



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

**Processo n°** 10925.001585/2008-72  
**Recurso n°** 885.047 Voluntário  
**Acórdão n°** **1302-000.769 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 20 de Outubro de 2011.  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** CASAL COMÉRCIO DE SUINOS LTDA E OS RESPONSÁVEIS  
 TRIBUTÁRIOS: DENILSO CASAL, NEURILDO CASAL E  
 COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL PORCURE  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006.

Ementa:

REVISÃO DE OFÍCIO. ALTERAÇÃO DOS FUNDAMENTOS DO LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não é causa de nulidade do lançamento a revisão de ofício realizada pela autoridade competente visando a alterar o enquadramento legal do arbitramento realizado, devidamente cientificado à autuada e aos responsáveis solidários indicados, com reabertura de novo prazo para impugnação.

IRPJ. ARBITRAMENTO DE LUCRO.

É de se manter o arbitramento do lucro quando a escrituração contábil apresentada omite integralmente a movimentação bancária da pessoa jurídica, não se prestando a apuração do lucro real ou do lucro presumido.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGENS. PRESUNÇÃO LEGAL. OMISSÃO DE RECEITA.

Caracteriza-se a omissão de receitas em relação aos valores creditados em conta de depósito junto à instituição financeira, quando o titular, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. VEDAÇÃO AO *BIS-IN-IDEM*

Em observância ao princípio da verdade material e ao princípio que veda a tributação *bis-in-idem* é de se excluir do lançamento relativo à omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, o montante de receitas lançadas com base em subfaturamento comprovado quando se constata pelos elementos constantes do processo que tais valores

integram os créditos bancários considerados não justificados, registrados na única conta bancária da autuada.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. SÓCIO-GERENTE.** Correta a indicação do sócio-gerente da autuada, na condição de responsável solidário pelos créditos tributários apurados em face da prática de atos com infração à lei e que ensejaram a autuação por omissão de receitas. Configurado o interesse do sócio nas situações que constituíram a obrigação tributária resultante do lançamento ora examinado e a prática de atos com infração à lei, nos termos do inc. I do art. 124 do CTN no inc. II do art. 135 do CTN.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. SÓCIO MANDATÁRIO-ADMINISTRADOR.**

Correta a indicação do sócio da autuada, detentor de poderes de gestão recebidos por instrumento de procuração, na condição de responsável solidário pelos créditos tributários apurados em face da prática de atos com infração à lei e que ensejaram a autuação por omissão de receitas. Configurado o interesse do sócio nas situações que constituíram a obrigação tributária resultante do lançamento ora examinado e a prática de atos com infração à lei, nos termos do inc. I do art. 124 do CTN no inc. II e III do art. 135 do CTN.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO. MEROS INDÍCIOS. CONDIÇÃO DE SUCESSORA NÃO COMPROVADA.**

A existência de meros indícios, sem comprovação efetiva de que a pessoa jurídica apontada como sucessora tenha adquirido da autuada, a qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento industrial e continuou a respectiva exploração, sob a outra razão social, é insuficiente para que lhe seja atribuída a responsabilidade solidária por sucessão em face dos créditos tributários apurados.

**PIS. COFINS. CSLL. LANÇAMENTOS DECORRENTES.** Tratando-se de tributação reflexa de irregularidade descrita e analisada no lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento ao PIS, à Cofins e à CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do relator.

(Documento assinado digitalmente)

MARCOS RODRIGUES DE MELLO- Presidente.

(Documento assinado digitalmente)

LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO - Relator.

EDITADO EM: 09/11/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Rodrigues de Mello (Presidente), Daniel Salgueiro da Silva, Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 21/12/2011 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO. Assinado digitalmente em 21

/12/2011 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 24/01/2012 por MARCOS RODRIGUES

DE MELLO

Luiz Tadeu Matosinho Machado, Wilson Fernandes Guimarães, Guilherme Pollastri Gomes da Silva.

## Relatório

Trata-se de lançamentos de ofício de IRPJ, CSLL, Pis e Cofins, para a exigência de crédito tributário no montante R\$ 926.915,83 (IRPJ), R\$ 262.071,39 (PIS), R\$ 1.209.560,56 (Cofins) e de R\$ 436.004,10 (CSLL), acrescidas de multa de ofício de 150% (p/ a receita omitida) e de 75% (p/ a receita declarada) e encargos legais devidos à época do pagamento, constituído por meio dos Autos de Infrações de fls. 762 a 813, referente aos fatos geradores ocorridos no ao ano-calendário: 2005 e 2006.

O lançamento foi efetuado com base nas normas de Lucro Arbitrado, tendo ainda a fiscalização apurado omissão de receitas com base em Depósitos Bancários de Origem não comprovada, e constatado subfaturamento de vendas mediante artifício doloso conhecido como “nota calçada”, ensejando a cobrança de diferenças de IRPJ, e de diferenças das contribuições sociais: CSLL, Pis e Cofins (apuração reflexa).

O arbitramento do lucro foi justificado pela fiscalização no item 4 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 743), tendo em vista que o contribuinte intimado a apresentar os livros e documentos de sua escrituração, conforme Termo de Início e outros termos de intimação fiscal, deixou de apresentá-los, enquadrando os fatos no disposto no art. 530, inc. III do RIR/99.

O arbitramento teve como base de cálculo (I) receita omitida por conta de subfaturamento de venda, (II) a omissão de receitas, caracterizada por conta de depósitos bancários de origem não comprovada, nos termos do art.42 da Lei 9.430/96 e (III) a receita bruta informada na DIPJ.

O sujeito passivo, ora recorrente, foi cientificado do lançamento em 01/08/2008 (fls. 816).

Foram ainda arrolados como sujeitos passivos solidários (I) o Sr. Neurildo Casal, conforme TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA (fls.734 a 735) que lhe foi cientificado em 17/07/2008, (II) o Sr. Denilso Casal, conforme TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA (fls.736 a 737) que lhe foi cientificado em 01/08/2008 (fl.817), (III) a Sra. Suzana Corvalam conforme TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA (fls.738 a 739) que lhe foi cientificado em 25/08/2008( fls. 1076), todos ele com base no art.124, incisos I e II do CTN e do artigo 13 da Lei nº 8.620/93, e também, (IV) a empresa Cooperativa Agroindustrial Porcure, conforme TERMO DE RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO, (fls.818 a 822), nos termos do art.133, inciso II, do Código Tributário Nacional – CTN, que lhe foi cientificado em 08/09/2008 (fl.1077).

A fiscalizada, em conjunto com o sócio e responsável solidário Neurildo Casal, apresentou impugnação às exigências em 18/08/2008 (fls. 884/895). A fiscalizada, autuada como sujeito passivo, alegou em síntese:

a) que embora conste do item 4 Relatório Fiscal que o arbitramento do lucro foi efetuado com base no art 530, inc.III do RIR/99, em face de não terem sido apresentados os livros e documentos fiscais solicitado, afirma que, conforme cópia autenticada em anexo,

apresentou os livros contábeis que possuía para a Fiscalização, que sequer foram examinados nem citados no relatório da fiscalização; e.

b) que a fiscalização esteve no escritório de contabilidade Alcir da Silva Ltda e, no entanto deixou de levar o microcomputador que possuía a escrituração contábil em software, e que na impossibilidade de apreender o microcomputador, poderia ter exigido que o Contador, mediante intimação, apresentasse de forma impressa toda a escrituração.

c) que *“a Fiscalização da Receita Federal se utilizou de extratos bancários para formalizar o Auto de Infração considerando os mesmos como receita, vindo a arbitrar o lucro para fins de tributação”*;

d) que esse fundamento *“não pode prosperar em razão de que receita não se confunde com renda, pois nem todo movimento que ocorreu nas contas correntes fiscalizadas correspondem a renda e/ou vendas com lucro da empresa”*;

e) que a fiscalização *“não fez prova de que os valores mencionados nas contas correntes se referem a venda efetivada pela empresa aptas a gerarem tributos”*;

f) que como o Fisco tem poder de requisição de documentos inclusive junto a terceiros *“poderia requisitar dos terceiros que efetuaram depósitos e/ou transferências de valores para as contas corrente fiscalizadas a origem dos valores depositados e/ou transferidos e qual fora a sua finalidade, se de compra e venda, ou se fora adiantamento de despesas de engorda de suínos, ou outra finalidade”*;

g) que ao contrário do Fisco, *“os contribuintes fiscalizados não possuem meios legais de obrigar as Pessoas Físicas e Jurídicas que efetuaram depósitos ou fizeram transferência para as contas corrente fiscalizadas de informarem ao fisco a origem dos valores creditados nas referidas conta corrente, porém, a Fiscalização da Receita Federal possui meios legais para tal finalidade”*;

h) que a omissão da fiscalização em requisitar dados junto a terceiros impede que esta utilize *“todos os valores creditados nas contas corrente como omissão de receita”*,

i) que há valores creditados na conta corrente fiscalizada que *“se referiam a adiantamento de despesas com engorda de suínos para abate”*, que não se configurariam como lucro nem venda aptas à incidência de tributos, e que resultou inclusive em prejuízos á fiscalizada;

j) que é notório o prejuízo com a compra e venda de suínos, noticiada inclusive pela imprensa, *“tanto que a Fiscalização não demonstrou saldo positivo final nas contas corrente fiscalizadas”*;

k) que *“em razão da entrega dos livros contábeis a empresa ficou privada de checar informações para justificar valores que foram creditados em sua conta corrente”*;

l) que *“não houve embaraço à fiscalização por não informação de valores, pois a empresa apresentou os livros contábeis que possuía junto a si com informações contábeis, e em razão dos livros contábeis estarem em poder da fiscalização, a Contribuinte ficou privada de checar informações para justificar valores que foram creditados em sua conta corrente, pois a empresa não possui meios legais de obrigar as Pessoas Físicas e Jurídicas que efetuaram depósitos e/ou transferências nas contas corrente fiscalizadas a prestarem informações à Fiscalização, sendo que a Fiscalização possui meios legais para obter tais dados em razão do seu poder de fiscalização”*;

m) que devido à omissão da fiscalização resultando a fiscalização foi incompleta “com vícios e nulidades, devendo assim o Auto de Infração e o valor de R\$ 7.807.989,24 apontado como crédito tributário do processo ser anulado em razão da ausência da fiscalização por completo para levantamento de eventuais valores que poderiam ser tributados”; e,

n) que seria “necessário a perícia contábil na conta corrente fiscalizada, a fim de verificar se houve lucro passível de tributação”;

O sócio Neurildo Casal, indicado como responsável solidário, alegou que:

a) “desconhece por completo as acusações a si imputadas, pois o mesmo não realizava operações comerciais na empresa, pois usa única responsabilidade é a de pesar os suínos que saem do estabelecimento, conforme informação prestada aos próprios auditores da Receita Federal”; e,

b) que também desconhece “a autoria das notas calçadas mencionadas no Relatório Fiscal, além de que não fora provado pela fiscalização a sua participação em qualquer indicio de fraude ou atitude semelhante”;

Ao final da impugnação é requerida a anulação do auto de infração e do crédito tributário lançado, em razão dos vícios e nulidade apontados, especialmente pelo fato de ter apresentado os livros contábeis que não foram examinados para verificar a existência de lucros.

Ao tomar conhecimento da impugnação as autoridades fiscais responsáveis pelo lançamento localizaram os livros contábeis e fiscais na repartição fiscal (com carimbo de protocolo da ARF em Xanxerê/SC), e ante esse novos elementos anteriormente não conhecidos efetuou a **REVISÃO DE OFÍCIO** dos lançamentos em relação à fiscalizada (fls.991 a 993) e aos sujeitos passivos solidários, o Sr. Denilso Casal (fls.994 a 996), O Sr. Neurildo Casal (fls.997 a 999) e a Sra. Silvana Corvalam – sic - (fls.1.000 a 1002) e, ainda, à empresa Cooperativa Agroindustrial Porcure, indicada como Responsável por Sucessão. Foram juntadas ao processo fiscal cópias do Livro Razão dos anos de 2004, 2005 e 2006 (fls. 902 a 987).

Na mesma data do referido Termo, as autoridade fiscais responsáveis pelo procedimento junto à Delegacia da Receita Federal do Brasil em Joaçaba/SC lavraram o TERMO DE DEVOLUÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS, datado de **26/08/2008** (fl.989), devolvendo os documentos à autuada em 22/09/2008 (conforme AR, fls. 1083), tendo também cientificado o Contador Alcir da Silva em 01 de outubro de 2008 (fl.1.074).

