS. MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA SEM COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS.

O art. 42 da Lei nº 9.430/1996 presume como omissão de receitas a falta de comprovação da origem dos depósitos bancários. Por se tratar de uma presunção relativa, caso comprovada a origem, pelo contribuinte, aquela presunção é afastada. É dever do contribuinte, contudo, essa comprovação, que deve ser feita através de documentação hábil e idônea. Correto o lançamento fundado na insuficiência de comprovação da origem dos depósitos bancários.

MULTA AGRAVADA E ARBITRAMENTO

Sendo demonstrado que o motivo para o agravamento da multa de ofício não se confunde com a motivação para o arbitramento do lucro, admite-se a aplicação da multa agravada em concomitância com o arbitramento.

MULTA AGRAVADA

Tendo em vista o disposto no artigo 44, § 2º, inciso I da Lei nº 9.430/1996, admite-se o agravamento da multa quando o contribuinte deixar de atender as intimações da fiscalização de forma reiterada.

MULTA QUALIFICADA.

Sendo comprovadas condutas e omissões dolosas do contribuinte no sentido que preconiza o artigo 71, da Lei 4.502/64, no intuito de impedir o conhecimento, pela autoridade fazendária, do nascimento da obrigação tributária, deve ser mantida a qualificação da multa de ofício, nos termos definidos pela legislação.

DO CARÁTER CONFISCATÓRIO E IRRAZOÁVEL DA PENALIDADE APLICADA.

Nos termos da súmula nº 02 do CARF, este colegiado não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, inclusive aquelas que tratam de penalidades.

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA - ARTIGO 124, INCISO I DO CTN.

Para imputação de responsabilidade com base no artigo 124, inciso I do CTN, cabe à fiscalização demonstrar que as pessoas jurídicas, sócias do contribuinte principal, participaram do nascimento da obrigação tributária constituída no Auto de Infração e tinha interesse em comum.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUJEIÇÃO PASSIVA. SÓCIOS ADMINISTRADORES.

Constatada a prática de atos praticados pelos administradores com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos definidos no artigo 135 do Código Tributário Nacional, que dão origem ao nascimento de obrigação tributária, àqueles administradores deve ser imputada a responsabilidade pessoal pelo pagamento do crédito tributário.

RESPONSABILIDADE. VÍCIO AUTUAÇÃO.

A errônea indicação dos dispositivos legais infringidos é defeito grave que configura vício material do lançamento por falta de motivação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte; por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário das responsáveis solidárias Ecco Mais Empreendimentos e Participações Ltda. e Efikanove Empreendimentos e Participações Ltda, votando pelas conclusões os conselheiros Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Paulo Henrique Silva Figueiredo e Luiz Tadeu Matosinho Machado; por unanimidade de votos, em negar provimento do recurso voluntário do responsável solidário Flávio Teixeira da Costa e; por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário do responsável solidário Wilson Roberto Bigarella, vencida a conselheira Maria Lucia Miceli,

tendo votado pelas conclusões do relator, quanto a este último ponto, os conselheiros Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lucia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias, Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado em face do contribuinte principal PG Mundi Paulistana Logística de Produtos de Higiene e Limpeza Ltda., ora Recorrente, que, no período autuado (ano calendário de 2012) era optante pelo regime de tributação pelo lucro real. No referido Auto de Infração, após declarar as demonstrações contábeis como imprestáveis, a fiscalização constituiu créditos tributários, pelo lucro arbitrado, tendo em vista a constatação de que (i) houve falta ou insuficiência de recolhimento dos tributos e (ii) que houve omissão de receitas com base na análise dos depósitos bancários de titularidade do contribuinte.

Além da constituição de ofício do IRPJ e tributos reflexos (CSLL, contribuição ao PIS e COFINS), a fiscalização também apontou a responsabilidade tributária para pagamento dos débitos das PJ's sócias do contribuinte (Ecoo Mais Empreendimentos e Participações Ltda. e Efikanove Empreendimentos e Participações Ltda.), de seu administrador (Flávio Teixeira da Costa) e do contador responsável pelas demonstrações contábeis da empresa no período (Wilson Roberto Bigarella).

Quando do recebimento do Auto de Infração, os sujeitos passivos indicados na autuação apresentaram Impugnação Administrativa conjunta, cujos argumentos foram bem sintetizados no acórdão recorrido proferido pela DRJ de Ribeirão Preto, *in verbis*:

3.A. PRELIMINAR DE MÉRITO: NULIDADE EM RAZÃO DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Inicialmente, afirmam as impugnantes que os documentos utilizados pela Fiscalização para amparar a autuação não foram anexados ao Termo de Verificação Fiscal encaminhado aos Impugnantes. Explicam que acessou seu domicílio tributário eletrônico (portal e-CAC), selecionando o processo administrativo em epígrafe no rol de processos eletrônicos dos quais é parte interessada. Contudo, houve surpresa ao notar que estava impossibilitada a consulta dos documentos relativos a esse processo administrativo, já que os botões “obter cópia para

impressão do documento” e “obter cópia integral do processo” não estavam disponíveis para seleção.

Acrescentam (fls. 1092/1093):

3.A.3. [...]Vale dizer, de que modo podem os Impugnantes oferecer contraprovas aos depósitos apontados pela Fiscalização como indícios de omissão de rendimentos, revelando sua origem, se aos Impugnantes é vedado acessar a íntegra do processo administrativo e os documentos a ele anexados?!

3.A.4 Igualmente, como podem os Impugnantes se certificarem da certeza e relevância das NF-e utilizadas pelos agentes fiscais para fixarem a chamada “receita conhecida”, para fins de arbitramento do lucro da PG Mundi, se o acervo probatório produzido pela Fiscalização não lhes foi disponibilizado para consulta?

3.A.5. Fica nítido que a RFB não respeitou os direitos dos Impugnantes à ampla defesa, ao devido processo legal e à publicidade dos atos processuais, constitucionalmente assegurados no âmbito do processo administrativo. [...]Concluem então que estou demonstrado que a RFB impediu o acesso da PG Mundi à íntegra deste processo administrativo, como comprovam as imagens colacionadas.

3.B. O ARBITRAMENTO INDEVIDO DO LUCRO AUFERIDO PELA PG MUNDI E A SUFICIÊNCIA DE SUA CONTABILIDADE.

Explicam que a Autoridade Fiscal considerou imprestável a contabilidade, lançando os tributos a partir do arbitramento do lucro. Reconhecem a existência de erros na contabilidade da PG MUNDI, porém defende que estes erros não tornam a escrita contábil integralmente imprestável, tampouco justificam a adoção do arbitramento como única forma possível de se apurar suas receitas, seu lucro e os tributos devidos no curso do ano-calendário 2012.

Realçam que todas as informações relativas aos custos e despesas incorridas foram devidamente prestadas ao Fisco em seu SPED. Por ser empresa optante pelo Lucro Real, as despesas e custos suportados no curso do ano-calendário 2012 não poderiam ter sido desconsiderados, até mesmo quando todos esses números estavam disponíveis à Fiscalização quando da lavratura do auto de infração.

Acrescentam que os erros cometidos na escrituração fiscal não a tornam imprestável. Vale dizer, se os custos e despesas foram informados pela empresa e se suas receitas e compras (entradas) também eram de conhecimento da Fiscalização, era dever dos agentes fiscais fazer uma nova apuração do Lucro Real, notadamente quando a perseguição da verdade real é princípio que norteia a atuação da Administração Pública e o processo administrativo fiscal.

Enfatizam ainda que o arbitramento é procedimento que deve ser adotado pela Administração Pública em última hipótese, apenas

quando a Fiscalização não dispuser de outros meios e opções para apurar a base de cálculo dos tributos incidentes sobre as receitas e lucro. Entretanto, esta não é a hipótese destes autos, já que todas as informações relativas às receitas, custos e despesas estiveram disponíveis à RFB ou foram por esta obtida no curso do procedimento de Fiscalização pelo SPED e DIPJ (retificada).

Apontam jurisprudência do CARF, sublinhando (fl. 1095);

[...] Se a receita considerada omitida em decorrência da presunção por não comprovação da origem de depósitos bancários representar parte significativa da receita total, seguramente a adoção do arbitramento do lucro (com coeficiente agravado em 20%), pode-se afirmar que penaliza o contribuinte.

Afirmam que é o caso dos autos: “[...] a receita supostamente omitida pela PG Mundi foi apurada no curso da Fiscalização após a análise de (i) NF-e emitidas pela empresa e (ii) depósitos bancários não contabilizados, [...]”.

Argumentam ainda que, conforme tabelas colacionadas pela Fiscalização no auto de infração, a receita total apurada pela RFB com base nas NF-e emitidas pela PG Mundi montou em R\$ 460.316.113,08. Por sua vez, o saldo relativo a depósitos bancários de origem não comprovada totalizou R\$ 437.951.871,00. Ou seja, a receita total apurada com base nas NF-e é maior do que o total de movimentação bancária, e ainda assim a RFB enxergou omissão de receitas com base na movimentação bancária. Flagrantemente predatório o arbitramento adotado pela RFB, ainda mais quando o valor movimentado é literalmente quase o mesmo do total das notas fiscais de vendas da PG Mundi.

Concluem então (fl. 1096):

3.B.12. No caso em julgamento, todavia, não houve atividade fiscalizatória rigorosa. O que se teve, na realidade, foi uma análise sumária de toda a realidade da empresa, baseada quase que exclusivamente nas NF-e emitidas e nas informações prestadas pelas instituições financeiras. Os agentes fiscais não se debruçaram sobre os documentos contábeis e fiscais da PG Mundi, tendo, na realidade, ignorado por completo as informações disponíveis no SPED da companhia, que revelava valiosas informações sobre custos e despesas incorridas no ano calendário 2012 para fins de apuração do Lucro Real e demonstrava a ocorrência de prejuízo em 2012, o que eliminaria a tributação de IRPJ e CSLL lançados.

3.C. OS ERROS NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS TRIBUTOS LANÇADOS POR ARBITRAMENTO E A MÁ-FÉ DE QUE SE IMBUÍRAM OS AGENTES FISCAIS Expõem que a Fiscalização alegou ter excluído as vendas canceladas, as devoluções de mercadorias e o ICMS Substituição Tributária das receitas operacionais (apuradas conforme NF-e identificadas pela própria RFB). Contudo, houve surpresa ao cotejarem os números apontados pela RFB na autuação com a contabilidade

(que não era imprestável) da PG Mundi. Excluindo-se as vendas canceladas, as devoluções de mercadorias e o ICMS Substituição Tributária da receita operacional da PG Mundi, chega-se a um total tributável de R\$ 409.087.406,29, conforme demonstrado no quadro abaixo:

(...)

Afirmam que se a Fiscalização tivesse excluído, a receita bruta total jamais chegaria aos R\$ 460 milhões, isso sem mencionar as bonificações, que montaram em R\$15.972.671,95 no ano calendário 2012 e que, se consideradas, reduziriam substancialmente a base de cálculo do PIS e da COFINS lançados no auto de infração.

Salientam que outro erro crasso guarda relação com os depósitos de origem não comprovada e sua “agregação” à base equivocadamente arbitrada. Explicam que o total de depósitos de origem não comprovada identificado pela RFB montou em R\$ 437.951.871,00, ao passo que o total de receitas informado em NF-e totalizou R\$ 460.316.113,08. Realçam que essa diferença de pouco mais de R\$ 22 milhões se transformou em mais de R\$ 26 milhões de reais. Argumentam que esse ilusionismo é fruto da adoção de um critério equivocado, facilmente identificável a partir da análise da planilha colacionada pela RFB às fls. 35 do auto de infração.

Explicam que a RFB decidiu fazer uma conciliação “mês a mês” dos depósitos de origem não comprovada com as NF-e. Defendem que esse critério (equivocado)

se mostrou mais conveniente à RFB, já que “saldos credores” de depósitos de um mês não compensariam “saldos devedores” de meses seguintes, aumentando ficticiamente a receita presumidamente omitida decorrente dos depósitos de origem não comprovada.

Arrematam:

3.C.10. Isso porque, como visto, é matematicamente impossível que um saldo de pouco mais de R\$ 22 milhões se transforme em uma diferença de mais de R\$ 26 milhões quando a esse saldo não foi somado nenhum valor adicional. Além do mais, nada mais corriqueiro e comum que uma empresa que explore a atividade de revenda de produtos contrate com seus clientes para receber o preço de venda parceladamente ou a prazo, levando a algum descasamento entre as datas de emissão da nota fiscal e a entrada do dinheiro no caixa (banco), seja por vendas a prazo ou mesmo uma eventual inadimplência. Logo, inadmissível que prevaleça a matemática “criativa” adotada pelos agentes fiscais para criar uma omissão de receitas baseada na movimentação bancária.

3.C.11. É indiscutível que esse erro de critério demanda a anulação do auto de infração.

3.D. DA CORRETA APURAÇÃO DOS IMPOSTOS SEM O ARBRITAMENTO INDEVIDO Explicam os interessados que considerando as receitas, compras e despesas constantes do

SPED e DIPJ Retificadora, de forma bastante grosseira, teríamos como bases de cálculos para os tributos lançados nesse Auto de Infração os valores conforme tabelas apresentadas nas fls. 1098/1100.

Afiançam que as diferenças entre os tributos lançados pela Fiscalização com base no arbitramento indevido das bases de cálculo da PG Mundi e os valores efetivamente apurados pela empresa a partir de suas receitas, despesas e custos incorridos no ano-calendário 2012 são enormes: (i) no caso do PIS e COFINS as diferenças são de quase duas vezes e meia o valor autuado contra o valor devido e (ii) no caso do IRPJ e CSLL são totais, já que a PG Mundi apurou prejuízo e não lucro nesse exercício, sendo indevidos quaisquer valores à RFB.

4. IMPOSSIBILIDADE DE SE RESPONSABILIZAR SOLIDARIAMENTE AS SÓCIAS ECCO E EFIKANOVE E O SR. FLAVIO PELOS SUPOSTOS DÉBITOS LANÇADOS CONTRA A PG MUNDI.

Ponderam que ao tratar dos fundamentos pelos quais estendeu a responsabilidade a esses terceiros, a Fiscalização não foi clara sobre qual seria o dispositivo legal que fundamentaria sua pretensão.

Explicam que iniciando a análise do tópico pela extensão da responsabilidade ao Sr. Flávio, destacamos que os agentes fiscais procuraram enquadrá-lo no polo passivo do auto de infração com base nos artigos 124, I e 135, do CTN.

Especificamente no tocante à invocação do artigo 124, I, do CTN, registram que a interpretação que a Fiscalização atribui ao dispositivo é equivocada, já que o suposto interesse do Sr. Flávio nas condutas praticadas pela PG Mundi jamais poderia se equiparar ao “interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação tributária”.

Argumentam que o artigo 124, I, do CTN, não trata de qualquer “interesse comum”, e sim apenas do interesse daquele que é titular dos direitos e deveres adquiridos diretamente na “situação que constitui fato gerador da obrigação”, sem que, para tanto, tenha ocorrido qualquer transferência jurídica inter partes desses direitos e deveres.

Apontam doutrina de MARCOS VINÍCIUS NEDER, no sentido que para haver interesse comum, há de se identificar direitos e deveres comuns que se irradiam dessa relação jurídica.

Na mesma linha de raciocínio, destacam o entendimento de Fábio Pallaretti Calcini que ensina que interesse comum na ocorrência do fato gerador tributário da obrigação principal demanda basicamente um interesse jurídico e não meramente fático, econômico, social, além de necessitar que as pessoas participem do fato jurídico tributário não estejam em situação oposta no ato.

Apresentou jurisprudência do STJ, grifando que “deve ocorrer interesse comum das pessoas que participam da situação que origina o fato gerador”. Acrescentam que o STJ pacificou o entendimento de que o mero “interesse econômico” em uma relação jurídica é insuficiente para caracterizar o “interesse comum”, previsto no artigo 124, I, do CTN, sublinhando “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”.

Acentuam que a Fiscalização se restringiu a fazer meras ilações sobre a ocorrência de sonegação, fraude e simulação nas condutas da PG Mundi, sem, contudo, demonstrar qual teria sido o interesse jurídico do Sr. Flávio nessa fictícia fraude, tampouco sua participação direta (ou indireta) nas condutas supostamente ilegais. Desse modo, alegam que os agentes fiscais sustentaram toda sua tese no suposto interesse econômico do Sr. Flávio na pseudo-fraude narrada na autuação, tese já rechaçada pelo STJ em repetidos julgados sobre a matéria.

Quanto à responsabilização pessoal, feita com base no artigo 135, do CTN, argumentam que somente se admite a responsabilização dos sócios e administradores na hipótese de restar comprovado que estes praticaram atos com excesso de poderes ou em violação à lei ou contrato social. Frisam que a comprovação exigida pelo artigo 135, do CTN não admite presunção, sendo necessário que a Fiscalização demonstre e comprove a existência de nexo causal entre as condutas da PG Mundi e de seu administrador na prática da infração supostamente identificada – o que, inclusive, não se afigura, já que, quando questionada no curso do procedimento de fiscalização, a PG Mundi tratou de apresentar todos os documentos e informações que foram solicitados, tendo, inclusive, retificado sua DIPJ, a pedido da fiscalização, para que sua situação fiscal efetiva fosse devidamente demonstrada à RFB espelhasse as informações do SPED. Realçam “erro é algo bem diverso de fraude”. Ao retificar a DIPJ, sustentam que a PG Mundi corrigiu a única informação destoante da realidade contábil, suprimindo assim o elemento omissivo nas suas informações fiscais, e demonstrando a toda evidência a sua total boa-fé e intenção de corrigir os erros existentes.

Expõem jurisprudência da Corte Superior, no sentido que a responsabilidade pessoal dos sócios e administradores das pessoas jurídicas exige a prévia comprovação, pelo Fisco, da prática dolosa de atos em violação à lei ou com excesso de poderes fixados em contrato social.

Enfatizam que no presente caso nada disso foi realizado pela Fiscalização, que se restringiu a fazer meras ilações sobre a ocorrência de sonegação, fraude e simulação nas condutas da PG Mundi, sem, contudo, demonstrar qual teria sido o ato de seu administrador passível de responsabilizá-lo. Além disso, em nenhum momento do AIIM a Fiscalização traçou uma linha sequer sobre qual teria sido o papel do Sr. Flávio em toda a sua narrativa.

5. IMPOSSIBILIDADE DE SE RESPONSABILIZAR SOLIDARIAMENTE O SR. WILSON PELOS SUPOSTOS DÉBITOS LANÇADOS CONTRA A PG MUNDI.

Explicam que o contador Wilson, por ser terceirizado, preenchia e entregava as declarações contábeis e fiscais com base nas informações que lhe eram fornecidas, não sendo razoável que se admita possa a Fiscalização incluí-lo como participe de uma dita fraude sem que haja elementos concretos de sua participação na suposta fraude, com fundamento no art. 124, I do CTN. Ou seja, para os agentes fiscais, haveria provas ou elementos indiciários suficientes para se presumir a existência de um interesse jurídico comum entre o contador terceirizado da PG Mundi e a empresa na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária.

Indagam : de que forma um contador terceirizado poderia possuir interesse jurídico comum com a pessoa jurídica no não recolhimento, ou no recolhimento a menor, de tributos? Não há provas ou indícios de que o contador possuiu interesse jurídico comum com a PG Mundi nas condutas.

Argumentam:

5.5. Nas palavras dos agentes fiscais, o Sr. Wilson teria realizado “manobras contábeis que acabaram por tornar imprestável a contabilidade do contribuinte”, tendo viabilizado “esquema fraudulento que culminou por fraudar o fisco federal em milhões de reais”. Não fosse o suficiente, arrematam os agentes fiscais: “seu conhecimento técnico contábil foi condição sine qua non para execução da manobra que veio desfigurar a contabilização da movimentação financeira da empresa, numa tentativa de elidir o fisco”.

[...]

*5.7. Ao contrário do que alega a Fiscalização, não houve desfiguração da contabilidade da PG Mundi, tampouco manobras contábeis ou esquema fraudulento. Houve, quando muito, erros de preenchimento de declarações contábeis e fiscais que, quando identificados, **foram prontamente retificados pela PG Mundi em DIPJ e comunicados aos agentes fiscais no curso do procedimento de fiscalização.** Novamente: erro não se confunde com fraude, sendo que quem fraudava não colabora com a fiscalização, mas dela se esquivava.*

[...]5.9. [...] a Fiscalização não conseguiu demonstrar que o Sr. Wilson teria enriquecido com as condutas supostamente ilícitas praticadas pela PG Mundi.

5.10. De rigor, portanto, que seja afastada a responsabilidade solidária do Sr.

Wilson, já que ausentes os requisitos necessários à sua responsabilização com fulcro no artigo 124, I, do CTN.

6. MULTA 6.A. IMPOSSIBILIDADE DE SE APLICAR CUMULATIVAMENTE O ARBITRAMENTO DO LUCRO E A MULTA QUALIFICADA E AGRAVADA.

Citam jurisprudência do CARF no sentido que nos autos no qual o fundamento para a qualificação da multa de ofício aplicada é o mesmo utilizado para a aplicação do arbitramento da base de cálculo, inviável se verifica a sua manutenção (da multa de ofício), evitando-se, assim, a aplicação da dupla penalidade pelas mesmas razões.

Grifa trecho do voto condutor, conforme transcrito abaixo:

[...] a autoridade fiscal adotou o procedimento específico de arbitramento da base de cálculo, o que, só por si, já representa efetivo agravamento na apuração do montante, nos termos até então aqui admitidos. Ocorre que, sendo esse o fundamento para a aplicação do arbitramento pretendido, efetivamente, não pode, também por essa razão, ser mantida a qualificação da multa aplicada, sob pena de se estar a admitir, aqui, a aplicação de dupla penalidade pela mesma falta.

[...]Apontam diversos outros julgados quanto ao Agravamento da Multa:

MULTA AGRAVADA RECUSA NA APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS ARBITRAMENTO DO LUCRO IMPOSSIBILIDADE DE SUA CUMULAÇÃO. O agravamento da multa de ofício de 75% para 112,5%, com fundamento na falta de apresentação de livros e documentos não pode prosperar, apesar do arbitramento do lucro justificado na falta de apresentação dos livros e documentos. A recusa do contribuinte justificada na ausência dos documentos enseja o arbitramento, mas não a majoração da penalidade. (CARF; Acórdão nº 9101-001.943; Câmara Superior de Recursos Fiscais; Rel. Valmar Fonseca de Menezes; publicado em 23.04.2015)

(...) MULTA AGRAVADA DE 225%. IMPROCEDÊNCIA. Ainda que o contribuinte não tenha apresentado os documentos solicitados pela fiscalização, deve-se afastar a multa agravada quando constatado que tal circunstância não obstaculizou, de forma direta, a definição da base de cálculo dos tributos lançados, notadamente quando houve arbitramento do lucro e não se encontra, nos autos, intimação específica para prestar esclarecimentos” (CARF; Acórdão nº 1201-001.437; Primeira Seção, Segunda Câmara, Primeira Turma; Rel. Roberto Caparroz de Almeida; publicado em 20.06.2016)

“MULTA AGRAVADA POR FALTA DE ENTREGA DE DOCUMENTOS.