A referida REVISÃO DE OFÍCIO – ao sujeito passivo e aos responsáveis acima nominados – fundamentou-se nos artigos 145, III e 149, V e VII do CTN, indicando que a revisão (dos lançamentos) “tem como objetivo apenas a mudança do enquadramento legal, em face da existência dos livros contábeis”. Eis a fundamentação (fls.992/993):

[...]

*No caso em questão, porém, o que se está processando não é exatamente uma revisão do lançamento, mas sim uma mudança no Relatório da Atividade Fiscal, mais precisamente no enquadramento legal para arbitramento do lucro, senão vejamos.*

*Em Auto de Infração de fls.740 a 815, esta Auditoria Fiscal arbitrou o lucro da empresa supra com base no art.530, III do Decreto 3.000 (RIR/99), abaixo transcrito:*

[...]

*Ocorre que, em impugnação de fls.884 a 889, a empresa informa que apresentou os Livros Diário, Razão, Entrada, Saída e Apuração do ICMS referentes ao período fiscalizado. O documento que a mesma apresentou para comprovar contém carimbo da ARF/Xanxerê/SC com recebimento datado em 25/07/2007.*

[...]

*Após investigação, verificamos que tais documentos se encontravam guardados em um dos armários desta Delegacia, dentro de envelope lacrado (na mesma configuração em que foram entregues).*

*Sem entrar no mérito da responsabilidade administrativa pela prática de tal ato, esta Delegacia reconhece a ocorrência dessa falha de comunicação interna.*

*Mesmo assim, a despeito do surgimento dessa nova informação, esta Auditoria Fiscal mantém na íntegra o Auto de Infração anteriormente lavrado. Mantemos, outrossim, a opção pelo arbitramento, só que, desta feita, com base no inciso II, alínea, do art.530 do Decreto 3.000/99:*

*“Art.530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art.47, e Lei nº 9.430, de 1996, art.1º):*

[...]

*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; ”*

*O argumento para tal posicionamento é incontestável: toda a movimentação financeira da empresa foi realizada à margem da sua contabilidade, ou seja, nenhuma conta bancária encontra-se contabilizada em seu Livro Razão, conforme se comprova pelas cópias desses livros anexas às fls.902 a 987.*

*Enfatize-se, neste particular, que a manifestação da conta corrente bancária pela pessoa jurídica cujo movimento não encontra correspondente na sua contabilidade, uma vez não justificada a origem dos recursos que por ela transitaram (que é o caso), permite inferir no sentido da ocorrência de omissão de receitas. Portanto, continua plenamente caracterizada a omissão de receitas descrita anteriormente no Relatório de Atividade Fiscal.*

*Em relação ao evidente intuito de fraude, requisito para aplicação da multa qualificada no percentual de 150%, de que trata o art.44, II, da Lei 9.430/96, acreditamos que o mesmo também se encontra bem caracterizado pela utilização de contas bancárias sem registro contábil para movimentação de vultosos recursos da empresa à margem da contabilidade, tudo devidamente comprovado pela documentação trazida aos autos (cópias do Livro Razão).*

[...]

Manteve-se assim o lançamento em todos os seus termos, mesmo após a revisão de ofício, alterando-se unicamente o fundamento do arbitramento do lucro.

A REVISÃO DE OFÍCIO dos lançamentos em relação à fiscalizada (fls.991 a 993) e aos sujeitos passivos solidários, o Sr. Denilso Casal (fls.994 a 996), o Sr. Neurildo Casal (fls.997 a 999) e a Sra. Silvana Corvalam – sic - (fls.1.000 a 1002) e, ainda, à empresa Cooperativa Agroindustrial Porcure, como responsável por Sucessão, foi cientificada por meio postal, conforme **Aviso de recebimento** (AR) acostados às fls.1.078 a 1.082, na data de 22/09/2008 (conforme carimbo postal, pois não consta a data do efetivo recebimento) em relação ao sujeito passivo e a todos os responsáveis, com exceção da Sra.Silvana Corvalan (AR, fl.1.079), que foi cientificada em 19/09/2008 (também de acordo com carimbo postal constante do AR, cuja data de entrega está em branco).

Em 01 de setembro de 2008, o Sr. **Denilso Casal**, por meio de seu representante habilitado por procuração, apresentou sua **impugnação** (fls.1.016 a 1.020) com as seguintes alegações:

a) que a Fiscalização da Receita Federal “*se utilizou de extratos bancários para formalizar o Auto de Infração considerando os mesmos como receita, vindo a arbitrar o lucro para fins de tributação na empresa Casal e Casal Ltda*”;

b) que a autuação não pode prosperar ‘*em face do Sr. Denilso Casal, pois o mesmo não participava da parte fiscal e financeira da empresa, muito menos contábil, de fato, como foi trazido pela fiscalização, o Sr. Denilso Casal efetuou vendas para a empresa, porém efetuar vendas e atuar na parte fiscal, contábil e na parte financeira são situações bem distintas e diferentes*”;

c) que a fiscalização não comprovou “*que o Sr. Denilso Casal era responsável pela parte fiscal, contábil, tributária e financeira da empresa*”;

d) que o fato de efetuar vendas não “*significa que o mesmo seja responsável pela gerência da empresa*”;

e) que na fiscalização não existe nenhum “*indício de que o Sr. Denilso Casal, bem como não há nenhuma prova de que o mesmo participava na parte fiscal, contábil e financeira da empresa e/ou tivesse algum proveito, bem como não há provas de que era o mesmo que emitia Notas Fiscais, efetuava recebimentos, mas sim, a sua ocupação era realizar vendas, o que é uma situação bem distinta e diferente do que administrar a parte fiscal da empresa*”;

**Ao final requer a anulação do auto de infração.**

Em 07 de Outubro de 2008, a empresa Cooperativa Agroindustrial Porcure, representada pelo seu presidente, apresentou sua impugnação (fls.1024 a 1034) ao Termo de Responsabilidade Fiscal mediante as seguintes alegações:

a) que “teve início de atividades em março de 2008 e que foi surpreendida com o Termo, enquadrando-a como sucessora da empresa Casal Comércio de Suíno Ltda.”;

b) que “o Termo deve ser considerado nulo, pois em nenhum momento foi-lhe concedido oportunidade para que pudesse vir a se defender”;

c) que “o fato desta Cooperativa estar instalada em local onde antigamente estava estabelecida a empresa Casal & Casal Ltda., em momento algum significa que houve qualquer espécie de aquisição, mesmo porque a Cooperativa se instalou no local através de Arrendamento de área industrial e em nenhum momento adquiriu algo das empresas que lá estavam instaladas”;

d) que, “ao contrário do alegado no Termo de Intimação Fiscal, não houve por parte desta Cooperativa nenhuma aquisição que viesse do Sr. Denilso Casal ou de sua esposa, bem como da empresa Casal Comércio de Suínos Ltda. e Central de Carnes Ipuacu Ltda”;

e) que “não há nenhum vínculo entre o Sr. Denilso Casal e esposa com a sucessão de qualquer empresa que seja, mesmo, porque, em consulta ao SINTEGRA se observa claramente que a empresa Casal Comércio de Suínos Ltda. se encontra em plena atividade, ou seja, a referida empresa ao contrário do afirmado pela Fiscalização não fora dissolvida irregularmente”;

f) que “não há na legislação nenhuma norma que obrigue uma Cooperativa a não ter como cliente algum comprador que já tenha comprado de empresa com processos fiscais, ou seja, esta Cooperativa não está impedida de efetuar vendas a quem lhe procura, bem como não tem obrigação nenhuma de investigar os antigos fornecedores de seus compradores para verificar se já foram clientes da empresa Casal Comércio de Suínos, a qual inclusive está em pleno funcionamento”;

g) por fim, “esclarece que o imóvel onde está instalado a Cooperativa fora arrendado de pessoa física para explorar o ramo de Frigorífico para abate de suínos, comercialização e seus derivados, estando provado que a Cooperativa em nada adquiriu ou herdou da empresa Casal Comércio de Suínos Ltda”.

A sócia Silvana Covarlam, indicada como uma das responsáveis solidárias não apresentou impugnação.

Não foram apresentadas novas impugnações ou impugnações complementares em face da revisão de ofício efetuada e cientificada em um segundo momento ao sujeito passivo e demais responsáveis solidários.

A Terceira Turma da DRJ–Florianópolis-SC julgou o lançamento procedente, proferindo o Acórdão nº 07-19.416 de 07 de Abril de 2010 (fls. 1086/1095v), com a seguinte ementa:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2005, 2006*

*Depósitos Bancários. Origens. Presunção Legal. Omissão de Receita.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 21/12/2011 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO. Assinado digitalmente em 21

/12/2011 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 24/01/2012 por MARCOS RODRIGUES

DE MELLO

Impresso em 24/01/2012 por MARCOS RODRIGUES DE MELLO - VERSO EM BRANCO

*Caracterizam como omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Ano-calendário: 2005, 2006*

#### *RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. SÓCIOS.*

*Comprovado que o administrador atuava, de fato, como sócio-gerente da empresa, na qual se apurou a prática de reiterada omissão de receitas, que beneficiou tanto a empresa quanto o próprio sócio-gerente, deve o fisco vinculá-los na condição de responsáveis solidários pelo crédito tributário resultante.*

#### *IRPJ. ARBITRAMENTO DE LUCRO.*

*Acertado o arbitramento de lucro quando constatado que não há condições de se apurar o imposto devido pelas regras do lucro real e nem pelas regras do lucro presumido.*

#### *RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO*

*Comprovado que a empresa adquiriu de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial ou industrial, e continuou a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social, responde pelos tributos relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido.*

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Ano-calendário: 2005, 2006*

*PIS. COFINS. CSLL. Lançamentos Decorrentes. Efeitos da decisão relativa ao lançamento principal (IRPJ).*

*Em razão da vinculação entre o lançamento principal (IRPJ) e os que lhe são decorrentes, devem as conclusões relativas àquele prevalecerem na apreciação destes, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.*

A contribuinte autuada, ora recorrente, após tentativa frustrada de ciência postal (fls. 1103), foi cientificada do acórdão por edital afixado na Agência da Receita Federal em Xanxerê-SC em 20/05/2010 (fls. 1104), considerando-se efetivamente cientificado em 03/06/2010, nos termos do inc. IV do § 2º do artigo 23 do Decreto nº 70.235/72.

O sócio Neurildo Casal, arrolado como Responsável Solidário, também foi cientificado da decisão por edital afixado na Agência da Receita Federal em Xanxerê-SC em 24/05/2010 (fls. 1106), após tentativa frustrada de ciência postal (fls. 1105). Assim, considera-se, neste caso, feita a intimação, em 07/06/2010, nos termos do inc. IV do § 2º do artigo 23 do Decreto nº 70.235/72.

A pessoa jurídica Cooperativa Industrial Porcure, arrolada como responsável por sucessão, foi cientificada da decisão por AR-Postal em 06/05/2010 (fls. 1107)

O sócio Denilso Casal, também arrolado como Responsável Solidário, foi cientificado da decisão em 30/04/2010, mediante AR-Postal (fls. 1108).

E, finalmente, a sócia Silvana Covarlam, também indicada como Responsável Solidária, foi cientificada em 12/05/2010 (AR, fls. 1109).

A fiscalizada interpôs o presente recurso voluntário em 02/06/2010 (fls. 1120/1127). Em síntese a recorrente alega:

a) que *“a revisão de ofício efetuada após ser lavrado o Auto de Infração e após a defesa administrativa não pode prosperar, bem como, não pode ser objeto de aditamento por parte dos Notificados, pois a Revisão de Ofício apenas é permitida nos casos elencados no artigo 149 do Código Tributário Nacional ante da apresentação da defesa administrativa por parte do Notificado, assim, não há de se falar na manutenção da mesma”*;

b) que *“os incisos do artigo 149 do Código Tributário Nacional não menciona (sic) a autorização do fisco em proceder a revisão de ofício após a apresentação da defesa administrativa, bem como, em caso de alteração do enquadramento legal do lançamento”*;

c) que todos os livros contábeis que a empresa possuía foram entregues à Receita Federal, e que em relação à escrituração contábil que se encontrava no Escritório de Contabilidade, *“os Auditores deveriam no ato da apreensão das Notas fiscais de entrada e saída no escritório do Contador, exigirem (sic) a impressão de toda a escrituração contábil que o contador possuía em software”*.

d) que, *“não consta no relatório encaminhado à empresa que houvera qualquer intimação fiscal para o Contador apresentar tais impressões relativas a escrituração contábil”*;

e) que a empresa *“não pode forçá-lo a tal ato, sendo que a Fiscalização possuía poderes para exigir a intimação do Contador para a apresentação das informações contábeis arquivadas em software”*.

f) que o acórdão recorrido deixou de apreciar os tópicos de omissão da fiscalização, *“pois na defesa administrativa fora apontado vícios e nulidades, entre elas, as seguintes:*

*- a não apuração e o não exame das informações contidas nos livros contábeis que lhe foram apresentados durante o período anterior a lavratura do auto de infração;*

*- não houve uma Fiscalização completa, pois não houve intimação do Contador para apresentação de escrituração contábil arquivadas em software;*

*- em razão dos livros contábeis estarem com a fiscalização, o Contribuinte ficou privado de apresentar justificativa de valores creditados em sua conta corrente, sendo que muitas informações se encontram nos livros contábeis;*

*- não houve a expedição de ofícios e/ou intimação fiscal para as Pessoas Físicas e Jurídicas que creditaram valores na conta corrente fiscalizada a apresentarem a justificativa de tais depósitos.”*;

g) que na impugnação havia sido demonstrado que *“o Auto de Infração deveria ser anulado em razão da ausência da fiscalização por completo para levantamento de eventuais valores que*

*poderiam ser tributados, bem como, da não apuração e exame dos livros contábeis que foram apresentados para a Fiscalização”;*

*h) que houve “cerceamento de defesa, pois, a contribuinte foi privada de apresentar justificativas para valores creditados em conta corrente, em razão de não estar em poder dos livros contábeis”*

*i) que com relação ao Termo de Devolução de Livros e Documentos mencionados no r. acórdão, o mesmo ocorreu após lavratura do Auto de Infração, ou seja, após a propositura de Impugnação ao Auto de Infração, caracterizando o cerceamento de defesa;*

*j) que a devolução dos livros ocorreu em prazo superior a 30 (trinta) dias do protocolo da Impugnação do Auto de Infração, sendo irrelevante haver revisão de ofício, pois a mesma é nula após a apresentação de impugnação do auto de infração “;*

*k) que ainda “que fosse permitida a Revisão de Ofício após a formalização do Auto de Infração e inclusive da Impugnação do mesmo, quando já instaurado o litígio administrativo, a Revisão de Ofício, não tem o condão de suprir a fase investigativa que se procede antes da lavratura do Auto de Infração com o uso de todos os meios de defesa e busca de dados para provar sua movimentação financeira desde 2005, havendo assim, o direito de defesa dos Notificados cerceado”*

*l) que o “r. acórdão em síntese alega o descumprimento do artigo 42 da Lei 9.430/1996, no entanto, tal alegação não pode prosperar, pois a Notificada estava privada de seus livros contábeis, os quais estavam em poder da fiscalização, a qual devolveu apenas após o auto de infração ser lavrado, e, ainda, após a formação do processo administrativo com defesa já efetuada e protocolada.”*

*m) que a fiscalização teria sido incompleta, pois “**depósito bancário por si só, não é item comprobatório de que o contribuinte tenha auferido rendimentos tributáveis, tanto é, que, a receita calculada pela fiscalização, nem de longe é alcançada pelo patrimônio dos contribuintes**” e que nos “valores encontrados na conta corrente fiscalizada, há valores que se referiam a adiantamento de despesas com engorda de suínos para abate, não se referindo assim a lucro obtido pelos Contribuintes, muito menos se refere a vendas aptas a gerarem tributos, porém, com os livros contábeis em poder do fisco, dificultou a defesa da Notificada em poder apresentar detalhes dos valores da conta corrente”. (grifos constantes dos trechos originais do recurso voluntário acima transcritos)*

Além das alegações acima, trazidas no recurso voluntário, a recorrente repete os argumentos já expendidos na impugnação, o qual deixo de registrar por já constar deste relatório.

Consta ainda da peça recursal apresentada pela empresa autuada um tópico específico contendo o recurso voluntário do sócio Neurildo Casal, que em síntese alega:

*a) que não ficou provado que “o Sr. Neurildo tenha uma fortuna estimada em R\$ 41.265.887,42 referente a movimentação financeira encontrada e mencionada às fls. 16 do r. acórdão, ou seja, tanto ele, como o Sr. Denilso não possuem tal patrimônio, pois o que ocorrera com a empresa, fora sim, prejuízo, inclusive largamente informado na imprensa sobre as dificuldades da Suinocultura, pois movimentação financeira não significa lucro”*

*b) que o argumento de “que o mesmo visou dificultar a fiscalização não pode prosperar, pois o mesmo fora encontrado pelos Auditores, bem como, prestou inclusive declarações escritas”, e,*

c) que o recorrente “desconhece a autoria das notas calçadas mencionadas no Relatório de Atividade Fiscal, além de que, não fora provado pela fiscalização a sua participação em qualquer indicio de fraude ou atitude semelhante, sendo lhe inclusive incabível qualquer penalidade, seja ela tributária, civil e penal”. (grifos constam dos textos transcritos)

Ao final do recurso, apresentado em conjunto pela fiscalizada e pelo sócio mencionado, é requerida a reforma do acórdão recorrido com vistas a anulação dos autos de infração lavrados.

Também em 02/06/2010, o sócio Denilso Casal, indicado como Responsável Solidário dos créditos lançados, apresentou recurso voluntário, alegando em suma que:

a) que “não ficou provado na investigação fiscal que o Sr. Denilso emitia notas fiscais, bem como, que o mesmo era responsável por toda movimentação fiscal”;

b) que o fato de exercer as funções de efetuar compras e vendas é distinta da função de administrador;

c) que “não houve no patrimônio do Sr. Denilso Casal tamanho crescimento a ponto de afirmar que o mesmo veio a levar proveito econômico”;

d) que “a indicação do Sr. Denilso Casal como sujeito passivo solidário pelo fisco se baseou em meros indícios em que não há a comprovação de qualquer pratica com excesso do Recorrente”;

e) que a fiscalização não logrou “comprovar aumento no patrimônio do Recorrente a ponto de apontá-lo como beneficiário de eventual pratica da empresa autuada”; bem como “a participação do Recorrente como responsável pela emissão de Notas Fiscais;

Ao final requer a anulação do auto de infração e que se declare a improcedência da sujeição passiva solidária a ele atribuída.

Em 07/06/2010 a pessoa jurídica Cooperativa Agroindustrial Porcure, protocolou recurso voluntário contra o acórdão da DRJ-FPS que manteve sua indicação como responsável solidária por sucessão da autuada. Em síntese alega em seu recurso:

a) que houve cerceamento do seu direito de defesa na medida em que “a Fiscalização em momento algum concedeu oportunidade para que esta Cooperativa pudesse vir a se defender antes de lavrar o referido termo, o que por si só já caracteriza a nulidade do Termo de Intimação”;

b) que em nenhum momento ficou “provado que a Cooperativa Agroindustrial participou de qualquer ato em relação as empresas autuadas pela fiscalização, bem como, em momento algum, esta Cooperativa dificultou ou até mesmo procurou prejudicar qualquer ato do fisco”;

c) que o fato da cooperativa “estar instalada em local onde antigamente estava estabelecida as empresas autuadas em momento algum significa que houve qualquer espécie de aquisição, mesmo porque, conforme descrito na defesa inicial, esta Cooperativa se instalou no local através de “arrendamento de área industrial” diretamente com o proprietário do imóvel e em nenhum momento adquiriu as empresas que estavam instaladas anteriormente, bem como, não há de se falar em transformar esta Cooperativa em sucessora tributária das empresas autuadas”;

d) que “reitera também os termos da defesa administrativa inicial desta Cooperativa onde menciona que”. . . ao fato de esta Cooperativa já ter tido como presidente o Sr. Denilso Casal, em momento algum vincula esta Cooperativa a qualquer problemas de ordem fiscal com o mesmo, pois esta Cooperativa não tem obrigação de efetuar uma varredura na vida pessoal de seus associados, além de que, negar que o Sr. Denilso Casal tivesse sido associado a referida Cooperativa seria violar e quebrar com um dos princípios do Cooperativismo, ou seja, o PRINCÍPIO DA LIVRE ASSOCIAÇÃO, também conhecido como ADESÃO VOLUNTÁRIA previsto no artigo 04º inciso I da Lei 5.764/71....”;

e) que em sua defesa inicial ficou “provado através de consulta ao SINTEGRA que a empresa Casal Comércio de Suínos Ltda se encontra em plena atividade, ou seja, a referida empresa ao contrário do afirmado pela Fiscalização não fora dissolvida irregularmente, bem como, ao ir até o local, a Fiscalização encontrou seu proprietário, o qual inclusive prestou declarações”;

Ao final, reitera os termos e argumentos expendidos na impugnação e requer que seja declarada a insubsistência do Termo de Responsabilidade por Sucessão lavrado contra si.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Os recursos voluntários apresentados tanto pela autuada quanto pelos responsáveis tributários arrolados são tempestivos e deles conheço.

### DO RECURSO VOLUNTÁRIO DA AUTUADA

Analiso em primeiro planos os argumentos apresentados no recurso voluntário pela autuada, tendo em vista que a solução dessas questões produz reflexos e aproveita aos responsáveis tributários, cujas alegações serão apreciadas na seqüência.

#### Das alegações de nulidade

Em primeiro lugar é mister analisar as questões levantadas no sentido de apontar a existência de nulidade do lançamento fiscal e de cerceamento do direito de defesa.

A peça recursal apresentada está estruturada sem uma ordem seqüencial de argumentos, sendo recorrente a utilização das mesmas alegações em diversos pontos do recurso.

De qualquer sorte procurei aglutinar as principais alegações da recorrente, sintetizadas no relatório apresentado.

A recorrente reclama que a decisão recorrida deixou de apreciar questões relativas à nulidade do lançamento, em especial a manutenção do arbitramento dos lucros, mesmo após a recorrente ter comprovado em sua impugnação que havia apresentado os livros contábeis e fiscais solicitados. Reclama ainda a falta de apreciação de argumentos quanto ao

suposto cerceamento do direito de defesa em face de ter sido privada de apresentar esclarecimentos tendo em vista que os livros contábeis estavam em poder da fiscalização e ainda que a fiscalização não aprofundou as investigações visando a identificar as receitas efetivamente omitidas, inclusive deixando de examinar os livros apresentados.

Não tem razão a recorrente. O acórdão da DRJ-Florianópolis enfrentou as questões, tendo concluído que a falha inicial ocorrida em vista do fato dos livros contábeis apresentados junto à agência da Receita Federal em Xanxerê-SC não terem sido considerados no lançamento original, foi suprida com o seu exame e revisão de ofício por parte das autoridades lançadoras, que entenderam por bem modificar o enquadramento legal que justificou o arbitramento dos lucros, indicando como novo fundamento a falta de escrituração das operações financeiras verificadas na conta bancária da fiscalizada.

Com relação à impossibilidade de apresentar as justificativas para os créditos em conta bancária o acórdão recorrido entendeu que os livros contábeis e fiscais foram devolvidos à recorrente na mesma data em que se procedeu a ciência da revisão de ofício, tendo sido “*renovado o prazo legal de impugnação, naquilo que foi objeto da REVISÃO DE OFÍCIO, e já estando de posse dos seus livros contábeis e outros, a contribuinte não apresentou qualquer aditamento/manifestação à revisão*”.

No que tange ao fato da fiscalização não ter procedido a outras diligências, tais como a intimação de terceiros, com vistas a identificar a real origem e natureza dos recursos creditados em conta corrente, o acórdão recorrido teceu longas considerações acerca da legislação que prevê a hipótese de omissão de receitas com base em depósitos bancários sem origem comprovada, inclusive fazendo um paralelo entre a previsão legal atual, contida no art. 42 da Lei nº. 9430/96 e a legislação anterior sobre o tema (art. 6º da Lei nº 8.021/90), tendo em síntese concluído que cabe à fiscalização unicamente demonstrar e provar a existência dos créditos em conta bancária e que ofereceu oportunidade ao sujeito passivo de demonstrar a sua origem, mediante intimação. Aduz ainda que o ônus de comprovar a origem dos recursos é do contribuinte; uma vez não o fazendo resta caracterizada a presunção legal de omissão de receitas prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/1996. Para bem demonstrar o enfrentamento desta questão pelo acórdão recorrido, transcrevo abaixo trecho de suas conclusões finais sobre a matéria:

*No caso em questão, portanto, a autoridade lançadora fez aquilo que o artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 lhe atribuía como responsabilidade: constatada a manutenção de conta bancária com expressiva movimentação financeira (v. quadro abaixo) intimou a contribuinte (por diversas vezes) a manifestar-se quanto a cada um dos depósitos efetuado na referida conta e a juntar a documentação que comprovasse a origem de tais ingressos.*

*Quem tem de fazer a prova da origem dos créditos bancários é a contribuinte, pois é a titular de fato e direito das contas bancárias. A Fiscalização fez o que deveria fazer, como evidenciado anteriormente, não sendo de sua responsabilidade, no caso, de efetuar diligências e/ou intimações a terceiros no sentido de se perquirir acerca da origem dos créditos bancários efetivados na conta bancária da contribuinte, pois a responsabilidade é toda da contribuinte, afinal, como a própria afirmou, muitos créditos bancários “[...] se referiam a adiantamento de despesas com engorda de suínos, inclusive dos próprios Contribuintes Pessoas Físicas, não se referindo assim a*

lucro obtido pelos contribuintes, muito menos se refere a vendas aptas a gerarem tributos.”