LUCRO ARBITRADO PELA NÃO APRESENTAÇÃO DOS REGISTROS CONTÁBEIS. NORMAS QUE DEVEM SER INTERPRETADAS DE FORMA CONJUGADAS. A não apresentação de documentos necessários à demonstração do lucro real tem como consequência o arbitramento nos termos do artigo 148 do CTN e artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995. Contudo, uma vez arbitrado o lucro pela falta de apresentação

dos documentos exigidos, não cabe o agravamento da multa. A mesma circunstância que caracteriza um fato típico não pode ser, ao mesmo tempo, causa de aumento da reprimenda prevista para o próprio fato típico. Para a não apresentação dos livros e demais documentos necessários à apuração do lucro real a consequência é a exigência dos tributos de forma arbitrada, não cabendo exigir, concomitantemente, o agravamento da multa pela não apresentação de documentos. Ademais, o agravamento da multa só é cabível quando a autoridade fiscal não dispõe de meios para obter as informações de que necessita e o contribuinte nega-se em fornecê-las. Nos casos de omissão de receitas constatadas a partir das GLAS do ICMS, que caracterizam informações hábeis para lastrear lançamento de crédito tributário, à semelhança dos depósitos bancários de origem não comprovada, a autoridade fiscal já dispõe dos meios para efetuar o lançamento. A omissão quanto ao esclarecimento da origem dos valores tem como consequência a presunção de omissão de receita e não o agravamento da multa”. (CARF; Acórdão nº 1402-001.416; Rel. Moisés Giacomelli Nunes da Silva; julgamento em 10.07.2013)

[...]Desse modo defendem que como se extrai dos arestos indicados acima, é defeso à Fiscalização adotar o procedimento de arbitramento das bases de cálculo dos tributos lançados e, concomitantemente, aplicar multa agravada contra o contribuinte. Pelo contrário. A cumulação da multa agravada com o arbitramento somente é admissível nos casos em que restar comprovado o efetivo embargo à Fiscalização, algo que nitidamente não ocorreu no caso sub judice, já que as intimações expedidas contra a PG Mundi foram devidamente atendidas.

Acrescentam que o procedimento de arbitramento já é uma penalidade imposta ao contribuinte sempre que sua contabilidade for imprestável e incapaz de trazer à Fiscalização os elementos mínimos necessários à apuração do quantum debeatur tributário. Daí a razão pela qual os tribunais pátrios rechaçam a cumulação da penalidade de multa agravada com o arbitramento nos casos em que as autoridades fiscais não demonstrarem a ocorrência de embargo à fiscalização; trata-se de uma forma de vedação ao bis in idem.

Concluem então ser imperioso que se afaste a aplicação da multa agravada no caso em tela, já que, além de desproporcional e confiscatória (como será exposto mais adiante), sua aplicação em conjunto com o arbitramento é inadmissível neste caso, dada a carência de provas ou indícios mínimos da ocorrência de embargo à fiscalização pelos Impugnantes.

6.B. A FALTA DE FUNDAMENTO PARA APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA E AGRAVADA: A PG MUNDI ATENDEU ÀS INTIMAÇÕES, PRESTOU ESCLARECIMENTOS E FORNECEU DOCUMENTOS À FISCALIZAÇÃO.

Sustentam que a PG Mundi atendeu às intimações que lhe foram expedidas no curso do procedimento fiscalizatório, o que impede o agravamento da multa. Desse modo, há a falta de fundamento para o agravamento da multa feito pela RFB com base no artigo 44, §§ 2º, da Lei nº 9.430/96. Não atender à fiscalização não se confunde com não a convencer das suas razões. Em outras palavras, não se pode admitir o agravamento da multa unicamente porque a PG Mundi não trouxe documentos e informações capazes de convencer os agentes fiscais de que não teria ocorrido infrações tributárias.

Apontam jurisprudência do CARF no sentido que ainda que o contribuinte não tenha apresentado todos os dados solicitados pela fiscalização, deve-se afastar a multa agravada quando constatado que o Contribuinte não deixou de atender a intimação específica para prestar esclarecimentos, que deve ser expressamente formulada durante os trabalhos de auditoria.

Argumentam, outrossim, de acordo com a jurisprudência do CARF, a qualificação da multa somente é admitida mediante comprovação clara e congruente do intuito de fraude, revelado em condutas dolosas praticadas pelo contribuinte com o ímpeto de reduzir ou mitigar ilegalmente a carga tributária à qual está sujeito.

Alegam:

6.B.8. Como visto, a RFB lavrou este auto de infração a partir da constatação da existência de erros no preenchimento das declarações contábeis e fiscais da PG Mundi e, em razão disso, presumiram os agentes fiscais que os Impugnantes teriam praticado atos fraudulentos, com vistas à sonegação tributária.

6.B.9. Deixando de lado todas as incongruências dessa ficção tributária aventada pela Fiscalização, fato é que nenhuma prova ou elementos indiciários foram trazidos aos autos pelos agentes fiscais suficientes para, no mínimo, fazer nascer uma simples presunção verossímil da dita fraude ou sonegação. Inclusive, a entrega de DIPJs zeradas pelos contribuintes não é fato suficiente a ensejar a qualificação da multa, consoante jurisprudência dominante do CARF, exemplificada pela ementa transcrita a seguir: “(...) A mera ausência de apresentação de documentos pela contribuinte, postura essa que motivou o próprio arbitramento, não é suficiente para demonstrar a prática de ato doloso que configure sonegação, fraude ou conluio. A apresentação de DIPJ com campos “zerados” também não é suficiente para justificar a aplicação da gravosa multa de ofício qualificada, pois não comprova a intenção de reduzir ou evitar o recolhimento dos tributos. (CARF; Acórdão nº 1103-001.063; Primeira Seção, Primeira Câmara, Terceira Turma Ordinária; rel. Bruno Ferreira Martins Vasconcelos; julgamento em 03.06.2014).

[...]6.B.11. Aliás, outra prova da absoluta postura enviesada da RFB reside na exigência de multa qualificada e agravada, mesmo tendo concedido à PG Mundi prazo para retificar sua DIPJ no curso do procedimento fiscalizatório (o que foi prontamente atendido pela empresa). O procedimento de

fiscalização não pode ser tratado pela Administração Pública como se um jogo fosse; os agentes fiscais não podem abrir mão da lisura unicamente para brincar de “gato e rato” com a empresa, concedendo-lhe prazo para retificar suas declarações para, ato imediatamente contínuo, desconsiderar as retificações, aponta-las como irrelevantes para elidir uma suposta (e inexistente) má-fé e, finalmente, aplicar multa qualificada e agravada contra a empresa.

[...]6.B.13. Por fim, mister destacar que, na disciplina do artigo 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99, os atos administrativos devem ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos que o sustentam, sendo imperioso que a motivação seja “explícita, clara e congruente”. No caso ora em julgamento, não se nota a clareza nem a congruência entre a dita motivação do ato e seu resultado. O AIIM não permite ao intérprete visualizar, com clareza, quais teriam sido as condutas praticadas pelos Impugnantes capazes de revelar meros indícios de um dolo específico para a fraude aventada.

6.B.14. Por derradeiro, há de se ter em mente que carece de juridicidade a transposição de penalidade em matéria tributária. Ainda que a lei possa eventualmente transferir a obrigação tributária de uma pessoa a outra, a infração tributária é uma obrigação pessoal do infrator e que se não pode ser transportada de uma pessoa a outra, ante a pessoalidade das multas punitivas.

6.B.15. Destarte, revela-se inapropriada a pretensão do Fisco de estender a responsabilidade pela multa também aos sócios da PG Mundi, empresas Ecco e Efikanove, e ao seu administrador e contador terceirizado, Srs. Flávio e Wilson, especialmente quando feita com base nos artigos 124,I, e 135, do CTN.

6.B.16. Isso porque o CTN possui uma seção reservada especificamente para as hipóteses de responsabilidade por infrações, da qual não fazem parte os artigos 124, I, e 135. Por outro lado, o artigo 137 assevera que a responsabilidade é pessoal do agente, dentre outras, quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar. Por inexistir prova de dolo específico dos Impugnantes na prática dos atos contestados pela Fiscalização, imperioso o afastamento das multas que lhe são cobradas, ante a absoluta falta de fundamento jurídico para tanto.

6.B.17. Logo, igualmente importante que seja afastada a aplicação da multa qualificada contra os Impugnantes, reduzindo-a, quando muito (caso não sejam acolhidas as razões de mérito e suas preliminares trazidas alhures), ao patamar de 75%.

6.C. A DESPROPORCIONALIDADE E CONFISCATORIEDADE DA MULTA Destacam também o fato de que a multa aplicada no patamar de 225% dos tributos exigidos na autuação está eivada de evidente caráter confiscatório do patrimônio dos Impugnantes, na medida em que

obviamente desproporcional ao valor total do gravame supostamente devido e às condutas praticadas. Sobre o assunto, o Supremo Tribunal Federal ("STF") já decidiu serem desproporcionais (e abusivas) as multas fixadas em valores que superem o montante do principal exigido nas respectivas autuações. Ademais, quando do julgamento do RE nº 582.461, de relatoria do Ministro GILMAR MENDES, o Plenário do STF pacificou seu entendimento no sentido de que às multas também se aplica a vedação ao confisco em matéria tributária.

Isto posto, acrescentam que, além de carecer de fundamento ante os fatos que revestem esta lide, a multa qualificada e agravada de 225% aplicada contra os Impugnantes é flagrantemente desproporcional e confiscatória de seu patrimônio, devendo ser prontamente afastada.

7. PEDIDOS

Por todo o exposto, os Impugnantes pedem e esperam que seja julgada inteiramente procedente a impugnação, cancelando-se o auto de infração lavrado.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP), em análise à impugnação apresentada, entendeu por bem manter o lançamento tributário na integralidade. O acórdão proferido recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2012

NULIDADE EM RAZÃO DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. IMPOSSIBILIDADE DE TER ACESSO AO PROCESSO.

Não há o cerceamento de defesa quando o interessado não tiver acesso aos autos pelo Portal e-Cac, visto ser apenas uma facilidade, considerando que os autos ficam à disposição do interessado na respectiva repartição de seu domicílio tributário.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. ESCRITURAÇÃO COMERCIAL IMPRESTÁVEL PARA DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL.

Cabe arbitramento do lucro quando a escrituração comercial mantida pela contribuinte contém vícios, erros ou deficiências que a tornaram imprestável para determinar o lucro real.

LUCRO ARBITRADO. BASE DE CÁLCULO.

O valor final da base de cálculo do lucro a ser arbitrado é aquele representado pela soma, em cada mês de apuração e nos termos do art. 537 do RIR, dos valores de receita conhecida oriundos das Notas Fiscais de venda emitidas pelo contribuinte e dos valores de receita omitida oriundos de depósitos bancários de origem não comprovada.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. PRESENÇA DE INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO FÁTICA.

Há sujeição passiva solidária se estiver configurado que as pessoas, jurídica e física, no caso, possuam interesse comum na situação que consubstancie o fato gerador da obrigação tributária principal.

CONTADOR. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

O contabilista é responsável perante terceiros, solidariamente com a empresa, quando agindo como preposto, pratica ato ilícito.

POSSIBILIDADE DE SE APLICAR CUMULATIVAMENTE O ARBITRAMENTO DO LUCRO E A MULTA QUALIFICADA E AGRAVADA.

O arbitramento do lucro não se relaciona com a qualificação da multa, visto este decorrer da conduta ilícita, visando à evasão fiscal, tampouco tem liame com o não atendimento à intimação da Autoridade no curso do procedimento fiscal.

MULTA AGRAVADA.

Não cumprindo com seu dever de colaboração, deixando de atender as intimações da autoridade fiscal, inevitavelmente incidirá a multa agravada.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Devidamente intimados do acórdão proferido por aquela DRJ, os sujeitos passivos apresentaram, desta vez, Recursos Voluntários apartados, repisando, em síntese, os argumentos lançados na impugnação administrativa.

Os Recorrentes PG Mundi Paulista Logística de Produtos de Higiene e Limpeza Ltda. e suas sócias (Ecoo Mais Empreendimentos e Participações Ltda. e Efikanove Empreendimentos e Participações Ltda.), após fazer um breve relato dos fatos, argumentaram (i) pela nulidade da autuação, tendo em vista o cerceamento de defesa, uma vez que não tiveram acesso aos autos eletrônicos; (ii) a impossibilidade de arbitramento do lucro, uma vez que a sua contabilidade não seria imprestável; (iii) erro na apuração da base de cálculo dos tributos; (iv) impossibilidade de imputação da responsabilidade às sócias da PJ, do seu administrador e do seu contador; (v) impossibilidade de se agravar e qualificar a multa de ofício, quando do arbitramento do lucro; (vi) falta de fundamento para aplicação da multa qualificada e, por fim, (vii) o caráter desproporcional e confiscatório das penalidades aplicadas.

Os responsáveis, Flávio Teixeira da Costa e Wilson Roberto Bigarella, em recursos apartados, após tecerem comentários acerca da ausência de fundamento para figurarem no pólo passivo do Auto de Infração, repisam os argumentos lançados pela devedora principal e suas sócias, argumentos estes indicados acima.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

DA TEMPESTIVIDADE.