*Assim como, revela-se incabível sua alegação de que a Fiscalização deveria fazer uma “perícia contábil nas contas corrente da fiscalizada a fim de verificar se houve lucro passível de tributação”, uma vez que, se a empresa era optante do Lucro Presumido, o lucro tributável provém de um coeficiente (%) aplicável sobre as receitas da empresa, aí incluídas as receitas omitidas, no caso, com base no art.42 da lei 0.430/96, cuja prova – origem dos créditos bancários – é de responsabilidade da contribuinte.*

Não encontro, portanto, quaisquer omissões ou nulidades no acórdão recorrido, no que concerne ao exame dos argumentos trazidos pela recorrente na sua impugnação. Os argumentos acima foram renovados no recurso voluntário, de sorte que voltarei ao tema quando do exame do mérito.

A recorrente alega também a nulidade da revisão de ofício levada à efeito pela autoridade lançadora, argumentando que o art. 149 do Código Tributário Nacional não a autorizaria após a apresentação da impugnação do lançamento original pelo sujeito passivo. Assim, sendo nula a revisão de ofício perpetrada pela autoridade administrativa, fulminado estaria o lançamento original, pois naquele a apuração do lucro, mediante arbitramento, estava lastreada na premissa de que a fiscalizada não havia apresentado os livros contábeis e fiscais exigidos pela fiscalização, o que a recorrente demonstrou em sua impugnação que não era correto.

A previsão legal de revisão do lançamento fiscal, regularmente notificado, é dada pelos arts. 145 e 149 do Código Tributário Nacional:

*Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:*

*I - impugnação do sujeito passivo;*

*II - recurso de ofício;*

***III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.***

***Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:***

*I - quando a lei assim o determine;*

*II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;*

*III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;*

*IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;*

*V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;*

*VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;*

*VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;*

***VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;***

*IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.*

*Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.*

(grifo nosso)

O CTN estabelece que a revisão do lançamento regularmente efetuado e notificado ao sujeito passivo pode ser feito enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública, ou seja, só pode alcançar os créditos tributários passíveis de serem exigidos. É a única restrição concreta, além daquela prevista no art. 146 que impede a aplicação sobre o lançamento já efetuado de modificações nos critério jurídicos adotados pela autoridade administrativa.

Por outro lado, a autoridade administrativa competente para efetuar a revisão de ofício é aquela mesma a qual incumbe o lançamento, nos termos do art. 142 do CTN.

No presente caso tem-se que a autoridade que realizou o lançamento verificou, com base nas alegações trazidas pela recorrente em sua peça impugnatória, que de fato o lançamento original havia sido alicerçado em pressuposto fático errôneo, na medida em que foi procedido o arbitramento dos lucros da fiscalizada mediante a premissa (conhecida) de que esta não havia apresentado os livros contábeis e fiscais exigidos no Termo de Início de Fiscalização e em termos de reintimação subsequentes, nos termos do inciso III do art. 530 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999).

Ocorre que, conforme demonstrou a recorrente, esta havia entregado os livros contábeis e fiscais à agência da Receita Federal do Brasil em Xanxerê-SC, pertencente à jurisdição da DRF-Joaçaba-SC, a qual estavam vinculadas as autoridades fiscais responsáveis pelo procedimento. Por razões que não se encontram identificadas nos autos, os referidos livros fiscais não chegaram às mãos dos responsáveis pela fiscalização, permanecendo lacrados no envelope entregue em armário da repartição, conforme descrito no termo de Revisão de Ofício (fls. 992/993).

Uma vez tendo em mãos os livros contábeis apresentados, a autoridade fiscal após examiná-los constatou que os mesmos não continham a escrituração da movimentação financeira da fiscalizada, conforme se constata das cópias dos livros Razão anexadas às fls. 902/987. Diante dos novos elementos, procedeu a revisão de ofício do lançamento, tão somente

para alterar os fundamentos do arbitramento do lucro levado a efeito no lançamento original, indicando desta feita o inciso II, "a" do art. 530 do Regulamento do Imposto de Renda, que dispõe, *in verbis*:

*Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando:*

*(...)*

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

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

A autoridade administrativa responsável pelo lançamento e pela revisão de ofício, assim justificou a mudança de enquadramento legal do arbitramento, no termo de Revisão de Ofício lavrado:

*Mesmo assim, a despeito do surgimento dessa nova informação, esta Auditoria Fiscal, mantém na íntegra o Auto de Infração anteriormente lavrado. Mantemos, outrossim, a opção pelo arbitramento, só que, desta feita, com base no inciso II, alínea a, do art. 530 do Decreto 3.000/99:*

*(...)*

*O argumento para tal posicionamento é incontestável: toda a movimentação financeira da empresa foi realizada à margem da sua contabilidade, ou seja, nenhuma conta bancária encontra-se contabilizada em seu Livro Razão, conforme se comprova pelas cópias desses livros anexas às fls. 902 a 987.*

Ato contínuo a autoridade fiscal encaminhou o processo fiscal para a Agência da Receita Federal em Xanxerê-SC para aguardar a impugnação/manifestação dos interessados, conforme despacho às fls. 1006 dos autos, *in verbis*:

*Formalizada a Revisão de Ofício no Relatório de Atividade Fiscal de fls. 740 a 760, conforme Termos de Revisão de Ofício de fls. 991 a 1005, PROPOMOS o encaminhamento destes autos à Agência da Receita Federal do Brasil em Xanxerê/SC, para as providências de sua alçada, observando o novo prazo para manifestação/impugnação, o qual se renovou devido a supramencionada Revisão de Ofício.*

A ciência da interessada ocorreu por via postal, conforme AR (fls. 1078), do qual não consta a data de recebimento, apenas o carimbo postal de 22/09/2008. Assim tendo em vista o disposto no inc. II do § 2º do art. 35 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972,

considera-se feita a intimação do Termo de Revisão de Ofício 15 dias após esta data, ou seja, 07/10/2008.

Conforme descrito no relatório, na mesma data do referido Termo de Revisão as autoridade fiscais responsáveis pelo procedimento lavraram o Termo de Devolução de Livros e Documentos, datado de **26/08/2008** (fl.989), devolvendo os documentos à atuada na mesma data da ciência do Termo de Revisão de Ofício (conforme AR, fls. 1083), tendo também cientificado o Contador Alcir da Silva em 01 de outubro de 2008 (fl.1.074).

Assim, entendo que do ponto de vista formal não existe nenhum vício que possa inquinar de nulidade o procedimento adotado pela autoridade lançadora, que uma vez identificando a falha processual, cuidou de saná-la e deu ciência ao sujeito passivo, renovando o prazo para a sua manifestação.

O Decreto nº 70.235/1972 estabelece as hipóteses de nulidade dos atos processuais no seu art. 59, *in verbis*:

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

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

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

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

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

Por outro lado o art. 60 do mesmo diploma estabelece que outras incorreções ou omissões não importarão em nulidade e deverão ser sanadas quando resultarem em prejuízo do sujeito passivo. O art. 61 dispõe que a competência para declarar a nulidade é da autoridade apta a praticar o ato ou julgar sua legitimidade. Abaixo transcrevo os dispositivos:

*Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.*

*Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade*

Entendo que os procedimentos adotados pela autoridade fiscal não merecem reparos, seja do ponto de vista do Código Tributário Nacional, seja do estatuto processual.

De se observar que a manutenção do lançamento, nos termos em que foi lavrado, somente foi possível tendo em vista que a escrituração contábil apresentada fiscalizada revelou-se imprestável para identificar a sua efetiva movimentação financeira, especialmente as operações bancárias que não constam da escrituração. Não fosse assim a autoridade

administrativa, nos termos do CTN e do estatuto processual teria que anular o lançamento e determinar a realização de um novo sob novas premissas.

Ressalto também que, caso a autoridade lançadora não houvesse procedido a revisão de ofício para adequar o lançamento aos novos fatos, incumbiria à autoridade julgadora de primeira instância anular o processo a partir da lavratura do auto de infração, para que a autoridade lançadora sanasse a falha e procedesse a novo lançamento levando em conta os novos elementos não apreciados por ocasião do lançamento anterior, do qual seria dada ciência à fiscalizada e demais responsáveis indicados, abrindo-se necessariamente novo prazo para impugnação da exigência. Ou seja, o resultado processual seria idêntico ao que se verifica no presente caso.

Portanto, tendo sido sanada a falha pela autoridade lançadora, nos termos do art. 60 do Decreto nº 70.235/72, por meio do Termo de Revisão de Ofício, devidamente cientificado à fiscalizada e aos demais responsáveis, nenhum prejuízo pode ser alegado pelos interessados.

### **Da alegação de cerceamento do direito de defesa**

Impende ainda analisar a argumentação de que o contribuinte teve seu direito de defesa cerceado na medida em que os livros contábeis e fiscais permaneceram de posse da administração tributária durante todo o processo investigativo e mesmo após a ciência do lançamento original, o que teria prejudicado ou mesmo impedido prestação de informações solicitadas pela autoridade fiscal, bem como a impugnação do lançamento efetuado.

Examinando toda a documentação acostada aos autos verifico que a fiscalização de início ao procedimento fiscal, por meio do Termo de Início (fls. 03) cuja ciência ocorreu em 05/07/2007, e mediante o qual solicitou os livros contábeis e fiscais, extratos bancários e outros documentos, tendo sido fixado um prazo de 20 dias para o sujeito passivo.

Em anexo à impugnação a autuada, ora recorrente, trouxe aos autos, a cópia de uma relação de livros contábeis fiscais e documentos entregues na ARF-Xanxerê-SC em 25/07/2007 (fls. 898) e de um pedido de prorrogação de prazo (fls. 900), por mais 30 dias, para a entrega de extratos bancários e contratos de financiamento (itens 6, 7, 8 e 9 do Termo de Início de Fiscalização), também protocolizado na mesma data junto a ARF-Xanxerê.

Conforme já relatado, os documentos entregues em 25/07/2007 (fls. 898) somente chegaram ao conhecimento e às mãos da autoridade fiscal responsável pelo procedimento após a sua juntada à impugnação pela recorrente.

Em vista disso, esgotado o prazo inicial dado no Termo de Início de Fiscalização, a autoridade fiscal procedeu a reintimação da fiscalizada por meio do Termo de Reintimação Fiscal nº 0178, lavrado em 30/07/2007 o qual foi recusado pela destinatária em 18/08/2007, após duas outras tentativas frustradas de entrega pelos Correios, conforme AR (fls. 07). Diante disso, a autoridade fiscal lavrou o Termo de Reintimação Fiscal nº 0215, em 29/08/2007, fixando prazo de 05 dias para a apresentação dos livros e documentos solicitados no Termo de Início de Fiscalização, dando ciência pessoal ao sócio responsável em 30/08/2007.

O prazo exauriu sem qualquer manifestação da fiscalizada, nem mesmo para indicar que já havia entregado parte dos documentos solicitados à Agência da Receita Federal em Xanxerê.

Diante disso, a autoridade fiscal procedeu a lavratura de Solicitação de Emissão de Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira (RMF) em 11/09/2007 (fls. 09/10), com vistas à obtenção dos extratos bancários junto às instituições financeiras.

Em 25/09/2007 a fiscalizada protocolizou correspondência (fls. 15) fazendo referência ao Termo de Reintimação Fiscal nº 0215, mediante o qual solicitou esclarecimentos sobre quais livros a fiscalização necessitaria para a auditoria, tendo em vista que não teria sido informada pelo contador e solicitando prazo adicional de 60 dias para sua apresentação, tendo em vista que estariam procedendo a troca de contador da empresa.