Como se denota dos autos, o Recorrente PG Mundi Paulistana teve ciência do acórdão recorrido, via AR (fl. 1255), no dia 12/07/17. Os demais tiveram ciência posteriormente, seja por AR (fl. 1247 e 1248), seja por Edital (1253 e 1254), mas todos apresentaram os Recursos Voluntários na mesma data, qual seja: 07/08/2017 (comprovante de juntada constante na fl. 1265). Ou seja, todos os Recursos foram apresentados dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72.

Portanto, sem maiores delongas, são tempestivos os Recursos Voluntários apresentados, e, por cumprirem os pressupostos para o manejo, esses devem ser analisados por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Deve-se pontuar que, em que pese terem sido apresentados Recursos Voluntários apartados, como demonstrado acima, os argumentos lançados pelos Recorrentes se repetem, inclusive quando combatem a imputação de responsabilidade; Por isso, não se vê como necessária a análise separada de cada um deles no presente acórdão.

DA PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DE DEFESA.

Os Recorrente, após tecerem comentários acerca dos motivos que levaram à autuação, argumentaram que houve o cerceamento do direito de defesa, uma vez que, quando do recebimento do Auto de Infração, tentaram acessar cópia integral do processo pelo sistema da Receita Federal do Brasil, mas que a contribuinte PG Mundi se viu *"impossibilitada de consultar os documentos relativos a esse processo administrativo, já que os botões 'obter cópia para impressão do documento' e 'obter cópia integral do processo' não estavam disponíveis para seleção"*.

Cumprе ressaltar que, com o argumento de que não teve acesso ao autos eletrônicos, os Recorrentes alegam que não puderam fazer *"contraprovas aos depósitos apontados pela Fiscalização como indícios de omissão de rendimentos, revelando sua origem"* e não puderam se *"certificar da certeza e relevância das NF-e utilizadas pelos agentes fiscais para fixarem a chamada 'receita conhecida', para fins de arbitramento do lucro da PG Mundi, (...)"*.

Assim, argumentam que a falta de acesso ao processo eletrônico, os impediu de exercer na plenitude o seu direito de defesa, em flagrante cerceamento perpetrado pela Receita Federal do Brasil.

Não assiste razão aos Recorrente neste ponto.

De pronto, como se depreende dos autos, quando da lavratura do Auto de Infração, foi enviado aos contribuintes o documento intitulado "Orientações ao Sujeito Passivo" (fls. 1058 e 1059), no qual a administração tributária orienta o contribuinte a obter cópia do processo via Portal do e-CAC ou através de atendimento presencial, quando um representante dos autuados poderia obter cópia integral do processo administrativo em uma unidade da Receita Federal do Brasil.

Pelo o que se depreende do documento, não houve nenhuma atitude da administração fazendária para impedir os contribuintes de terem acesso aos autos. E não há no processo qualquer prova de que houve o impedimento, por parte da Receita Federal, de extração das cópias presencialmente.

Por outro lado, é incontestável que os contribuintes não tiveram nenhum prejuízo no manejo das suas defesas, apresentando Impugnação administrativa tempestiva, na qual rebatem, na integralidade, os argumentos lançados pelo agente fiscal no Auto de Infração.

Deve-se destacar, ainda, como consignando no acórdão recorrido, que "*as NFes utilizadas foram as emitidas pela própria interessada, conforme consulta realizada pela Autoridade junto ao Sistema Público de Escrituração Digital - SPED.*" Ou seja, se a fiscalização se valeu, para constituir o crédito tributário, de Notas Fiscais emitidas pelo próprio contribuinte, não há que se falar em desconhecimento destes documentos.

No que tange aos depósitos bancários de origem não identificada, a Recorrente - PG Mundi, antes da lavratura do Auto de Infração, foi intimada para esclarecer e comprovar a origem individualizada de cada depósito, mas não se manifestou. Contudo, quando do recebimento daquela intimação, já tinha conhecimento de quais contas e de quais créditos eram objeto de investigação pelo agente fiscal, não se podendo falar em desconhecimento no momento do recebimento do Auto de Infração.

Neste mesmo sentido, inclusive, tem decidido este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como se depreende de julgado cuja ementa segue parcialmente transcrita. Veja-se:

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. IMPROCEDÊNCIA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados.

Ademais, não há que se falar em cerceamento de defesa quando o contribuinte tem acesso a todas as informações necessárias à compreensão das razões que levaram à autuação, tendo apresentado impugnação e recurso voluntário em que combate todos os fundamentos do auto de infração e foi devidamente intimado a providenciar documentos.

Considerando a extensa e detalhada Impugnação bem como o Recurso apresentado pela recorrente, restou comprovado o exercício do contraditório e da ampla defesa sendo, portanto, improcedentes as alegações de cerceamento do direito de defesa e de nulidade do procedimento fiscal. (...) (CARF - Acórdão nº 2401-005.401 - Processo nº 12269.002051/2009-51 - Data da sessão 03/04/2018)

Portanto, não se pode admitir o argumento de cerceamento de defesa quando, da análise dos documentos, impugnações e Recursos juntados aos autos, verifica-se que os contribuintes puderam exercer, na plenitude, todos os atos processuais, sem que houvesse, por

parte da administração, qualquer ato, omissivo ou comissivo, que pudesse ensejar no alegado cerceamento.

REJEITO, assim, a preliminar de nulidade arguida nos Recursos Voluntários ora analisados.

DO ARBITRAMENTO DO LUCRO.

Nos Recursos Voluntários apresentados, os Recorrente alegam que o agente fiscal se equivocou ao arbitrar o lucro da empresa PG Mundi, uma vez que sua contabilidade não seria imprestável no ano calendário de 2012.

Admitindo que existiam vícios na contabilidade (sem indicar quais seriam), argumentam que esses vícios não impediriam a apuração do lucro real da entidade, uma vez que esta era a sua opção de tributação para o ano calendário autuado. Eis o argumento lançado nos Recursos Voluntários neste sentido:

Certamente existem erros na contabilidade da PG Mundi. Esse fato, inclusive, foi reconhecido expressamente pela empresa no curso do procedimento de fiscalização. Todavia, ao contrário do que pretendem fazer crer os agentes fiscais, estes erros não tornam a escrita contábil da PG Mundi integralmente imprestável, tampouco justificam a adoção do arbitramento como única forma possível de se apurar suas receitas, seu lucro e os tributos devidos no curso do ano-calendário 2012.

(...)

Igualmente, o arbitramento é procedimento que deve ser adotado pela Administração Pública em ultima hipótese, apenas quando a Fiscalização não dispuser de outros meios e opções para apurar a base de cálculo dos tributos incidentes sobre as receitas e lucro. Entretanto, esta não é a hipótese destes autos, já que todas as informações relativas as receitas, custos e despesas estiveram disponíveis à RFB ou foram por esta obtida no curso do procedimento de Fiscalização pelo SPED e DIPJ (retificada).

Pois bem.

O Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, como sabido, admite três formas distintas de apuração: lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado, nos termos do artigo 44, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66):

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Na apuração pelo lucro real, em alguns casos, há imposição de sua adoção na legislação em vigor, como preceitua o artigo 14, da Lei nº 9.718/98, mas também a adoção da apuração pelo lucro real pode resultar da opção do próprio contribuinte.

E a adoção pelo lucro real, independentemente se for por imposição legal ou por opção do contribuinte, obriga este a manter escrituração fiscal regular, sob pena de ter arbitrado o seu lucro pela autoridade fiscalizadora. É o que determina o artigo 47, da 8.981/95. Confira-se:

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real.

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

~~*VI - o contribuinte não apresentar os arquivos ou sistemas na forma e prazo previstos nos arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991; (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)*~~

VII - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

VIII - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º Quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do Imposto de Renda correspondente com base nas regras previstas nesta seção.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior:

a) a apuração do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada a tributação com base no lucro real relativa aos meses não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangido por aquela modalidade de tributação, observado o disposto no § 5º do art. 37;

b) o imposto apurado com base no lucro real, na forma da alínea anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao de encerramento do referido período. (destacou-se)

Desta forma, pode-se afirmar e concluir que o arbitramento é medida excepcional e só deve ser utilizado pelo fisco quando ocorrer umas das hipóteses elencadas no dispositivo legal acima transcrito, em especial, porque interessa ao presente caso, quando houver indícios de fraude ou vícios, que impeçam a autoridade fazendária de aferir a realidade das operações financeiras (inclusive bancária) ou de determinar o lucro real do contribuinte no período fiscalizado.

No presente caso, não há que se falar em impossibilidade de arbitramento, uma vez que, como se depreende do longo e minucioso trabalho feito pela fiscalização, foram identificadas várias irregularidades nos livros contábeis e fiscais e nas declarações da PG Mundi.

Primeiramente, não se pode perder de vista que, como relatou o agente fiscal (fl. 13 do TVF), o SPED, relativo ao ano de 2012, só foi transmitido, com as informações que o contribuinte julga suficientes para a aferição do lucro real da entidade, em 30/01/2015, ou seja, após iniciado o procedimento de fiscalização.

As DCTF's, que deveriam constituir o crédito tributário no ano calendário de 2012, foram transmitidas "zeradas" e as DACON's só apuraram tributo devido entre Janeiro e Julho de 2012. Nos demais meses, não foram apurados tributos como devidos.

Transcreve-se, neste sentido, trecho do TVF (fls. 10 e 11) com algumas constatações a que chegou o agente fiscal e que não foram rebatidas pelos Recorrentes:

(...)

ii. Junta Comercial do Estado de São Paulo - JUCESP

Dentre outras coisas, informa que Flávio Teixeira da Costa é representante das empresas ECCO MAIS EMPREENDIMENTOS E PARTICIPACOES LTDA e EFIKANOVE EMPREENDIMENTOS E PARTICIPACOES LTDA.

iii. Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ

Ano Calendário 2011:

Declaração enviada em 29/03/2012 informando que a empresa se encontrou inativa desde sua constituição até 31/12/2012 (sic).

Ano Calendário 2012:

Declaração original enviada em 26/06/2013 informando que a empresa se encontrou em atividade e que adotou regime de tributação do LUCRO REAL. Exceto pelas fichas 01, 02 e 03, que trazem dados cadastrais da empresa, todas as demais trazem apenas valores zerados (R\$ 0,00). O responsável pelo preenchimento, de acordo com a ficha 03, foi o Sr. Flávio Teixeira da Costa.

Declaração retificadora enviada em 31/01/2015, portanto após o início da presente Ação Fiscal, retificando as informações constantes das fichas 03 em diante. Informa como responsável pelo preenchimento o Sr. Wilson Roberto Bigarella, contator e representante da empresa.

Declara ainda, em breve síntese, Receita Bruta de R\$ 444.974.963,51 e Prejuízo Líquido de R\$ -13.805.180,70, no período.

iv. Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF

Para o ano calendário 2012 foi enviada pelo contribuinte apenas a DCTF relativa ao período de Dezembro/2012, na qual nenhum débito é confessado.

v. Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - DACON

O contribuinte informa em DACON os valores de PIS e COFINS apurados entre janeiro e julho de 2016. Neste intervalo, o único mês em que há apuração de tributo efetivamente devido é julho/2012. Entre janeiro e junho há o apontamento de créditos suficientes para compensar todo o valor de tributo apurado. Entre agosto e dezembro de 2012 o contribuinte entregou a DCTF 'zerada', ou seja, informando o valor R\$ 0,00 em todos os campos de valor da declaração, inclusive no campo de 'tributo apurado'.

Não se pode perder de vista, ainda, que a fiscalização identificou várias inconsistências na escrituração contábil da empresa em especial nas contas denominadas "conta caixa", "bancos conta movimento", "fornecedores nacional diversos", "adiantamento de clientes" e "adiantamento de fornecedores". No TVF foram detalhadas cada uma dessas inconsistências, chegando, a fiscalização, à seguinte conclusão:

A análise da escrituração contábil do contribuinte evidenciou claramente a presença, em diversas contas de grande importância no contexto geral da escrituração, de um conjunto insuperável de vícios, erros, deficiências e até mesmo indícios de fraude que a tornam, para todos os efeitos – contábeis, tributários, fiscais – efetivamente imprestável.