Sobre este termo a autoridade fiscal assim se manifestou no subitem 3.2 Relatório da Atividade Fiscal (fls. 741):

*No dia 25 de setembro de 2007, o representante da empresa encaminhou documento perguntando quais livros esta auditoria necessitava além de solicitar 60 dias de prazo para que pudesse cumprir o que fora requisitado no Termo de Início de Fiscalização.*

*Em relação à dilação de prazo a mesma foi concedida tacitamente, sendo que, até a presente data não houve a entrega de qualquer documento requisitado por esta auditoria.*

*No que concerne ao questionamento sobre quais livros esta auditoria necessitava, tal resposta torna-se desnecessária, pois, no Termo de Início de Fiscalização foram discriminados todos os livros e documentos que se faziam necessários para a realização da presente auditoria fiscal.*

Em 10/10/2007 a fiscalização lavrou o Termo de Intimação (fls. 16), mediante o qual solicitou esclarecimentos da fiscalizada para que comprovasse a origem dos valores depositados/creditados em sua conta corrente bancária, sendo a fiscalizada cientificada na pessoa do sócio responsável na mesma data. A fiscalização fixou prazo de 20 (vinte) dias para o atendimento.

Em 26/10/2007, a fiscalizada protocolizou solicitação de prorrogação de prazo (fls. 43), por mais 60 dias, “no sentido da empresa fazer a apuração de todos os dados informados na movimentação”, justificando que tal prazo seria necessário “para que a empresa apresente todas as informações solicitadas”.

Em 31/10/2007 foi lavrado o Termo de Reintimação Fiscal nº 301 (fls. 44) fixando prazo de 20 dias para que a fiscalizada apresente os esclarecimentos solicitados por meio do Termo de Intimação lavrado em 10/10/2007. A ciência foi feita por via postal em 07/11/2007 (AR – fls. 45).

Em 30/11/2007 foi lavrado novo Termo de Reintimação Fiscal (nº 323 - fls. 46) fixando prazo de 5 dias úteis para que a fiscalizada apresente os esclarecimentos solicitados por meio do Termo de Intimação lavrado em 10/10/2007. A ciência foi feita por via postal (AR – fls. 47 – sem data de recebimento – carimbo postal em 17/12/2007).

Em 18/02/2008 a fiscalização lavrou mais um Termo de Reintimação Fiscal (nº 015 - fls. 48) fixando novo prazo de 5 dias úteis para que a fiscalizada apresente os esclarecimentos solicitados por meio do Termo de Intimação lavrado em 10/10/2007. A ciência foi feita por via postal (AR – fls. 49 – sem data de recebimento – carimbo postal em 29/02/2008).

Em nenhuma oportunidade a fiscalizada apresentou qualquer manifestação sobre os termos de intimação referidos acima.

Depois disso, foi feita apenas mais uma intimação pela fiscalização (fls. 50), mas desta feita apenas para solicitar cópia do contrato social e alterações.

Ante a ausência de esclarecimento por parte da fiscalizada a autoridade fiscal procedeu ao encerramento da ação fiscal, lavrando o Relatório de Atividade Fiscal em 15/07/2008 (fls. 740/760) e os autos de infração para a constituição dos créditos tributários (fls. 762 a 815).

Como se pode constatar dos documentos acostados aos autos em momento algum a fiscalizada fez qualquer advertência de que já havia entregado os livros contábeis solicitados pela fiscalização e que foram objeto de reiterada intimação por parte da fiscalização para que fossem apresentados. Também, em nenhum momento a fiscalizada apresentou qualquer solicitação de que fossem devolvidos com vistas a subsidiar a apresentação dos esclarecimentos solicitados sobre a sua movimentação financeira. Provavelmente porque nenhuma informação pudesse ser extraída dos referidos livros, na medida em que omitiam completamente a movimentação financeira da empresa.

Portanto, não vejo nenhum prejuízo à fiscalizada, nesta fase do procedimento, pelo fato de não estar de posse dos livros contábeis. Se fossem realmente úteis ou necessários teria sido solicitada a sua devolução à autoridade fiscal. Ou ainda, do mesmo modo como protesta em relação à postura da fiscalização em suas peças impugnatória e recursal, poderia ter solicitado a sua impressão ao contabilista responsável, vez que os dados por ele mantidos em seus arquivos eram de propriedade da fiscalizada e sendo este seu contratado não poderia negar a sua entrega, sob pena de responsabilização perante os órgãos de fiscalização da profissão.

Note-se ainda que nenhum documento relativo às operações bancárias foi entregue à fiscalização, sendo sua guarda obrigatória pela fiscalizada. No entanto, não apresentou qualquer esclarecimento sobre os créditos e depósitos indicados pela fiscalização.

Com relação a eventual prejuízo na fase impugnatória verifica-se que a contribuinte uma vez cientificada da revisão de ofício que tão somente alterou os fundamentos do arbitramento, teve na mesma oportunidade restituídos todos os livros contábeis entregues à ARF-Xanxerê-SC, e mesmo com novo prazo de 30 (trinta) dias para complementar a sua impugnação, optou por não se manifestar. Na verdade, a recorrente em momento processual algum trouxe quaisquer elementos, ainda que indiciários, que pudessem infirmar, mesmo que parcialmente, os valores lançados pela fiscalização, optando por meras alegações de cerceamento de direito de defesa.

Assim, rejeito também a alegação de cerceamento ao direito de defesa.

Vencidas as questões relativas às nulidades formais e por cerceamento do direito de defesa, alegadas pela recorrente, passo à análise do mérito da autuação.

### **Da omissão de receitas apurada com base em depósitos bancários**

Verifico que a fiscalização efetuou o lançamento com base nas normas previstas para o lucro arbitrado, tendo apurado três infrações distintas, quais sejam: - omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada; - omissão de receitas mediante subfaturamento realizado com base em notas fiscais calçadas e – insuficiência de recolhimentos.

A recorrente se insurge apenas quanto à infração apurada com base em depósitos bancários de origem não comprovada. Além das alegações já analisadas, relativas aos supostos prejuízos que sofreu apresentação dos esclarecimentos solicitados pela fiscalização, em face de não dispor dos livros contábeis, a recorrente argumenta que a fiscalização não teria se aprofundado nas investigações, com vistas a identificar com precisão a origem dos créditos bancários constatados em sua conta correntes bancária, antes de considerá-los como receita omitida. Alega que entre os valores encontrados pela fiscalização, existiam alguns que se referiam a *“adiantamento de despesas com engorda de suínos para abate, não se referindo assim a lucro obtido pelos Contribuintes, muito menos se refere a vendas aptas a gerarem tributos”*.

Alega ainda que, ao contrário do fisco, os Contribuintes fiscalizados não possuem meios legais *“para obrigar as Pessoas Físicas e Jurídicas que efetuaram depósitos ou fizeram transferência para a conta corrente fiscalizada de informarem ao fisco a origem dos valores creditados nas referidas contas correntes”*. Assim a fiscalização teria sido omissa ao deixar de buscar tais elementos junto a terceiros.

As alegações da recorrente não se sustentam.

Não obstante todas as considerações já tecidas no que concerne aos alegados prejuízos da recorrente em face de seus livros contábeis estarem de posse da administração tributária, o que a teria impedido de apresentar os esclarecimentos solicitados acerca da origem dos créditos em sua conta bancária, é relevante verificar que a fiscalizada não traz qualquer elemento que possa demonstrar que poderia de fato ter justificado, ao menos parcialmente os créditos referidos. Nem mesmo quanto à alegação de que parte desses créditos teria origem em adiantamento de despesas de engorda de suínos, que não seriam receitas, o contribuinte trouxe qualquer elemento probatório, nem indicou, ainda que exemplificativamente, onde tais créditos estariam registrados em seus livros contábeis. Não o fez na fase impugnatória e nem no recurso voluntário. Ao menos neste último poderia ter demonstrado que, de fato, se tivesse de posse desses livros poderia ter elucidado as questões apresentadas pela fiscalização. Mas não o fez.

Com relação à alegação de que a fiscalização deveria ter buscado junto a terceiros outros elementos com vistas a identificar os referidos créditos entendo que o contribuinte busca transferir ao fisco um ônus que é seu. Ora, quem deveria dispor de todos os elementos relativos aos seus negócios e à sua movimentação financeira é a fiscalizada. Em se tratando de omissão de receitas apuradas com base em créditos bancários incumbe ao fisco tão somente demonstrar a existência dos créditos e intimar o sujeito passivo para que identifique, demonstre e comprove a origem de cada um dos créditos. É o que dispõe o art. 42 da Lei nº 9.430/1996 que rege a matéria.

Nesse ponto tenho como irretocável a decisão da autoridade julgadora de primeira instância, ao apreciar a alegação, *in verbis*:

*Apreciando-se o argüido, impõe-se, desde já, bem caracterizar a existência de duas realidades distintas no que se refere ao uso da movimentação financeira como base para a caracterização da*

*omissão de receitas. Tais realidades têm como delimitadores os arts. 6º, § 5º, da Lei nº 8.021/1990 (parágrafo este **revogado** pela Lei 9.430/96) e o 42, da Lei nº 9.430/1996:*

***Lei nº 8.021/1990***

*“Art. 6º. O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.*

*(.....)*

*§ 5º - O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações.”[revogado]*

***Lei nº 9.430/1996***

*“Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantido 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.”*

*O que vem a distinguir uma realidade da outra, portanto, é que a partir de 01/01/1997 – data esta a partir da qual a Lei nº 9.430 tornou-se eficaz --, a existência de depósitos não escriturados ou de origens não comprovadas tornou-se uma nova hipótese legal de **presunção** de omissão de receitas, que veio a se juntar ao elenco já existente; com isso, atenuou-se a carga probatória atribuída ao fisco, que precisa apenas demonstrar a existência de depósitos bancários não escriturados ou de origem não comprovada, para satisfazer o onus probandi a seu cargo. Antes, tal previsão inexistia, e com isso o fisco necessitava, nos estritos termos do art. 6º, caput e § 5º, da Lei nº 8.021/1990, não apenas constatar a existência dos depósitos, mas estabelecer uma conexão, um nexo causal, entre tais depósitos e alguma exteriorização de riqueza e/ou operação concreta do sujeito passivo, que pudesse dar ensejo à omissão de receitas.*

*Ainda assim, é de se perceber que o que aproxima ambas as realidades é a circunstância de que as mesmas conformam-se como **presunções legais**; o que as distingue, entretanto, é o fato de que as duas presunções legais atribuem diferenciados ônus, em termos de provas, à autoridade fiscal. Tem-se, de um lado, uma presunção mais sumária -- a do art. 42 da Lei nº 9.430/1996 --, que atribui ao fisco a simples evidenciação da existência de depósitos bancários não escriturados ou de origem não comprovada, e, de outro lado, uma presunção de evidenciação menos célere, -- a do art. 6º da Lei nº 8.021/1990 --, que determinava ao fisco, não apenas a obrigação de constatar a existência dos depósitos bancários, mas, também, ao estabelecimento de um nexo de causalidade entre tais depósitos e*

*fatos concretos ensejadores do ilícito. À evidência, esta segunda hipótese, ao mesmo tempo que se afasta das feições de uma presunção típica, se aproxima mais de uma comprovação material de omissão de receitas;*

*É de se ressaltar que as presunções estão, de há muito, incorporadas à nossa ordem jurídica. Por meio delas, estabelece a lei, com base naquilo que se observa na maior parte dos casos – baseando-se, entretanto, na aplicação de um critério de razoabilidade – que, ocorrida determinada situação fática, pode-se presumir, até prova em contrário – esta a carga do contribuinte –, a ocorrência da omissão de receitas. Exemplos de hipóteses de presunção são incorporadas ao art. 281 do RIR/1999 (desde há muito incluídas na legislação fiscal):*

*(...)*

*A estas hipóteses vieram se juntar aquelas já acima indicadas (arts. 6º da Lei nº 8.021/1990 e 42, da Lei nº 9.430/1996), o que faz com que as alegações do contribuinte de que não pode haver tributação a partir de depósitos bancários destoam da legislação vigente.*

*Feitas tais digressões e, evidenciada a absoluta licitude do estabelecimento das presunções legais, cumpre dizer que, em relação aos anos-calendário de 2005 e 2006, objeto da ação fiscal em discussão, as alegações trazidas pelo contribuinte mostram-se despropositadas, visto que, o simples fato da existência de depósitos bancários com origem não comprovada é, por si só, em tais anos-calendário, hipótese presuntiva de omissão de receitas, cabendo ao sujeito passivo a prova em contrário que, conforme dito, não as apresentou.*

*A legislação do imposto de renda, como vimos, autoriza ao fisco presumir a omissão de receitas diante da existência de depósitos bancários sem comprovação de origem. É o que reza o art. 42 da Lei nº 9.430/96:*