Evidencia-se, ainda, pelos mesmo motivos apontados nos itens 1 a 5 acima, que a escrituração contábil ora analisada não logra atender a diversas disposições da legislação pertinente, em especial ao Regulamento do Imposto de Renda – RIR, positivado no Decreto 3000/1999. Senão, vejamos:

“Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3000/1999)

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

(...)

Art. 269. A escrituração será completa, em idioma e moeda corrente nacionais, em forma mercantil, com individuação e clareza, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borraduras, rasuras, emendas e transportes para as margens (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 2º).” (meus grifos)

Conforme relato detalhado acima, restou evidenciado, em diversos casos distintos, que a escrituração contábil apresentada pelo contribuinte – o qual se sujeita à apuração do lucro real, é incompleta e nebulosa, para não dizer de pleno incoerente. Tais qualidades a colocam em direta oposição – e, portanto, pleno desatendimento - tanto ao parágrafo único do artigo 251 do RIR quanto ao caput do artigo 269 do mesmo diploma legal, ambos acima reproduzidos.

Não posso deixar de notar, ainda, que a seletividade das contas que apresentam as maiores margens de erro, como as contas representativas de movimentação bancária e aquelas representativas de outros fluxos financeiros (adiantamentos), não permite conclusão que não a de uma premeditação e execução dolosa de tais fatos por parte do contribuinte, visando fraudar o fisco federal.

Não se pode deixar de consignar que, em todos os casos, após identificar inconsistências nas escriturações e fazer "testes" com os valores mais expressivos, a fiscalização deu oportunidade ao contribuinte para justificar aquelas inconsistências e apresentar documentos capazes de comprovar a exatidão das escriturações, em total transparência com o objeto fiscalizado e em consonância com os princípios do contraditório e da ampla defesa.

Contudo, mesmo tendo, em diversas oportunidades, requerido e sendo deferido um prazo maior para apresentação das respostas, o contribuinte se manteve inerte, deixando de responder as intimações recebidas.

Nem mesmo na impugnação apresentada, tentou-se demonstrar que as inconsistências apontadas pela fiscalização estavam equivocadas e que as escriturações refletiam a realidade dos negócios da entidade. Argumentou-se, apenas, com o intuito de desqualificar o arbitramento, que "*as informações relativas as receitas, custos e despesas estiveram disponíveis à RFB ou foram por esta obtida no curso do procedimento de Fiscalização pelo SPED e DIPJ (retificada)*".

Em nenhum momento, *data venia*, tentou-se demonstrar que a contabilidade, ao contrário do que foi afirmado pela fiscalização, não seria imprestável e que as informações nela lançadas estavam corretas.

Por outro lado, não se pode perder de vista que as instituições financeiras apresentaram à fiscalização extratos bancários das contas mantidas pelo contribuinte PG Mundi, em que se constatou uma discrepância em alguns meses entre os valores das NF-e emitidas e aqueles creditados nas contas. Nem neste caso, entretanto, o contribuinte apresentou resposta às intimações, como manda a legislação, com documentação hábil e idônea, para comprovar a origem daqueles créditos que superavam o valor das NF-e emitidas.

Assim, sendo imprestável a escritura contábil e fiscal para a devida apuração do lucro real do contribuinte, a fiscalização está obrigada a arbitrar o lucro, ainda mais quando se dá oportunidade à entidade para esclarecer as inconsistências identificadas e esta se mostra inerte, não respondendo a nenhuma das indagações feitas agente fiscal, através de termos de intimação devidamente recebidos.

DA POSSIBILIDADE DE PRESUNÇÃO DE RECEITAS COM BASE NOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS CUJA ORIGEM NÃO RESTOU COMPROVADA.

Como se depreende do Auto de Infração, a autuação considerou duas espécies de receitas omitidas pela empresa PG Mundi, quais sejam: (i) Notas Fiscais eletrônicas emitidas pela própria empresa e (ii) depósitos bancários não contabilizados, nos termos das informações prestadas pelas instituições financeiras que possuíam contas correntes e de investimentos de titularidade da PG Mundi.

Quanto ao primeiro ponto, os Recorrentes não se insurgiram quanto à base dos valores das Notas Fiscais emitidas de forma eletrônica, uma vez que foram obtida através dos lançamentos feitos pelo próprio contribuinte. Houve apenas a argumentação no que se refere a (im)possibilidade de se arbitrar o lucro, já que a fiscalização supostamente teria elementos para apurar o lucro real da entidade.

Quanto ao segundo ponto, no Recurso Voluntário apresentado, os Recorrentes alegam, citando doutrina, que caberia à fiscalização trazer outros indícios para comprovar a origem das supostas receitas omitidas e que foram identificadas em suas contas bancárias. Ou seja, em síntese, alegam que o simples depósito bancário não pode gerar uma presunção de receita por parte da fiscalização, sendo obrigação desta trazer outras provas que corroborem com a presunção de omissão.

Neste ponto, importante destacar que a Lei nº 9.430/96 presume que a existência de depósito bancários, sem que haja a comprovação da origem dos recursos por parte do contribuinte, pode ser considerada como omissão de receita pela fiscalização. É o que determina, expressamente, o artigo 42 da citada lei. Veja-se:

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.

A adequação deste dispositivo aos comandos da Constituição Federal de 1988, notadamente aos princípios que balizam e limitam o poder de tributar dos entes competentes para instituir e cobrar tributos, dentre eles o da Capacidade Contributiva, é questionável. Tanto que o Supremo Tribunal Federal reconheceu, em 2015, a repercussão geral da discussão nos autos do RE 855.649, nos termos da ementa a seguir transcrita:

IMPOSTO DE RENDA – DEPÓSITOS BANCÁRIOS – ORIGEM DOS RECURSOS NÃO COMPROVADA – OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA – INCIDÊNCIA – ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430, DE 1996 – ARTIGOS 145, § 1º, 146, INCISO III, ALÍNEA “A”, E 153, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia acerca da constitucionalidade do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, a autorizar a constituição de créditos tributários do Imposto de Renda tendo por base, exclusivamente, valores de depósitos bancários cuja origem não seja comprovada pelo contribuinte no âmbito de procedimento fiscalizatório. (RE 855.649 RG, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 27/08/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-188 DIVULG 21-09-2015 PUBLIC 22-09-2015)

Contudo, não havendo, até o presente momento, nenhuma declaração de inconstitucionalidade, tampouco a suspensão liminar da eficácia do disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, cabe a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aplicá-lo, desde que estejam presentes os requisitos para se imputar a presunção de renda, com base nos valores creditados em conta de depósito ou investimento do contribuinte.

Ressalte-se, ainda, que, pela leitura do dispositivo legal transcrito, pode-se observar que não há uma presunção absoluta na caracterização de omissão de receita pelo simples crédito de valores nas contas do contribuinte. Pelo contrário: a presunção é relativa, na medida em que o contribuinte, após ser intimado para tanto, pode demonstrar através de documentação hábil e idônea a origem e o lastro dos recursos identificados e que transitaram em contas correntes e de investimentos mantidos junto às instituições financeiras.

Entretanto, não fazendo prova cabal da origem daqueles recursos, é dever da fiscalização caracterizar a omissão de receita e, se for o caso, lavrar a autuação, constituindo, assim, o crédito tributário em desfavor do contribuinte.

Por outro lado, no que tange especificamente ao IRPJ, também deve-se deixar claro que, uma vez caracterizada a omissão das receitas, não há que se falar em necessidade de comprovação, por parte do fisco, do acréscimo patrimonial a ensejar a incidência do referido tributo. Neste sentido, já se pronunciou este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercícios: 2004 e 2005 OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA. Com a edição da Lei nº 9.430/96, a partir de 01/01/1997, passaram a ser caracterizados como omissão de rendimentos, sujeitos o lançamento de ofício, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais a pessoa física ou jurídica deixe de comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS E ACRÉSCIMO PATRIMONIAL NÃO JUSTIFICADO. ESPÉCIES DISTINTAS. A disposição legal acerca da omissão de rendimentos, em face de valores creditados em conta sem a comprovação de suas origens, prescinde para a sua aplicação de que haja a ocorrência de acréscimo patrimonial, mormente o fato de a interessada consistir-se em pessoa jurídica, quando a ausência de escrituração e dos documentos que a amparam enseja o

arbitramento do lucro, com base na receita tida por omitida. MULTA DE OFICIO. Na ausência de descrição dos fatos que ensejaram a qualificação da multa de 150%, deve a mesma ser reduzida ao percentual de 75%. LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL, PIS E COFINS. Os lançamentos reflexos, uma vez que nada específico a esses foi contraditado, seguem a sorte do lançamento principal (IRPJ). Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. (Número do Processo 12963.000069/2007-19 - Contribuinte MANHATTAN - FACTORING FOMENTO MERCANTIL LTDA - Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO Data da Sessão 12/11/2010 - Relator(a) Paulo Jakson da Silva Lucas - Nº Acórdão 1301-000.446)

Este entendimento é, inclusive, o objeto da súmula 26 do CARF, não podendo ser interpretado de outra forma por este colegiado administrativo. Confira-se:

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.

Fixadas essas premissas, será legítimo a autuação pela fiscalização com base nos valores creditados em conta corrente ou de investimento do contribuinte, desde que reste comprovado (i) os valores que circularam nas contas de depósito ou de investimentos do contribuinte e (ii) que seja dada oportunidade a este de demonstrar a origem dos recursos e que estes não são, efetivamente, renda tributável ou que já foram levados à tributação.

No presente caso, não há maiores dúvidas no que se refere aos valores que circularam nas contas da empresa PG Mundi, até mesmo porque, além de os valores terem sido informados pelas instituições financeiras, não houve qualquer contestação dos Recorrentes quanto a isso.

De outro lado, o contribuinte foi intimado para comprovar, individualmente e com documentação hábil e idônea, qual a origem e vinculação dos créditos indicados em suas contas correntes, mas, mais uma vez, se mostrou silente, não respondendo as intimações recebidas.

Não se pode perder de vista, neste ponto, que a fiscalização, só considerou como omissão de receitas por depósitos bancários as diferenças mensais entre as NF-e emitidas pelo contribuinte e os valores identificados como créditos nas contas bancárias. Veja-se trecho do TVF neste sentido:

Apesar de vislumbrar que a leitura pura e simples da Lei, em especial dos dispositivos legais aqui reproduzidos, possibilite interpretação no sentido de considerar o total dos depósitos de origem não comprovada como receita omitida, optarei, com o único e exclusivo objetivo de aplicar rigorosamente o princípio da prudência em minhas determinações, por adotar a interpretação mais benéfica possível ao fiscalizado, conforme explicarei a seguir.

A despeito da aparente incapacidade – ou indisposição - do contribuinte em explicar a origem de quaisquer dos créditos

apontados em nossas intimações, considerarei como receita omitida, pela presunção legal positivada pelo art. 42 da Lei 9.430/96, apenas aqueles valores que, no mês de apuração, excederem os valores de receita bruta determinados pelas notas fiscais de venda emitidas pelo contribuinte, (...)

E, na Impugnação e nos Recursos Voluntários apresentados, os Recorrentes, fiados apenas no suposto erro da fiscalização quanto à "opção" pelo arbitramento, não trouxeram qualquer prova para comprovar a origem das diferenças entre os depósitos bancários e as NF-e emitidas. Argumentam e não comprovam, ressalte-se, no seguinte sentido:

(...) não houve atividade fiscalizatória rigorosa. O que se teve, na realidade, foi uma análise sumária de toda a realidade da empresa, baseada quase que exclusivamente nas NF-e emitidas e nas informações prestadas pelas instituições financeiras. Os agentes fiscais não se debruçaram sobre os documentos contábeis e fiscais da PG Mundi, tendo, na realidade, ignorado por completo as informações disponíveis no SPED da companhia, que revelava valiosas informações sobre custos e despesas incorridas no ano-calendário 2012 para fins de apuração do Lucro Real e demonstrava a ocorrência de prejuízo em 2012, o que eliminaria a tributação de IRPJ e CSLL lançados.

Portanto, sendo obrigação do contribuinte desconstruir, com documentação hábil e idônea, as ilações a que chegou o agente fiscal no processo de fiscalização, não o fazendo, nem em sede recursal, não há reparos a se fazer no Auto de Infração combatido, neste ponto.

Assim, no mérito, **NEGO PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.**

DOS SUPOSTOS ERROS NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS TRIBUTOS

Em tópico específico dos Recursos Voluntários, os Recorrentes alegam que houve diversos erros por parte da fiscalização na apuração da base de cálculo dos tributos, o que levaria à necessidade de se refazer o trabalho fiscal. Esta mesma argumentação foi apresentada em sede de Impugnação e enfrentada no acórdão ora recorrido.

Basicamente, os Recorrentes alegam que a fiscalização incorreu em erro quando da quantificação da receita bruta auferida pelo contribuinte no ano de 2012, uma vez que haveria uma discrepância com o que foi declarado em DIPJ e contabilizado no balancete.

Alegam, ainda, que o agente fiscal, apesar de ter reiteradamente dito que excluiu as vendas canceladas, as devoluções de mercadorias e o ICMS Substituição Tributária das receitas operacionais, não o fez, uma vez que chegou a um valor de receita bruta não condizente com a realidade.

Apontando mais dois supostos erros da fiscalização, os Recorrentes afirmam que a fiscalização ignorou as bonificações no ano calendário de 2012, que poderiam reduzir de forma substancial as bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS e que houve erro no cálculo das omissões de receitas.

Contudo, os Recorrentes não trouxeram qualquer comprovação para os pontos levantados como sendo de erros supostamente cometido pela fiscalização. Todas as

argumentações ficaram apenas como argumentos, sem que houvesse o apontamento e a comprovação precisa daqueles erros.

Neste ponto, adere-se ao que restou apontado no acórdão recorrido, cujas razões de decidir se transcreve, *in verbis*:

Os autos foram lavrados em virtude da omissão de receitas caracterizada pela ocorrência de depósitos bancários de origem não comprovada e receita bruta de revenda de mercadorias. Reitere-se que, quando o contribuinte for optante pelo Lucro Real e apresentar a escrituração com irregularidades, não atendendo determinação das leis comerciais e fiscais, a Autoridade fiscal se encontra vinculada ao arbitramento do lucro, conforme comando do art. 142, parágrafo único do CTN c/c o art. 47 da Lei nº 8.981/1995. Os interessados alegaram genericamente que se excluindo as vendas canceladas, as devoluções de mercadorias e o ICMS Substituição Tributária da receita operacional da PG Mundi, chegar-se-ia a um total tributável de R\$ 409.087.406,29. Não apontaram, no entanto, quais documentos não foram excluídos, visto que todo o trabalho fiscal foi realizado com base nas NF-es emitidas pela própria interessada.

Em relação às alegadas bonificações, as quais perfazem um total de R\$15.972.671,95 no ano calendário 2012 e que, se consideradas, reduziriam substancialmente a base de cálculo do PIS, e da COFINS lançados nos respectivos autos de infração, destaque-se que também não foi discriminada na defesa ao menos a relação das NF-es (com as referidas bonificações) que deveriam ter sido estornadas. Em regra, é preciso demonstrar que as bonificações constam da nota fiscal e não dependem de evento posterior à emissão do documento, afigurando-se um desconto incondicional (desconto comercial), para só então, eximirem-se da incidência dessas contribuições. Alegar genericamente não justifica a descaracterização de todo o trabalho fiscal.

Quanto aos Depósitos Bancários, considere-se, outrossim, que a autuação ampara-se em presunção legal, com supedâneo no art. 42 da Lei 9.430/96. Esclareça-se que, quando o legislador se utiliza da técnica presuntiva, há a suposição da existência de um fato desconhecido que é tido como verdadeiro quando da ocorrência de um fato conhecido, delineado pela norma. Verificada a existência de créditos em conta de origem não comprovada (fato conhecido), com fulcro na presunção legal, há a omissão de receita (fato desconhecido). Porém, quando a presunção é relativa, é possível a descaracterização do preceito legal mediante a apresentação de provas demonstrando a inocorrência do fato deduzido (fato desconhecido). Forçoso é convir que, por se tratar de movimentação financeira, não há outra maneira de se demonstrar a origem de recursos senão por meio de documentação que seja coincidente em data e valor com o respectivo montante a ser desvelado. A comprovação deve ser de “cada operação”. A interessada não trouxe aos autos documentos hábeis, ou seja, “capaz” de demonstrar a

vinculação das vendas com os respectivos depósitos bancários, o que seria possível apenas se o fizesse individualizadamente, e não de forma consolidada, para que só desta maneira houvesse a desqualificação da autuação fiscal.

Deve-se ressaltar, no que tange aos depósitos identificados nas contas do contribuinte, como demonstrado no tópico acima, que este, mesmo sendo intimado a comprovar a origem daqueles depósitos, como determina o dispositivo legal que trata da presunção relativa nestes casos, não se manifestou.

De outro turno, a fiscalização demonstrou com planilhas, inclusive bem didáticas, como chegou nos valores omitidos. Para o agente fiscal, não teria sentido não subtrair dos créditos identificados nas contas, os valores das NF-e, que também foram considerados como omissão de receita.

Assim, no trabalho realizado, só naqueles meses em que houve uma diferença a maior (entre Notas Fiscais e os depósitos bancários), que se considerou a omissão de receitas. E o contribuinte, mesmo tendo a oportunidade de comprovar que aqueles créditos não seriam receitas tributáveis, se ateu a levantar um suposto erro da fiscalização, sem trazer qualquer prova que pudesse ao menos corroborar com as suas alegações.

Portanto, também neste ponto, NEGOU provimento aos Recursos Voluntários.

DA MULTA QUALIFICADA E AGRAVADA CUMULADA NO ARBITRAMENTO.

Neste ponto, invertendo a ordem dos argumentos apresentados nos Recursos Voluntários, que tratam da responsabilidade dos demais coobrigados antes da imposição das multas, analisar-se-á a irresignação quanto à possibilidade de aplicação da multa agravada, quando há o arbitramento do lucro por parte da fiscalização.

Cumprido registrar que, nos Recursos Voluntários apresentados, os Recorrentes intitulam o tópico ora em análise como sendo a "IMPOSSIBILIDADE DE SE APLICAR CUMULATIVAMENTE O ARBITRAMENTO DO LUCRO E A MULTA QUALIFICADA E AGRAVADA".

Contudo, nas argumentações e nos julgados colacionados para embasar os seus argumentos, defendem apenas a impossibilidade de aplicação da multa agravada, sem mencionar, em nenhum momento, a questão da multa qualificada.

Portanto, entende-se que, apesar do título do tópico, não houve insurgência dos Recorrentes quanto à aplicação da multa qualificada de forma cumulativa ao arbitramento do lucro.

Pois bem. Nos Recursos Voluntários, após citar julgados proferidos pelo CARF, os Recorrentes afirmam que não se pode admitir a aplicação de multa agravada no presente caso, já que houve o arbitramento do lucro. Alegam, assim, que a "*cumulação da multa agravada com o arbitramento somente é admissível nos casos em que restar comprovado o efetivo embaraço à Fiscalização, algo que nitidamente não ocorreu no caso sub judice, já que as intimações expedidas contra a PG Mundi foram devidamente atendidas.*"

Por sua vez, o agente fiscal que lavrou o Auto de Infração combatido, argumenta que o contribuinte descumpriu, de forma reiterada, as intimações enviadas pela fiscalização, não respondendo às indagações que lhe foram formuladas. Neste sentido, cita-se trecho do TVF (fl. 47):

No presente caso, conforme detalhadamente relatado no capítulo 'II' deste Termo de Verificação Fiscal, o contribuinte descumpriu reiteradamente os prazos impostos por esta fiscalização para atendimento às diversas intimações a ele feitas. Descumpriu, inclusive, os prazos concedidos a seu próprio pedido, oriundos do deferimento de infundáveis pedidos de dilação de prazo por ele formalizado junto à autoridade fiscal.

Houvessem as respostas às intimações sido eventualmente fornecidas, poderia a autoridade fiscal, até mesmo, a despeito do que seria ainda uma aparente atitude protelatória – em especial dada a natureza de simples esclarecimento de algumas de nossas solicitações, relevar os atrasos do ponto de vista do dispositivo legal que ora se analisa.

Ocorre, no entanto, que mesmo após o deferimento de todos os seus pedidos de dilação de prazo junto a nós protocolados, e do decurso de um intervalo de tempo que ultrapassa qualquer margem de razoabilidade para a o cumprimento das obrigações impostas, não forneceu o contribuinte, a esta fiscalização, respostas a nossas intimações.

Assim, para análise do argumento apresentado pelos Recorrentes, entende-se que deve ser respondido o seguinte questionamento: o lucro arbitrado é uma penalidade e, por isso, quando da sua aplicação, não se admite o agravamento da multa, por se configurar uma dupla penalidade?

Entende-se que não. Como demonstrado acima, o lucro arbitrado é uma forma de apuração do IRPJ e será aplicado quando presentes uma das causas previstas no já citado artigo o artigo 47 da Lei nº 8.981/95. A apuração pelo lucro arbitrado não é uma penalidade. Os ensinamentos de Hiromi Higuchi são neste sentido. Confira-se:

O art. 538 do RIR/99 dispõe que o arbitramento do lucro não exclui a aplicação de penalidades cabíveis. Isso significa que o arbitramento de lucro é uma forma ou regime de tributação, não constituindo penalidade. (HIGUCHI, Hiromi. Imposto de Rendas das Empresas. Interpretação e Prática. Atualizado até 15-02-2017. Versão digital).

E o citado artigo 538 do RIR/99 não deixa margens para interpretações diversas, quando diz que " *O arbitramento do lucro não exclui a aplicação das penalidades cabíveis.*"

Assim, tem-se o posicionamento firme de que, havendo a prática de condutas tipificadas na legislação para aplicação da penalidade agravada, esta não deve ser afastada, sob o argumento de que o lucro foi arbitrado. É claro que " *o motivo do arbitramento do lucro não enseja per si e não se confunde com o motivo para o agravamento da penalidade*". Neste sentido, inclusive, já houve decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF (veja-se o teor do acórdão nº 9101-001.943, de 17 de Julho de 2014). Há que se perquirir, assim, se o contribuinte adotou condutas tipificadas, que ensejariam o agravamento da multa.

E, no presente caso, como se verifica do trecho do TVF acima transcrito, o motivo que ensejou o arbitramento (imprestabilidade da contabilidade) não se confunde com o

motivo que justificou a majoração da multa, qual seja: o não atendimento, pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimações para prestar esclarecimentos.

Como se depreende do TVF, em que pese ter sido concedida a dilação de prazo, sempre que esta foi requerida, o contribuinte deixou de prestar os esclarecimentos necessários à fiscalização, que, ao final, acabou por entender como imprestável a contabilidade da empresa.

Assim, o motivo para o agravamento em nada se confunde com o arbitramento, e, por isso, deve ser rejeitado o argumento dos Recorrentes, que insistem em dizer que o arbitramento impõe o afastamento da multa agravada.

Por tudo, neste ponto, também NEGOU provimento aos Recursos Voluntários.

DA MULTA QUALIFICADA E AGRAVADA.

Em tópico específico, os Recorrentes se insurgem quanto à aplicação da multa qualificada e agravada, requerendo, ao final, o provimento dos Recursos Voluntários, para que reste afastada a aplicação dessas penalidades.

No que tange à multa agravada, como demonstrado acima, esta foi aplicada com base no artigo 44, § 2º, inciso I da Lei nº 9.430/1996, tendo em vista a constatação de que o Recorrente - PG Mundi deixou de atender as intimações da fiscalização de forma reiterada.

No TVF, constam as intimações enviadas ao contribuinte e a demonstração de que o Recorrente, em mais de uma oportunidade, não atendeu os pedidos de esclarecimentos formalizados pela fiscalização, mesmo lhe tendo sido concedidas dilações de prazos, sempre que requerido.