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

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

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

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

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

*(...)”*

*O simples fato da existência de depósitos bancários com origem não comprovada é, por si só, hipótese presuntiva de omissão de rendimentos, cabendo ao sujeito passivo a prova em contrário que, no caso dos autos não as apresentou.*

*É a própria lei definindo que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam **omissão** de receita ou de rendimentos e não meros indícios de omissão. A presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos. Trata-se, afinal, de **presunção relativa**, passível de prova em contrário.*

*Reitere-se, portanto, que a caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto de renda não se dá pela mera constatação de um depósito bancário, considerada isoladamente, abstraída das circunstâncias fáticas, até mesmo porque, depósito bancário não configura disponibilidade econômica ou jurídica de renda.*

*Mas, pelo contrário, a caracterização está ligada à falta de esclarecimentos da origem dos numerários depositados, conforme dicção literal da lei. Existe, portanto, uma correlação lógica entre o fato conhecido - ser beneficiado com um depósito bancário sem origem – e o fato desconhecido – auferir rendimentos. Essa correlação autoriza plenamente o estabelecimento da presunção legal de que o dinheiro surgido na conta provém de rendimentos então omitidas.*

*Ao fisco cabe provar o fato constitutivo do seu direito, no caso em questão, a existência de depósito bancário sem origem comprovada. Consoante **Termo de Intimação** (fls.16), com o **Anexo do Termo de Intimação** às fls.17 a 41, a contribuinte **Casal & Casal Ltda** (denominação anterior da fiscalizada) foi intimada, em 10/10/2007, na pessoa de seu sócio-gerente Denilso Casal, a comprovar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em contas de depósito ou de investimento mantida junto às instituições financeiras ali indicadas.*

*Após solicitação de prorrogação de prazo (fl.43), foi concedido 20 (vinte) dias para atendimento do Termo de Intimação supracitado, conforme **Termo de Reintimação Fiscal nº 0301** (fl.44), cientificado à contribuinte em 07 de novembro de 2007 (fl.45).*

*Tendo em vista que não houve atendimento, novamente a contribuinte foi intimada, conforme **Termo de Reintimação Fiscal nº 0323** (fl.46), cientificado à contribuinte em 17 de dezembro de 2007 (fl.47), sendo concedido mais cinco dias.*

*Ainda sem qualquer atendimento, novamente a contribuinte foi intimada, conforme **Termo de Reintimação Fiscal nº 15** (fl.48), cientificado à contribuinte em 29 de fevereiro de 2008 (fl.49), sendo concedido mais cinco dias.*

*Conforme consta no **Relatório da Atividade Fiscal** (fl.743):*

*[...]*

*Apesar de o contribuinte ter sido intimado e reintimado diversas vezes para atender ao que fora solicitado nos termos respectivos, **o mesmo não atendeu a nenhuma das intimações e reintimações.** Portanto, os depósitos bancários constantes do anexo à intimação realizada no dia 10/10/2007 não tiveram suas origens comprovadas pelo contribuinte.*

*Em decorrência do exposto, com amparo no art.287 do RIR a seguir reproduzido, consideramos como omissão de receita os valores creditados nas contas correntes da fiscalizada constantes do extrato do sistema PAPÉIS DE FISCALIZAÇÃO, anexo às fls 678-721, e, que, foram relacionados no TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL de 10/10/2007, em relação aos quais a mesma, mais de uma vez intimada, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações*

*(...).*

*No caso em questão, portanto, a autoridade lançadora fez aquilo que o artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 lhe atribuía como responsabilidade: constatada a manutenção de conta bancária com expressiva movimentação financeira (v. **quadro** abaixo) intimou a contribuinte (por diversas vezes) a manifestar-se quanto a cada um dos depósitos efetuado na referida conta e a juntar a documentação que comprovasse a origem de tais ingressos.*

*Quem tem de fazer a prova da origem dos créditos bancários é a contribuinte, pois é a titular de fato e direito das contas bancárias. A Fiscalização fez o que deveria fazer, como evidenciado anteriormente, não sendo de sua responsabilidade, no caso, de efetuar diligências e/ou intimações a terceiros no sentido de se perquirir acerca da origem dos créditos bancários efetivados na conta bancária da contribuinte, pois a responsabilidade é toda da contribuinte, afinal, como a própria afirmou, muitos créditos bancários “[...] se referiam a adiantamento de despesas com engorda de suínos, inclusive dos próprios Contribuintes Pessoa Física, não se referindo assim a lucro obtido pelos contribuintes, muito menos se refere a vendas aptas a gerarem tributos.”*

*Assim como, revela-se incabível sua alegação de que a Fiscalização deveria fazer uma “perícia contábil nas contas corrente da fiscalizada afim de verificar se houve lucro passível de tributação”, uma vez que, se a empresa era optante do Lucro Presumido, o lucro tributável provém de um coeficiente (%) aplicável sobre as receitas da empresa, aí incluídas as receitas omitidas, no caso, com base no art.42 da lei 0.430/96, cuja prova*

– origem dos créditos bancários – é de responsabilidade da contribuinte.

Destarte, não procedem as alegações da recorrente no que concerne ao lançamento efetuado com base em depósitos bancários de origem comprovada.

Não obstante o acima exposto verifiquei nos extratos bancários anexados às fls. 179/405 que grande parte dos créditos referem-se a cobranças bancárias e pagamentos realizados por seus clientes. Constatei ainda que os documentos de cobrança da mesma instituição financeira, anexos ao Relatório de Diligência Fiscal (fls. 728 a 733), referem-se às notas fiscais nº 140, 150, 183 e 188, relacionadas no subitem 5.2 do Relatório de Atividade Fiscal (fls. 744 a 747), que descreve as omissões de receitas apuradas, provenientes de emissão de nota fiscal calçada. Os créditos das referidas cobranças encontram-se registrados nos extratos bancários e integram o conjunto de créditos bancários considerados não justificados pela fiscalização. Ainda que seja apenas uma amostragem das cobranças das notas fiscais identificadas pela fiscalização como “calçadas”, é possível concluir que os valores das receitas de subfaturamento, apuradas com base nas notas fiscais calçadas, transitaram pela conta corrente e fazem parte do montante de créditos bancários tidos como não justificados. De se ressaltar ainda que toda a movimentação bancária da fiscalizada está concentrada nesta única conta bancária.

Assim, em obediência ao princípio da verdade material e para que não ocorra “bis-in-idem” na tributação das receitas omitidas, entendo que deva ser excluído da base de cálculo dos tributos apurados com base em depósitos bancários de origem não comprovada, os valores das receitas que ensejaram a apuração de omissão com base no subfaturamento (notas fiscais calçadas).

Os valores a serem excluídos das bases de cálculo estão demonstrados abaixo, por mês e por trimestre:

Nota Fiscal	Data de emissão das Notas Fiscais	Valor da 1a. Via	Totais Mensais	Totais por trimestre
140	18/2/2005	38.622,00		
150	24/2/2005	40.824,00	<b>79.446,00</b>	
183	14/3/2005	55.814,00		
188	16/3/2005	55.599,00	<b>111.413,00</b>	<b>190.859,00</b>
348	9/6/2005	34.160,00		
365	17/6/2005	34.110,00		
396	24/6/2005	41.633,00	<b>109.903,00</b>	<b>109.903,00</b>
416	1/7/2005	36.569,50		
421	3/7/2005	34.240,50		
442	8/7/2005	36.540,00		
446	17/7/2005	28.233,50		
473	15/7/2005	70.012,50		
478	17/7/2005	70.911,30		
487	20/7/2005	29.849,00		
498	21/7/2005	37.867,20		
499	22/7/2005	75.090,40		
519	26/7/2005	31.187,80		
533	28/7/2005	38.124,80		

Nota Fiscal	Data de emissão das Notas Fiscais	Valor da 1a. Via	Totais Mensais	Totais por trimestre		
535	28/7/2005	35.389,30	<b>561.174,60</b>			
536	29/7/2005	37.158,80				
556	2/8/2005	33.746,40	<b>727.710,18</b>			
558	3/8/2005	35.346,00				
561	4/8/2005	31.734,00				
565	7/8/2005	33.909,00				
568	8/8/2005	37.460,10				
571	9/8/2005	32.574,00				
573	10/8/2005	36.312,00				
574	11/8/2005	37.113,00				
578	11/8/2005	39.783,00				
581	14/8/2005	35.763,00				
591	16/8/2005	34.671,00				
593	16/8/2005	36.309,00				
594	17/8/2005	35.435,40				
597	18/8/2005	40.950,00				
600	21/8/2005	37.252,00				
607	22/8/2005	38.642,00				
608	23/8/2005	34.277,40				
611	23/8/2005	283,68				
612	23/8/2005	38.475,20				
628	31/8/2005	38.766,00				
629	31/8/2005	38.908,00				
635	4/9/2005	38.510,40			<b>471.854,40</b>	<b>1.760.739,18</b>
670	16/9/2005	40.716,00				
671	16/9/2005	70.956,00				
679	18/9/2005	37.272,00				
693	23/9/2005	74.460,00				
694	23/9/2005	44.172,00				
700	25/9/2005	42.552,00				
717	27/9/2005	45.216,00				
728	30/9/2005	78.000,00				
732	2/10/2005	54.567,50	<b>900.986,00</b>			
756	6/10/2005	45.769,00				
759	7/10/2005	79.312,00				
764	9/10/2005	42.525,00				
795	14/10/2005	42.225,00				
793	14/10/2005	42.262,50				
802	14/10/2005	37.875,00				
809	16/10/2005	48.037,50				
810	18/10/2005	45.900,00				
816	19/10/2005	49.320,00				
821	21/10/2005	46.043,50				
822	21/10/2005	44.694,50				
823	21/10/2005	43.239,00				
835	23/10/2005	30.246,00				
844	26/10/2005	45.759,50				
857	28/10/2005	42.805,00				
858	28/10/2005	78.890,00				
866	30/10/2005	81.515,00				

Documento assinado digitalmente em 21/12/2011 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 21

Autenticado digitalmente em 21/12/2011 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 24/01/2012 por MARCOS RODRIGUES DE MELLO

Impresso em 24/01/2012 por MARCOS RODRIGUES DE MELLO - VERSO EM BRANCO

Nota Fiscal	Data de emissão das Notas Fiscais	Valor da 1a. Via	Totais Mensais	Totais por trimestre
883	1/11/2005	37.910,00		
886	4/11/2005	74.222,00		
887	4/11/2005	45.220,00		
904	6/11/2005	64.668,00		
906	7/11/2005	33.460,00		
917	9/11/2005	33.890,20		
923	10/11/2005	40.602,00		
924	10/11/2005	31.619,70		
926	11/11/2005	32.495,00		
927	11/11/2005	39.865,00		
928	11/11/2005	31.523,50		
947	13/11/2005	69.010,00		
950	16/11/2005	37.754,50		
954	16/11/2005	33.932,50		
958	18/11/2005	75.844,00		
960	18/11/2005	26.364,50		
963	20/11/2005	49.144,50		
964	20/11/2005	31.065,60		
976	22/11/2005	37.218,50		
981	22/11/2005	34.060,00		
982	23/11/2005	44.438,00		
983	23/11/2005	36.680,00		
986	24/11/2005	43.282,00		
988	25/11/2005	72.454,00		
1001	27/11/2005	37.665,00		
1002	27/11/2005	61.651,50		
1005	27/11/2005	24.150,00		
1010	28/11/2005	31.527,00		
1011	29/11/2005	43.918,50		
1012	30/11/2005	41.331,00		
1017	30/11/2005	39.897,00	<b>1.336.863,50</b>	
1019	1/12/2005	47.782,50		
1021	1/12/2005	39.897,00		
1023	2/12/2005	43.228,50		
1041	4/12/2005	43.608,00		
1042	4/12/2005	64.963,50		
1045	6/12/2005	39.300,00		
1047	6/12/2005	37.432,50		
1054	7/12/2005	30.798,00		
1055	8/12/2005	46.092,00		
1057	8/12/2005	34.974,00		
1058	8/12/2005	44.160,00		
1074	9/12/2005	69.207,00		
1079	11/12/2005	39.630,50		
1081	11/12/2005	35.525,00		
1082	13/12/2005	37.017,50		
1087	14/12/2005	32.674,00		
1091	16/12/2005	37.200,00		

Nota Fiscal	Data de emissão das Notas Fiscais	Valor da 1a. Via	Totais Mensais	Totais por trimestre
1103	16/12/2005	33.077,00		
1108	18/12/2005	34.565,00		
1109	18/12/2005	26.485,00		
1110	18/12/2005	29.419,00		
1113	20/12/2005	37.231,00		
1114	20/12/2005	28.512,00		
1115	21/12/2005	44.981,00		
1118	21/12/2005	24.840,00		
1120	22/12/2005	35.464,00		
1122	22/12/2005	26.136,00		
1123	25/12/2005	28.080,00		
1124	25/12/2005	62.155,00		
1125	25/12/2005	30.442,00		
1139	26/12/2005	29.160,00		
1140	27/12/2005	34.465,00		
1141	27/12/2005	28.836,00		
1142	27/12/2005	954,66		
1143	28/12/2005	26.676,00		
1146	29/12/2005	55.632,00	<b>1.340.600,66</b>	<b>3.578.450,16</b>
<b>TOTAIS</b>		<b>5.639.951,34</b>	<b>5.639.951,34</b>	<b>5.639.951,34</b>

Deste modo, a base de cálculo do IRPJ apurado para os quatro trimestres do ano calendário 2005, deve ser reduzida, com a conseqüente redução do IRPJ devido, conforme demonstrado abaixo:

IRPJ - ANO-CALENDÁRIO 2005				
DADOS APURADOS	1º TRIMESTRE	2º TRIMESTRE	3º TRIMESTRE	4º TRIMESTRE
RECEITA DECLARADA	597.000,56	40.306,25	38.698,11	31.648,00
RECEITA OMITIDA:				
SUBFATURAMENTO	190.545,00	109.620,00	1.757.808,23	3.569.094,27
RECEITA OMITIDA:				
DEPÓSITOS BANCÁRIOS	428.910,87	1.914.622,11	5.307.075,14	6.246.710,89
RECEITA APURADA	1.216.456,43	2.064.548,36	7.103.581,48	9.847.453,16
(-) RECEITA REF. SUBFATURAMENTO	(190.859,00)	(109.903,00)	(1.760.739,18)	(3.578.450,16)
RECEITA EFETIVA	1.025.597,43	1.954.645,36	5.342.842,30	6.269.003,00
LUCRO ARBITRADO APURADO (9,6%)	116.779,82	198.196,64	681.943,82	945.355,50
LUCRO ARBITRADO DEVIDO (9,6%)	98.457,35	187.645,95	512.912,86	601.824,29
IR LANÇADO (15%)	17.516,97	29.729,50	102.291,57	141.803,33
IR DEVIDO (15%)	14.768,60	28.146,89	76.936,93	90.273,64
IR LANÇADO A MAIOR	2.748,37	1.582,60	25.354,64	51.529,68
ADICIONAL IR LANÇADO (10%)	5.677,98	13.819,66	62.194,38	88.535,55
ADICIONAL IR DEVIDO (10%)	3.845,74	12.764,60	45.291,29	54.182,43
ADICIONAL IR LANÇADO A MAIOR	1.832,25	1.055,07	16.903,10	34.353,12
<b>TOTAL IR LANÇADO A MAIOR</b>	<b>4.580,62</b>	<b>2.637,67</b>	<b>42.257,74</b>	<b>85.882,80</b>

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 21/12/2011 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO. Assinado digitalmente em 21

/12/2011 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 24/01/2012 por MARCOS RODRIGUES

DE MELLO

Impresso em 24/01/2012 por MARCOS RODRIGUES DE MELLO - VERSO EM BRANCO

Assim, dou provimento parcial ao recurso para reduzir a exigência do IRPJ, nos valores acima demonstrados e, na mesma proporção, os juros de mora e a multa de ofício qualificada, incidente sobre o valor do Imposto de Renda Lançado à maior, tendo em vista que se trata de redução da base de cálculo do imposto lançado com a multa qualificada de 150%.

### **Lançamentos Decorrentes.**

#### **PIS. COFINS. CSLL.**

Efeitos da decisão relativa ao lançamento principal (IRPJ).

Em razão da vinculação entre o lançamento principal (IRPJ) e os que lhe são decorrentes, devem as conclusões relativas àquele prevaleceram na apreciação destes, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos, o que é o caso.

Assim, impõe-se reduzir o montante devido de CSLL, em face da exclusão do valor das vendas subfaturadas (notas calçadas) da base de cálculo da contribuição apurada sobre a omissão de receitas relativas a depósitos bancários não justificados, para evitar o bis-in-idem. Na mesma proporção devem ser reduzidos os juros de mora e a multa de ofício qualificada, incidente sobre o valor do Imposto de Renda Lançado à maior, tendo em vista que se trata de redução da base de cálculo do imposto lançado com a multa qualificada de 150%.

O montante a ser excluído está demonstrado abaixo:

<b>CSLL - ANO-CALENDÁRIO 2005</b>				
<b>DADOS APURADOS</b>	<b>1º TRIMESTRE</b>	<b>2º TRIMESTRE</b>	<b>3º TRIMESTRE</b>	<b>4º TRIMESTRE</b>
RECEITA DECLARADA	468.575,63	-	-	-
RECEITA OMITIDA: SUBFATURAMENTO	190.545,00	109.620,00	1.757.808,23	3.569.094,27
RECEITA OMITIDA: DEPÓSITOS BANCÁRIOS	428.910,87	1.914.622,11	5.307.075,14	6.246.710,89
<b>RECEITA APURADA</b>	<b>1.088.031,50</b>	<b>2.024.242,11</b>	<b>7.064.883,37</b>	<b>9.815.805,16</b>
(-) RECEITA REF. SUBFATURAMENTO	(190.859,00)	(109.903,00)	(1.760.739,18)	(3.578.450,16)
<b>RECEITA EFETIVA</b>	<b>897.172,50</b>	<b>1.914.339,11</b>	<b>5.304.144,19</b>	<b>6.237.355,00</b>
BASE DE CÁLCULO CSLL APURADA	130.563,78	242.909,05	847.786,00	1.177.896,62
BASE DE CÁLCULO CSLL DEVIDA	107.660,70	229.720,69	636.497,30	748.482,60
CSLL LANÇADA (9%)	11.750,74	21.861,81	76.300,74	106.010,70
CSLL DEVIDA (9%)	9.689,46	20.674,86	57.284,76	67.363,43
<b>CSLL LANÇADA À MAIOR</b>	<b>2.061,28</b>	<b>1.186,95</b>	<b>19.015,98</b>	<b>38.647,26</b>

Na mesma proporção deve ser reduzida a multa de ofício qualificada, incidente sobre o valor do Imposto de Renda Lançado à maior, tendo em vista que se trata de redução da base de cálculo do imposto lançado com a multa qualificada de 150%.

A mesma situação deve ser observada em relação às bases de cálculos mensais das contribuições para o PIS e a Cofins, que também devem ser reduzidas, excluindo-se do lançamento o valor das contribuições lançadas em duplicidade, reduzindo-se conseqüentemente os juros de mora e a multa de ofício qualificada (150%) incidentes sobre os montantes de contribuição excluídos.

Os valores das contribuições a serem excluídos estão demonstrados no quadro abaixo:

<b>REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS/COFINS – ANO 2005</b>			
<b>MÊS</b>	<b>RECEITA A EXCLUIR</b>	<b>PIS LANÇADA A MAIOR</b>	<b>COFINS LANÇADA A MAIOR</b>
fev/05	79.446,00	516,40	2.383,38
mar/05	111.413,00	724,18	3.342,39
jun/05	109.903,00	714,37	3.297,09
jul/05	561.174,60	3.647,63	16.835,24
ago/05	727.710,18	4.730,12	21.831,31
set/05	471.854,40	3.067,05	14.155,63
out/05	900.986,00	5.856,41	27.029,58
nov/05	1.336.863,50	8.689,61	40.105,91
dez/05	1.340.600,66	8.713,90	40.218,02
<b>TOTAIS</b>	<b>5.639.951,34</b>	<b>36.659,68</b>	<b>169.198,54</b>

Ante ao exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário interposto pela autuada, para reduzir o montante lançado, CSLL, PIS e COFINS, em duplicidade a título de omissão de receitas, nos termos anteriormente demonstrados.

### **DO RECURSO VOLUNTÁRIO DO SÓCIO NEURILDO CASAL - RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO**

Insurge-se o recorrente contra a atribuição de responsabilidade solidária em face dos tributos lançados, conforme cientificado por meio do Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 734/735).

Em síntese o recorrente alega que não teve nenhum benefício patrimonial da movimentação financeira identificada pela fiscalização; que jamais dificultou o trabalho da fiscalização e que prestou os devidos esclarecimentos e, ainda, que desconhece a autoria das notas fiscais calçadas descritas no Relatório de atividade fiscal e que não ficou provado a sua participação em qualquer indício de fraude ou atitude semelhante, não lhe sendo aplicável qualquer penalidade, seja ela tributária, civil ou penal.

A imputação da responsabilidade solidária foi fundamentada pela fiscalização no art. 124, incisos I e II do CTN e no art. 13 da Lei nº 8.620/93.

A indicação de sujeição passiva solidária em relação aos sócios e a sua discussão no âmbito do processo administrativo fiscal tem sido objeto de controvérsia no contencioso administrativo. Advogam alguns que tal responsabilização seria imprópria ao processo fiscal e que esse seria um juízo de valor a ser feito pela Procuradoria da Fazenda Nacional quando da inscrição do débito em dívida ativa da União. Alega-se ainda que a inscrição do débito em nome do sujeito passivo solidário seria precária, pois embora a Certidão

de Dívida Ativa – CDA goze da presunção de liquidez e certeza, admite-se a desconstituição por prova em contrário (parágrafo único do art. 3º da Lei nº 6.830/1980).

Não obstante a pertinência de tais alegações entendo que a indicação da sujeição passiva solidária, juntamente com a autuação do contribuinte (responsável principal), pode ser de extrema importância e utilidade, na medida em que a autoridade fiscal lançadora atua próxima dos fatos e pode carrear ao processo administrativo de constituição do crédito tributário os elementos necessários para que a Fazenda Nacional, no caso da manutenção do lançamento, possa direcionar a execução fiscal não apenas ao contribuinte autuado, mas também contra os responsáveis solidários, nas situações assim configuradas.

Por outro lado, tendo sido feita a imputação da responsabilidade solidária ao sócio ou a terceiro e contra esta se insurgido o sujeito passivo solidário, impõe-se à autoridade julgadora apreciar o mérito de suas alegações, pois ainda que a solução do litígio na esfera administrativa não implique em decisão definitiva, pois a Fazenda Nacional, mediante novos elementos ou fundamentos, ainda assim poderá redirecionar a execução contra quem entender como responsável solidário. Ocorre que, como acima observei, a Certidão de Dívida Ativa goza de presunção de liquidez e certeza. Assim, uma vez inscrito o débito também em nome do responsável solidário a este caberá o ônus de desconstituir a obrigação quando da execução fiscal.

Na esteira destas considerações e antes de analisar os argumentos do recorrente, observo que um dos fundamentos legais utilizados pela fiscalização para atribuir a responsabilidade solidária sobre os créditos tributários constituídos foi o inc. II do art. 124 do CTN c/c o art. 13 da Lei nº 8.620/93 (aplicáveis apenas aos créditos relativos às contribuições sociais: CSLL, PIS e Cofins), os quais transcrevo abaixo:

*CTN*

*Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

*I – (...)*

*II - as pessoas expressamente designadas por lei.*

*Lei nº 8.620/93:*

*Art. 13. O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social.*

*Parágrafo único. Os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os diretores respondem solidariamente e subsidiariamente, com seus bens pessoais, quanto ao inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social, por dolo ou culpa.*

Ocorre que o art. 13 da Lei nº 8.620/93 foi considerado inconstitucional pelo STF, no julgamento do RE. Nº 562.276/Pr., Relatora Ministra Ellen Gracie, julgado no rito do art. 543, B, § 3º do CPC (Repercussão Geral), *in verbis*:

*DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO*

TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF.. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS.

1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário.

2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128.

3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas "as pessoas expressamente designadas por lei", não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores - de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) - pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente.

4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (*dritter Persone*, *terzo* ou *tercero*) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com àquela: O "terceiro" só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária; e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.

5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a personalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a

*consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.*

*6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF.*

*8. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor descon sideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição.*

*9. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social.*

*10. Recurso extraordinário da União desprovido.*

*11. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B; § 3º, do CPC.*

*Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, conhecer e negar provimento ao recurso extraordinário, aplicando-se o regime previsto no art. 543-B do Código de Processo Civil nos termos do voto da relatora. Brasília, 3 de novembro de 2010.*

Além disso, o dispositivo legal em questão restou revogado pela Medida Provisória 449, de 13/12/2008, que foi convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009.

Assim, tal fundamentação, para efeito da inclusão do sujeito passivo solidário no pólo passivo da relação jurídica, não tem mais aplicação.