São precisas as colocações do acórdão recorrido, quando fala em dever de colaboração dos contribuintes com a fiscalização, *in verbis*:

Realce-se que o dever de colaboração do contribuinte exerce papel fundamental na atividade administrativa de lançamento. Quando regularmente intimado, o sujeito passivo é obrigado a apresentar à Administração Tributária os documentos solicitados. Não se trata de simples faculdade, mas sim de um dever legal de demonstrar sua situação regular perante a Fazenda Pública. Por isso há a sanção, caso não cumpra com sua obrigação tributária conforme prescreve a legislação.

E, nos autos, ao contrário do que alegam os Recorrentes, há provas de que as intimações não foram atendidas.

O próprio Recorrente - PG Mundi, em contradição ao que defende em tópico específico, quando da narração dos fatos, após mencionar que pediu 03 dilações de prazo, argumenta que "*impaciente, a Fiscalização decidiu lavrar o auto de infração controlado neste processo administrativo (...)*".

Ora, será que foi a fiscalização impaciente ou teve que lavrar o Auto de Infração, mesmo sem ver respondidos os seus questionamentos? Acredita-se, *data venia*, que a resposta positiva é mais salutar para a segunda parte do questionamento. Ou seja, a fiscalização, vendo que as suas intimações não seriam respondidas, lavrou o Auto de Infração com os elementos que possuía.

Assim, sendo incontroverso nos autos que o contribuinte deixou, de forma reiterada, de atender as intimações formalizadas pela fiscalização, correta a aplicação da multa agravada, como autoriza o artigo 44, § 2º, inciso I da Lei nº 9.430/1996.

No que tange à aplicação da multa qualificada, nos Recursos Voluntários, os Recorrentes alegam que "*nenhuma prova ou elementos indiciários foram trazidos aos autos pelos agentes fiscais suficientes para, no mínimo, fazer nascer uma simples presunção verossímil da dita fraude ou sonegação*".

De pronto, deve-se esclarecer que, como já pacificado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a simples omissão de receitas não é suficiente para se fundamentar a qualificação da multa. Há, inclusive, súmula neste sentido:

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.

Assim, para a qualificação da multa, cabe ao agente autuante comprovar a prática, pelo contribuinte, das condutas descritas na legislação. No presente caso, como se denota termo de verificação fiscal, foram esses os motivos que levaram o agente a entender pela qualificação da multa:

Ao tipificar os crimes contra a ordem tributária, a Lei nº 8.137/90 evidencia em seu art. 1º, inciso I, que a omissão de rendimentos, bens ou fatos, e em seu inciso II, que a inserção de elementos inexatos e a omissão de operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal inserem-se, ambos, no contexto de fraude à fiscalização tributária, sendo o tipo doloso. O art. 2º, inciso I, identifica como crime igualmente doloso "fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo". Fato é que o contribuinte, no período analisado, agiu de forma a enquadrar-se em todos os tipos aqui descritos. Senão, vejamos:

i. O contribuinte omitiu das autoridades fazendárias, voluntária e conscientemente, informação relativa a rendimentos tributáveis decorrentes dos depósitos efetivados em conta corrente e, quando regularmente intimado a fazê-lo, furtou-se de comprovar a origem de tais depósitos, suprimindo assim imposto e contribuições sociais federais previstas na legislação federal, e, portanto, incorrendo em omissão criminosa dolosa tipificada pelo art. 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90;

ii. O contribuinte fraudou a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos e omitindo diversas operações financeiras e comerciais em sua escrituração fiscal, que é documento/livro exigido pela lei fiscal, suprimindo assim tributo e contribuições sociais federais previstas na legislação federal, e, portanto, incorrendo em ação criminosa dolosa tipificada pelo art. 1º, inciso II, da Lei nº 8.137/90;

iii. Igualmente doloso foi o fato de, a despeito da completa falsidade da informação, haver o administrador da empresa, Sr. Flávio Teixeira da Costa, declarado originalmente por meio da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ que no ano calendário sob escrutínio o faturamento da empresa teria sido zero. Lembro que a retificação da referida declaração, ocorrida anos depois, a pedido desta fiscalização e após o início da mesma, ainda que regularize a situação da declaração em si, não tem o condão de eliminar o dolo do ato anteriormente cometido, que se tipifica nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90;

iv. O contribuinte omitiu, ainda, em sua escrituração e quando de seu silêncio frente às indagações das autoridades tributárias, informações sobre rendas e fatos com o único objetivo vislumbrável de eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo, e, portanto, incorrendo em ação criminosa dolosa tipificada pelo art. 2º, inciso I, da Lei nº 8.137/90.

Pelo o que se percebe do trecho transcrito e de toda a documentação carreada nos autos, houve, por parte da fiscalização, imputação e comprovação de condutas dolosas praticadas pelo contribuinte a ensejar a qualificação da multa. Como se observa, a omissão de receitas se deu pela conduta reiterada do contribuinte, que fraudou as demonstrações contábeis, entregou declarações zeradas.

Como sabido, o parágrafo 1º do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, determina a aplicação da penalidade em dobro quando constatada a prática de alguma das condutas previstas no artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Cita-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Por sua vez, os dispositivos da Lei nº 4.502/64 que autorizam a qualificação da multa são os seguintes:

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.

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.

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

Repise-se: consta dos autos a comprovação de condutas dolosas praticadas de acordo com os dispositivos acima transcritos. É fato nos autos que o contribuinte deixou de levar à tributação receitas que seriam tributáveis, utilizando de vários meios para impedir ou retardar a o conhecimento do fato gerador.

Neste ponto, portanto, NEGO PROVIMENTO aos Recursos Voluntários, mantendo a aplicação das multas qualificada e agravada.

DO CARÁTER CONFISCATÓRIO

Em tópico específico, os Recorrentes alegam o caráter confiscatório e desproporcional da penalidade aplicada, argumentando que a "multa qualificada e agravada de 225% aplicada contra os Impugnantes é flagrantemente desproporcional e confiscatória de seu patrimônio, devendo ser prontamente afastada".

Qualquer análise dos percentuais das multas aplicadas, nos termos da legislação, perpassaria pela análise da adequação dos dispositivos legais ao Texto Constitucional. Contudo, é importante ressaltar que esse Conselho Administrativo de Recurso Fiscais não tem competência para analisar eventual inconstitucionalidade da legislação. Inclusive, essa impossibilidade já foi sumulada. Confira-se:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Portanto, sem maiores delongas, deve ser superada a alegação do suposto caráter confiscatório e desproporcional do percentual da multa aplicada.

DAS RESPONSABILIDADES

Por fim, passa-se a analisar os argumentos lançados nos Recursos Voluntários quanto a ausência de responsabilidade dos coobrigados indicados no Auto de Infração combatido. Far-se-á essa análise por partes, tendo em vista que os fundamentos para imputação das responsabilidades são distintos.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DAS SÓCIAS ECCO E EFIKANOVE - ARTIGO 124, INCISO I DO CTN.

Como se verifica do TVF, após fazer longa explanação sobre a pessoa e atos praticados pelo Sr. Flávio Teixeira da Costa (cuja responsabilidade será analisada em seguida),

o agente fiscal, em um parágrafo, impõe às Pessoas Jurídicas sócias da PG Mundi a responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário constituído. Veja-se, neste sentido, trecho do TVF com essa imputação:

Pela sua condição de sócias da PGMUNDI PAULISTANA, e portanto beneficiárias diretas do excedente gerado pela sonegação praticada, e por sua participação na administração da empresa por intermédio de seu administrador e representante na sociedade em comento FLÁVIO TEIXEIRA DA COSTA, conforme contrato social registrado na Junta Comercial do Estado de São Paulo, cujos atos foram amplamente explanados neste capítulo do presente Termo de Verificação Fiscal, solidarizo as empresas ECCO MAIS EMPREENDIMENTOS E PARTICIPACOES LTDA, CNPJ 10.361.956/0001-72 e EFIKANOVE EMPREENDIMENTOS E PARTICIPACOES LTDA, CNPJ 10.757.049/0001-47, à autuada, na condição de responsáveis tributários, nos termos do art. 124, I da Lei 5.172/66.

Como se observa do trecho transcrito, a responsabilidade das sócias foi imputada com base no artigo 124, I do Código Tributário Nacional, que tem a seguinte redação:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

A leitura deste dispositivo, leva o intérprete à conclusão de que o "interesse comum" está atrelado ao fato gerador da obrigação tributária. Assim, para ser responsável solidária pelos créditos tributários, a pessoa (seja ela física ou jurídica) tem que ter tido participação no fato que constitui a hipótese de incidência tributária. Ou seja, a expressão "interesse comum" se dirige às pessoas que, de alguma forma, participaram do fato (critério material) descrito no antecedente da regra matriz.

Esse entendimento já foi exarado por este colendo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Veja-se:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Data do fato gerador: 31/03/2011

ALIENAÇÃO. PESSOA FÍSICA. SÓCIO, SIMULAÇÃO.

As transformações societárias realizadas pelas sócias da autuada e que foram o foco da presente autuação, visaram desmembrar parte do acervo operacional da Autuada (incluído o atribuído pela sócia que permaneceu), para ser vendida a outra empresa, pela pessoa física do sócio; o processo de transferência para a pessoa física do sócio envolveu o valor contábil do acervo e a venda pela pessoa física se deu pelo valor de mercado, incidindo a tributação à alíquota de 15% , caracterizando que as operações foram simuladas, dado que o objetivo foi a venda de parte do acervo pela pessoa jurídica.

Assunto: Normas de Administração Tributária Data do fato gerador: 31/03/2011 AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

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.

IR RECOLHIDO. DEDUÇÃO.

Procede o pleito da autuada e da pessoa física que efetuou os recolhimentos, de que os valores de Imposto de Renda recolhidos pela pessoa física, em relação à mesma transação autuada na pessoa jurídica, sejam deduzidos dos valores de IRPJ exigidos da autuação, antes da aplicação da multa de ofício e dos juros de mora, uma vez que aquela operação foi descaracterizada, porém o imposto foi recolhido espontaneamente.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Data do fato gerador: 31/03/2011 JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício é parte integrante da obrigação ou crédito tributário e, quando não extinta na data de seu vencimento, está sujeita à incidência de juros.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, I, DO CTN. INTERESSE COMUM. CABIMENTO.

Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 124, I, do CTN, quando demonstrado que os responsabilizados não apenas ostentavam a condição de sócios de fato da autuada, como foram os responsáveis pelas operações societárias que resultaram na autuação.

VOTO DE QUALIDADE. ART. 112, CTN.

Descabe aplicação do art. 112 do CTN, no caso de empate de votação no CARF. (Acórdão nº 1201-001.778 - Processo nº 16561.720079/2015-68 - Sessão de 21/06/2017) (destacou-se)

O Superior Tribunal de Justiça também tem entendimento fixado neste sentido, como se observa do julgado, cuja ementa segue citada abaixo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ISS. SUJEIÇÃO PASSIVA. ARRENDAMENTO MERCANTIL. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. VERIFICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

1. "Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas" (HARADA, Kiyoshi. 'Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato

gerador')" (AgRg no Ag 1.055.860/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 17.2.2009, DJe 26.3.2009).

2. "Para se concluir sobre a alegada solidariedade entre o banco e a empresa de arrendamento para fins de tributação do ISS, seria necessária a reapreciação do contexto fático-probatório, providência inadmissível em sede de recurso especial, consoante a Súmula 7/STJ" (AgRg no AREsp 94.238/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 16/10/2012). No mesmo sentido: AgRg no Ag 1.415.293/RS, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 21/09/2012.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AREsp 603.177/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/03/2015, DJe 27/03/2015) (destacou-se)

Assim, na imputação de responsabilidade com base no artigo 124, inciso I do CTN, é dever do agente que promove a autuação comprovar que os eventuais responsáveis, de alguma forma, tenham "*interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal*".