Feitas estas considerações passo a apreciar as alegações do recurso.

O recorrente alega que não há provas de que tenha se beneficiado dos recursos movimentados em sua conta corrente e que desconhece a autoria das fraudes praticadas, nas quais não teria tido nenhuma participação.

Os elementos contidos nos autos não favorecem o recorrente. Verifica-se nos autos que o mesmo era sócio gerente, com poderes e atribuições totais de administrador, nos termos da cláusula 8<sup>a</sup> do contrato social (3<sup>a</sup> alteração – fls. 836). Sendo assim, era o responsável direto pela gestão financeira e administrativa da sociedade, não podendo se eximir da responsabilidade pelos atos de gestão praticados. A mera alegação de que desconhecia a autoria das fraudes praticadas ou de que não teria tido nenhuma participação nelas, não exime a sua responsabilidade.

O fato concreto é que a empresa por ele gerida movimentou ao longo de dois anos valores superiores a quarenta milhões de Reais, sem qualquer registro contábil dessas operações. Além disso, a fiscalização comprovou a realização de um grande número de operação de vendas em que a fiscalizada utilizou-se do artifício da nota fiscal calçada para ocultar o real valor das operações, gerando uma omissão de receitas de mais de cinco milhões de Reais apenas no ano de 2005.

Como sócio-gerente, não há como o recorrente se eximir de tais atos, seja por tê-los realizados diretamente ou por determiná-los ou autorizá-los, se realizados com a ajuda de terceiros.

Mesmo que não tenha sido demonstrado o benefício direto do recorrente nessas operações, é mais do que certo o seu interesse nas situações que constituíram a obrigação tributária resultante do lançamento ora examinado, nos termos do inc. I do art. 124 do CTN.

Demais disso, os atos ilícitos praticados e que deram ensejo à constituição dos créditos tributários demandam a responsabilização pessoal do sócio-gerente, nos termos do art. 135, inc. III do CTN.

Ante ao exposto, nego provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo solidário acima indicado.

### **DO RECURSO VOLUNTÁRIO DO SÓCIO DENILSO CASAL - RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO**

Insurge-se o recorrente contra a atribuição de responsabilidade solidária em face dos tributos lançados, conforme cientificado por meio do Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 736/737).

Em síntese o recorrente alega que: - não ficou provado na investigação fiscal que o recorrente emitia notas fiscais ou que era responsável por toda a movimentação fiscal; - exercia meras funções de compra e venda e não de administrador; - não teve nenhum benefício patrimonial com as infrações identificadas pela fiscalização; e - que a sua indicação como responsável solidário baseou-se em meros indícios, não havendo comprovação de que tenha praticado qualquer excesso.

A imputação da responsabilidade solidária foi fundamentada pela fiscalização no art. 124, incisos I e II do CTN e no art. 13 da Lei nº 8.620/93.

As considerações feitas na análise do recurso apresentado pelo sócio Neurildo Casal, com relação à legislação aplicável a sujeição passiva solidária dos sócios, aplica-se integralmente ao recurso interposto pelo ora recorrente.

Assim passo a analisar diretamente as alegações do recorrente.

O recorrente alega que apenas realizava as vendas de produtos da empresa, mas não emitia notas fiscais e nem era responsável pela movimentação fiscal da empresa, e que seria inviável, portanto, o Termo de Sujeição Passiva que lhe fora dirigido pelas autoridades fiscais.

O Sr. Denilso Casal foi formalmente admitido na empresa CASAL & CASAL LTDA., em 10 de janeiro de 2005, ocasião em que se retirava o sócio Lazaro Flores de Almeida, conforme consta na 2ª alteração Contratual (fl.838).

Além disso, consta dos autos uma procuração outorgada (fls.184/185), pelo Sr. Neurildo Casal, como proprietário e representante da autuada, em 08 de agosto de 2005, ao Sr. Denilso Casal, na qual concede poderes amplos, gerais e ilimitados para o fim especial de reger, gerir e administrar todos os bens, negócios, direitos e ações da empresa outorgante.

Portanto, além de sócio da fiscalizada o Sr. Denilso Casal era também mandatário-administrador com amplos poderes de gestão. Assim, nos anos de 2005 e 2006, objeto do lançamento ora impugnado, o Sr. Denilso Casal (que se retirou da sociedade em 2007) era, juntamente com o Sr. Neurildo Casal, os únicos sócios da fiscalizada e, mediante procuração por este outorgada, também desempenhava função equivalente a de sócio-gerente.

Sendo assim, era também responsável pela gestão financeira e administrativa da sociedade, não podendo se eximir da responsabilidade pelos atos de gestão praticados. A mera alegação de que exercia apenas funções de compra e venda de produtos não encontra respaldo nos elementos dos autos

Sendo um dos responsáveis pela gestão da empresa, não pode alegar desconhecimento da vultosa movimentação financeira em conta bancária da empresa, sem qualquer registro contábil dessas operações, mesmo porque o instrumento de procuração antes referido foi apresentado à fiscalização pela própria instituição financeira (fls. 179). O mesmo se pode dizer das operações de vendas em que a fiscalizada utilizou-se do artifício da nota fiscal calçada para ocultar o real valor das operações, gerando uma omissão de receitas de mais de cinco milhões de Reais apenas no ano de 2005.

Como sócio e mandatário-administrador, não há como o recorrente se eximir de tais atos, seja por tê-los realizados diretamente ou por determiná-los ou autorizá-los conjuntamente com o sócio-gerente Neurildo Casal, caso tenham sido realizados com a ajuda de terceiros.

É irrelevante que não tenha sido demonstrado o benefício direto do recorrente nessas operações, em face do seu interesse imediato nas situações que constituíram a obrigação tributária resultante do lançamento ora examinado, nos termos do inc. I do art. 124 do CTN.

Além disso, os atos praticados com infração à lei e que deram ensejo à constituição dos créditos tributários demandam a responsabilização pessoal do sócio mandatário, com poderes de gerência, nos termos do art. 135, inc. II e III do CTN.

Ante ao exposto, nego provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo solidário acima indicado.

### **DO RECURSO VOLUNTÁRIO DA EMPRESA COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL PORCURE - RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO POR SUCESSÃO**

Insurge-se o recorrente contra a atribuição de responsabilidade solidária por sucessão em face dos tributos lançados, conforme cientificado por meio do Termo de Responsabilidade por sucessão (fls. 818/822).

A imputação da responsabilidade por sucessão foi fundamentada pela fiscalização no art. 133, caput e inciso II do CTN.

A recorrente alega em preliminar que houve cerceamento do seu direito de defesa na medida em que *“a Fiscalização em momento algum concedeu oportunidade para que esta Cooperativa pudesse vir a se defender antes de lavrar o referido termo, o que por si só já caracteriza a nulidade do Termo de Intimação”*.

Esta alegação não tem como prosperar, pois a ausência de manifestação na fase procedimental de coleta de provas pela fiscalização não configura cerceamento do direito de defesa. Incumbe à fiscalização avaliar a necessidade ou não de buscar elementos ou esclarecimentos com vistas a fundamentar o lançamento e a imputação de responsabilidades. A recorrente foi devidamente cientificada dos termos em que foi imputada a sua responsabilidade, tanto que apresentou impugnação à responsabilização fiscal, instaurando o litígio e, portanto, exerceu na plenitude o seu direito de defesa no âmbito do processo administrativo fiscal.

No mérito a recorrente argumenta que em nenhum momento ficou provado que participou de qualquer ato em relação à fiscalizada e que o fato da cooperativa estar instalada no local onde a empresa fiscalizada esteve instalada nada significa, pois se instalou no local mediante arrendamento firmado diretamente com o proprietário e não fez qualquer aquisição das empresas que estavam instaladas no local. Relativiza também o fato de que um dos sócios da fiscalizada, Sr. Denilso Casal, ter sido seu presidente, que não vincularia a cooperativa a qualquer problema de ordem fiscal com o mesmo e que o Sr Denilson Casal teria integrado os seus quadros associativos dentro dos princípios de livre associação que norteia o cooperativismo. Alega ainda que ficou comprovado, por meio de consulta do sistema SINTEGRA, que a empresa Casal Comércio de Suínos Ltda se encontra em atividade e não foi dissolvida irregularmente como afirmou a fiscalização.

Entendo que, neste caso, assiste razão à recorrente.

De fato a fiscalização levantou alguns indícios de que a Cooperativa Porcure seria a sucessora da fiscalizada, mas não arrolou elementos suficientes para comprovar tal tese. O primeiro indício se refere ao fato de que a mesma encontra-se instalada no antigo endereço da fiscalizada. Afirma a fiscalização que o sócio Denilso Casal se utilizaria recorrentemente do artifício de simular alterações de endereços das empresas que participar e transferir suas cotas para laranjas. Alega ainda que o novo endereço da fiscalizada não seria apto para dar continuidade às atividades desta como frigorífico de carnes. Aponta a coincidência do nome fantasia “Porcure” ser utilizado tanto pela fiscalizada como pela cooperativa e que o Sr. Denilso Casal já foi presidente da cooperativa, apontada como responsável por sucessão. Argumenta em conclusão que a cooperativa continuou a exercer a mesma atividade da fiscalizada, herdando seus clientes, seu ponto e principalmente sua marca “Porcure”.

Apesar da coincidência entre o endereço antigo da fiscalizada e o da cooperativa apontada como responsável por sucessão e da utilização do nome fantasia “Porcure” a fiscalização não trouxe nenhum elemento que comprovasse que tenha havido de fato a aquisição do fundo de comércio ou de parte das instalações da fiscalizada pela recorrente. Também não comprova que as atividades da cooperativa são exatamente as mesmas da fiscalizada e que tenha os mesmos clientes daquela. Suas conclusões estão restritas ao Termo de Responsabilidade por Sucessão, sem qualquer elemento comprobatório. Também vejo como mera ilação, sem nenhum elemento de comprovação, a alegação de que a fiscalizada não estaria mais exercendo suas atividades na medida em que as novas instalações seria inadequadas à atividade como frigorífico.

Outro indício apontado pela fiscalização é o fato do Sr. Denilso Casal ter exercido a atribuição de presidente da cooperativa. Também não me parece fato suficiente para caracterizar a responsabilidade por sucessão, pois em face da natureza jurídica da sociedade (cooperativa) não há como concluir que tal empreendimento teria sido urdido pelo ex-sócio da fiscalizada com vistas a dar continuidade às atividades da mesma, com intuito de eximir-se das responsabilidades fiscais daquela, como quer a fiscalização. Pelos elementos trazidos pela recorrente em sua impugnação é possível verificar que a cooperativa em questão foi constituída com o concurso de outras vinte e três pessoas físicas e mais duas pessoas jurídicas (também constituídas sob a forma de cooperativa), conforme assinaturas no estatuto (fls. 1035/1060) e na ata de constituição (fls. 1055/1057). Não há nenhum indício de que a constituição da cooperativa tenha sido um ato simulado com vistas a dar continuidade às atividades da fiscalizada, como quer fazer crer a fiscalização. O fato do ex-sócio da fiscalizada, Sr. Denilso Casal, ser um dos subscritores da cooperativa e mesmo de ser eleito seu presidente, não é suficiente para descaracterizar a real natureza do empreendimento, estabelecido sob a forma de cooperativa. A fiscalização não trouxe nenhum elemento que possa demonstrar que a constituição da cooperativa seria apenas uma forma simulada de dar continuidade às atividades da fiscalizada, sob outra aparência jurídica.

Conforme ressaltai ao analisar a imputação de responsabilidade solidária dos sócios da fiscalizada, a indicação do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa pode ser desconstituída por prova em contrário do executado. No entanto, a CDA tem presunção de liquidez e certeza, sendo assim um ônus pesado para a parte executada fazer prova para sua desconstituição. Por outro lado, o fato de não constar da CDA não impede que a Fazenda Nacional, mediante a apresentação dos devidos elementos de comprovação, redirecionar a execução da dívida a sócios ou terceiros que possam ser apresentados como responsáveis solidários.

Assim, nada impede que a Fazenda Nacional, mediante novos elementos de comprovação, possa vir a redirecionar a cobrança dos valores lançados para a cooperativa apontada como sucessora, ora recorrente.

Ante o exposto, dou provimento ao recurso voluntário da Cooperativa Agropecuária Porcure, para excluí-la da responsabilidade por sucessão em relação aos créditos tributários lançados e mantidos parcialmente.

É como voto.

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 21/12/2011 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 21/12/2011 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 24/01/2012 por MARCOS RODRIGUES DE MELLO

Impresso em 24/01/2012 por MARCOS RODRIGUES DE MELLO - VERSO EM BRANCO