Neste sentido, entende-se, com Andréa M. Darzé, que as hipóteses que autorizam a imputação de responsabilidade com base no artigo 124, inciso I do CTN, são bem restritas. Confira-se os ensinamentos daquela professora:

"Em estreita síntese, entendemos que o artigo 124, I do CTN, serve como fundamento para imputação de obrigação solidária apenas nos casos em que,

i. consistindo o suporte factual do tributo em situação jurídica, exista mais de uma pessoa realizando a sua materialidade, como ocorre, por exemplo, na incidência do IPTU ou do IPVA, em que dois ou mais sujeitos são proprietários do mesmo imóvel ou veículo automotor, respectivamente;

ii. nos casos em que o suporte de fato da tributação configura negócio bilateral, caracterizado pela presença de sujeitos em posições adversas e, por isso mesmo, com o objetivos diferentes, a solidariedade poderá instalar-se apenas entre as pessoas que integrarem o mesmo polo da relação e tão-somente se estiverem efetivamente praticando o verbo tomado pelo legislador como critério material do gravame. É o que se verifica, por exemplo, 'no ITBI, quando dois ou mais são 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". (DARZÉ, Andréa M. Responsabilidade Tributária: solidariedade e subsidiariedade. São Paulo: Noeses, 2010. pág. 239)

Contudo, pelo que se observa do trecho do TVF acima transcrito (e só ele fala dessa responsabilidade), a imputação da responsabilidade das sócias se deu tão-somente porque as empresas eram sócias da PG Mundi, nada mais. Não houve, por parte da fiscalização, qualquer ilação e/ou apontamento, no que tange à participação daquelas pessoas jurídicas nos fatos que deram origem ao nascimento da obrigação tributária e que estas tinha algum interesse comum.

Desta forma, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para excluir do pólo passivo do Auto de Infração combatido as empresas Ecco Mais Empreendimentos e Participações Ltda. e Efikanove Empreendimentos e Participações Ltda.

RESPONSABILIDADE DO SR. FLÁVIO TEIXEIRA DA COSTA

O Recorrente, Flávio Teixeira da Costa, em recurso apartado, insurge-se com relação à imputação de responsabilidade, na condição de administrador de fato da empresa PG Mundi, com base nos artigos 124, inciso I e 135, inciso III do CTN.

Neste ponto, ao contrário do que foi alegado no Recurso Voluntário, pela leitura do TVF, fica claro que a imputação da responsabilidade se deu com base nos dois dispositivos legais e estribado nestes que se analisará a responsabilidade imputada ao Sr. Flávio Teixeira da Costa.

Inicialmente, deve-se pontuar que, pela leitura dos artigos do Código Tributário Nacional, a sujeição passiva (um dos critérios que compõe a Regra Matriz de Incidência Tributária) pode ser dividida entre o contribuinte e o responsável. Neste sentido, é a redação do artigo 121 do CTN:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

No caso do representante da sociedade, dentre eles os administradores, a responsabilidade pessoal pelo pagamento do crédito tributário se dará quando houver atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Esta é a inteligência do artigo 135, inciso III do CTN. Confira-se:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Este julgador tem convicção de que, quando o dispositivo legal fala em responsabilidade "pessoal" do agente, uma vez identificadas alguma das condutas elencadas no citado dispositivo, a responsabilidade pelo pagamento do tributo passa a ser apenas daquele agente, excluindo-se a responsabilidade da pessoa jurídica contribuinte, que, em última análise, é lesada pela conduta dolosa de quem a representa.

Assim, não estaria correto em se falar em responsabilidade solidária e, sim, em responsabilidade pessoal, como a interpretação, não só literal, mas sistemática do ordenamento jurídico impõe.

Independentemente dessa posição, que, diga-se, não prevalece nas decisões do Poder Judiciário, no presente caso, não há dúvidas quanto a imputação de responsabilidade ao administrador Flávio Teixeira da Costa pelo pagamento do crédito tributário constituído pela fiscalização.

Como se depreende dos autos, a fiscalização demonstrou que o Sr. Flávio era o real administrador do grupo de empresas na época da ocorrência dos fatos geradores, grupo este da qual faz parte a empresa PG Mundi. Trancreve-se, neste sentido, trecho do TVF:

***FLÁVIO** é o administrador de fato de todo o **GRUPO PAULISTANA**. Dentre as diversas evidências que apontam para isto, algumas são especialmente dignas de nota. **FLÁVIO**, ao que tudo indica, nunca envidou esforços no sentido de esconder de seus pares e clientes que controla o grande grupo de distribuição. Tanto o é, que assim se apresenta em entrevista concedida a revista especializada da área de distribuição, publicada em julho de 2013, da qual dei maiores detalhes no capítulo I deste TVF (CONTEXTO). Na verdade, na referida entrevista, **FLÁVIO** não apenas se apresenta como administrador e controlador do grupo, mas fornece detalhes da operação e, especialmente, da estratégia de negócio do grupo. O fato de possuir e, especialmente, dispor destas informações – que certamente subordinado nenhum teria autonomia para divulgar à imprensa, evidenciam que ele de fato exerce no grupo o papel de absoluta liderança. A publicação em comento é, ainda, ilustrada como diversas fotografias, muitas das quais trazem a imagem de **FLÁVIO** nas dependências da empresa e em reunião com o que seriam demais colaboradores e representantes de vendas do grupo.*

(...)

*Restou claro que **FLÁVIO** é o administrador e real beneficiário do **GRUPO PAULISTANA**, auferindo não apenas renda direta da empresa **PGMUNDI**, ora fiscalizada, mas também indireta, por meio da utilização de bens que se encontram formalmente em nome de empresas do **GRUPO PAULISTANA**. Como diretor presidente e sócio, ainda que indiretamente, da **PGMUNDI** e do **GRUPO PAULISTANA**, **FLÁVIO** aufere renda proveniente - ao menos em parte - da sonegação de tributos, caracterizando a hipótese delineada pelo art. 124 do CTN, acima mencionado, que considera solidariamente obrigadas “as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”. Evidenciamos, inclusive, que **FLÁVIO** recebe, da **PGMUNDI**, recursos financeiros que não são contabilizados pela empresa e nem por ele declarados ao fisco.*

Pelo o que se denota do trecho transcrito acima, além de ser o real administrador da empresa autuada - PG Mundi - o Sr. Flávio se beneficiou diretamente dos recursos financeiros desta empresa, na medida que teve créditos feitos em suas contas. Mesmo não os tendo declarados à Receita Federal, a fiscalização conseguiu demonstrar que, de alguma

forma, ele se beneficiou e agiu de forma ilícita, contribuindo para o nascimento da obrigação tributária constituída via Auto de Infração.

Por outro lado, não se pode perder de vista que no ano de 2012, que é o objeto da autuação, o Sr. Flávio foi o responsável pelo envio da DIPJ que, ao arrepio das reais operações realizadas pela empresa naquele ano, foi entregue zerada, como se não houvesse operações e receitas tributáveis no período.

Ademais, no Recurso Voluntário apresentado, as alegações do Recorrente foram apresentadas de forma genérica. Em nenhum momento, o Sr. Flávio tentou desqualificar a construção do agente fiscal e demonstrar que não era, à época dos fatos geradores, responsável pela administração da empresa autuada.

Assim, correta a imputação da responsabilidade com base no artigo 135, inciso III do CTN, ao Sr. Flávio Teixeira da Costa atacada através do Recurso Voluntário ora analisado.

Portanto, **NEGO PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, mantendo a responsabilidade do Sr. Flávio Teixeira da Costa.

RESPONSABILIDADE DO SR. WILSON ROBERTO BIGARELLA

Por fim, cumpre analisar a imputação de responsabilidade do Sr. Wilson Roberto Bigarella, na condição de contador da empresa autuada.

Como se depreende do TVF, após longa explanação dos supostos atos ilícitos praticados pelo contador da empresa, que teriam o condão de suprimir ou reduzir o pagamento do crédito tributário, o agente fiscal imputou a sua responsabilidade com base no artigo 135, inciso III, do CTN. Veja-se:

*Pelo exposto, resta evidente a responsabilidade pessoal de **BIGARELLA** pelo crédito tributário que ora se constitui, decorrente dos atos por ele praticados, como contador responsável e representante da empresa junto ao fisco federal, com infração de lei. Por tal, **solidarizo WILSON ROBERTO BIGARELLA**, CPF 638.226.018-53, à autuada, na condição de responsável tributário, nos termos do art. 135, III da Lei 5.172/66 (CTN). (grifou-se)*

Contudo, entende-se que há um vício nessa imputação de responsabilidade, que não pode ser sanado no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Explica-se.

Pela construção feita no TVF, inclusive dos julgados do CARF que foram citados pelo agente fiscal, a posição do contador perante a entidade era de mandatário, preposto e, na pior das hipóteses, de empregado da empresa PG Mundi.

Assim, sua responsabilidade, caso apuradas as condutas ilícitas, que fizessem nascer a obrigação tributária, deveria ser imputada com base no artigo 135, inciso II do CTN e nunca com base no inciso III desse dispositivo legal.

Não há nos autos qualquer indício de que o contador figurava como diretor, gerente ou representante de pessoa jurídica e que tivesse exercido atos de gestão da entidade. Pelo contrário, como mencionado, toda a construção do TVF foi no sentido de que o Sr. Wilson era apenas responsável pelas escriturações contábeis, na condição de contador da empresa. Figurando, assim, na condição de um mandatário ou preposto, nunca de administrador.

Há de se ressaltar, inclusive, que no Auto de Infração (fls. 999 e seguintes) a capitulação para se imputar a responsabilidade do Sr. Wilson está genérica, tendo em vista que só foi citado o artigo 135 do CTN, sem que houvesse a indicação de qual inciso estaria enquadrado. Contudo, pelo trecho do TVF acima transcrito, não restam dúvidas de que a capitulação se deu com base no inciso III, o que não se pode admitir.

Como se denota da ementa do julgado abaixo, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou no sentido de que o equívoco na capitulação por parte do agente fiscal, é um vício material e insanável da autuação. Veja-se:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2004

QUALIFICAÇÃO DO VÍCIO DE NULIDADE. AUSÊNCIA OU INSUFICIÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS DE FATO E DE DIREITO DO ATO DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. CABIMENTO. Se o ato de lançamento não contém ou contém a indicação da capitulação legal equivocada (pressuposto de direito) e/ou se a descrição dos fatos é omitida ou deficiente (pressuposto de fato) tem-se por configurado vício material por defeito de motivação. NULIDADE DO LANÇAMENTO. ENQUADRAMENTO LEGAL INCORRETO E DEFICIENTE DESCRIÇÃO DOS FATOS. AUSÊNCIA DE SUBSUNÇÃO DOS FATOS À NORMA. VÍCIO MATERIAL. OCORRÊNCIA. 1. A errônea indicação dos dispositivos legais infringidos conjugado com a deficiente descrição dos fatos acarreta ausência de subsunção dos fatos à norma jurídica, defeito grave que configura vício material do lançamento por falta de motivação. 2. Se não constatada uma clara subsunção entre os fatos imputados ao sujeito passivo com a norma legal infringida, o auto de infração é nulo por vício material, por ferir requisito essencial na constituição do lançamento. Recurso de Ofício Negado. (Acórdão nº 3302-003.017 - Processo nº 11817.000438/2005-22 - Sessão de 26/01/2016)

Assim, tendo em vista a capitulação equivocada do Auto de Infração, DOU PROVIMENTO neste ponto ao Recurso Voluntário, para afastar a responsabilidade do contador da empresa, Wilson Roberto Bigarella, pelo pagamento dos créditos tributários.

Não obstante o entendimento de que houve erro na capitulação, a maioria da Turma entendeu que não há nos autos elementos que comprovem as condutas praticadas pelo contador - Wilson Roberto Bigarella - a ensejar a sua responsabilização pelo inciso artigo 135, II do CTN. Por isso, foi dado provimento ao Recurso Voluntário para afastar a imputação de responsabilidade.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por

- REJEITAR A PRELIMINAR de cerceamento de defesa;
- no mérito, NEGAR PROVIMENTO aos Recursos Voluntários.

No que tange às imputações de responsabilidades, voto por:

- DAR PROVIMENTO, ao Recurso Voluntário, para afastar a responsabilidade das empresas Ecco Mais Empreendimentos e Participações Ltda. e Efikanove Empreendimentos e Participações Ltda.

- NEGAR PROVIMENTO, ao Recurso Voluntário apresentado do Sr. Flávio Teixeira da Costa, mantendo a imputação da sua responsabilidade;

- DAR PROVIMENTO, ao Recurso Voluntário apresentado pelo Sr. Wilson Roberto Bigarella, para afastar a sua responsabilidade pelo pagamento dos créditos tributários.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator