



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10932.720147/2013-85
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-006.709 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de janeiro de 2024
Recorrente MODAS MARIA CLARA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA QUE AFASTA A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA ATRIBUÍDA A SÓCIO DA EMPRESA AUTUADA. CARÊNCIA DE INTERESSE DE RECORRER.

Não se conhece do recurso voluntário do responsável solidário, por carência de interesse recursal, consubstanciado no binômio necessidade-utilidade, quando a decisão de 1ª instância afasta a responsabilidade tributária solidária atribuída a sócio da empresa autuada.

MATÉRIA APRESENTADA EM RECURSO VOLUNTÁRIO, NÃO ABORDADA NA IMPUGNAÇÃO. INOVAÇÃO RECURSAL. RECURSO NÃO CONHECIDO NO PONTO VENTILADO.

Não se conhece do recurso voluntário quanto à matéria não abordada na impugnação, sob pena de se validar a reabertura da lide na fase recursal, com a consequente violação do devido processo legal e ofensa ao princípio da devolutibilidade do recurso, suprimindo-se o primeiro grau de jurisdição administrativa.

A falta de impugnação expressa configura ausência de lide em relação à matéria trazida apenas em sede recursal, nos exatos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 1972.

CERCEAMENTO DO DIREITO DEFESA. PRAZO PARA COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS. NATUREZA INQUISITÓRIA DA FASE DE FISCALIZAÇÃO. NULIDADE INEXISTENTE.

O procedimento administrativo de fiscalização possui natureza inquisitória, diferentemente do processo administrativo, em que o contencioso se instaura apenas a partir da apresentação de impugnação. No primeiro, a fiscalização envidará seus esforços para apurar a ocorrência do fato gerador com finalidade instrutória. Já na fase processual, ou seja, a partir da lavratura do auto de infração e havendo impugnação, será inaugurado o litígio fiscal, nascendo o direito ao contraditório e à ampla defesa, entre outras garantias processuais, conforme dispõe o artigo 14 do Decreto 70.235, de 1972. Dessarte, não há o que se falar a respeito do direito à defesa ou ao contraditório na fase de

fiscalização, mas apenas a partir da fase processual, com a apresentação da impugnação. Inteligência da Súmula CARF n.º 162.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

DECADÊNCIA. IRPJ E CSLL. LUCRO PRESUMIDO. APURAÇÃO TRIMESTRAL. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO IDENTIFICADA.

No regime do lucro presumido, com apuração trimestral do IRPJ e da CSLL, uma vez não comprovada a prática de dolo, fraude ou simulação e tendo havido entrega de DIPJ do período, o prazo decadencial do direito da Fazenda Pública realizar o lançamento decorrente de omissão de receitas por depósitos bancários de origem não identificada se conta a partir da ocorrência do fato gerador, na forma do artigo 150, §4º do CTN.

DECADÊNCIA. PIS E COFINS. FATOS GERADORES MENSAIS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO IDENTIFICADA.

O prazo decadencial do direito da Fazenda Pública realizar o lançamento de PIS e COFINS, decorrente de omissão de receitas por depósitos bancários de origem não identificada, uma vez não comprovada a prática de dolo, fraude ou simulação e tendo havido entrega de DIPJ do período, se conta a partir da ocorrência do fato gerador, na forma do artigo 150, §4º do CTN.

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO IDENTIFICADA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUIO. DESCABIMENTO.

Sem que se tenha demonstrado a prática de intuito sonegatório, fraude ou conluio, descabe a qualificação da multa proporcional. Inteligência das Súmulas CARF n.ºs 14 e 25.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2008

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. POSSIBILIDADE.

A constitucionalidade dos artigos 5º e 6º da Lei Complementar n.º 105, de 2001, foi reconhecida pelo STF ao julgar as ADIs 2.390, 2.397, 2.386 e 2.859. Existindo procedimento fiscal em curso por ocasião em que as Requisições de Informação sobre Movimentação Financeira (RMF) foram emitidas, nos exatos termos do Decreto n.º 3.724, de 2001, não há nulidade a ser reconhecida.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO IDENTIFICADA. ÔNUS DA PROVA INCUMBE AO CONTRIBUINTE. PROVA DIABÓLICA NÃO CONFIGURADA.

A mera identificação de valores creditados em contas bancárias, sem que o titular, regularmente intimado, comprove, mediante documentação hábil e

idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, presume a omissão de receitas, nos termos do artigo 42 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Considera-se **diabólica** a prova que for extremamente difícil ou até mesmo impossível de ser produzida, principalmente quando envolver a comprovação de algo que não ocorreu (fato negativo), situação em que a jurisprudência passou a adotar a chamada “distribuição dinâmica” do ônus probante, podendo invertê-lo para que seja atribuído à parte que detenha melhores condições para desempenhar tal incumbência.

Contudo, a prova da origem de depósitos bancários não é negativa (de fato que não ocorreu), mas, pelo contrário, consiste na demonstração da origem, isto é, da causa do crédito que foi efetivamente realizado na conta bancária de titularidade do contribuinte, que, na condição de titular da conta, é quem dispõe de melhores condições de demonstrá-la.

AUTUAÇÃO REFLEXA: CSLL. PIS. COFINS.

Aplica-se aos lançamentos reflexos o decidido no principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, i) não conhecer do recurso voluntário das recorrentes LUCIMARA AMORIM e NICEA APARECIDA AMORIM, por falta de interesse processual; ii) conhecer parcialmente do recurso voluntário da recorrente MODAS MARIA CLARA LTDA., para, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial de modo a, ii.i) cancelar, por decadência, os lançamentos de IRPJ e CSLL do primeiro, segundo e terceiro trimestres de 2008, e de PIS e COFINS dos meses de março, junho e setembro de 2008; ii.ii) manter os lançamentos relativos aos demais períodos; e, ii.iii) afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a para 75% (setenta e cinco por cento), em todos os autos de infração (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS).

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jandir José Dalle Lucca - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Iabrudi Catunda, Jandir Jose Dalle Lucca, Mauricio Novaes Ferreira, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Ricardo Piza Di Giovanni e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

1.Trata-se de Recurso Voluntário comum (fls. 485/520) interposto pela empresa contribuinte e pelas responsáveis solidárias em face do v. acórdão de fls. 448/470, que julgou parcialmente procedente a impugnação de fls. 378/403 apenas para o fim de afastar a responsabilidade tributária atribuída às sócias LUCIMARA AMORIM e NICEA APARECIDA

AMORIM, mantendo os autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS de fls. 326/366, relativamente ao ano-calendário de 2008, lavrados com base em omissão de receitas decorrentes de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada; além da multa de ofício qualificada de 150%, na forma do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

2. Para melhor compreensão a respeito da matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o Relatório da r. decisão recorrida:

A pessoa jurídica em epígrafe foi submetida a procedimento fiscal do qual resultou a exigência de **R\$ 247.328,43 a título de IRPJ**, calculado segundo as regras do **Lucro Presumido**, acrescido de multa de ofício qualificada de **150%**, além de juros de mora, nos termos do auto de infração de fls. 327 a 341.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 322 a 325), a Autoridade Autuante esclarece que o lançamento decorre da constatação de que a Contribuinte teria omitido receitas no período fiscalizado. A base legal do lançamento é o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, relativamente à omissão de receitas, e o § 1º do art. 44 da mesma Lei, em relação à qualificação da multa de ofício.

Dos valores lançados foram deduzidos os tributos declarados pela Contribuinte em DCTF.

Em decorrência das mesmas infrações, foram lavrados autos de infração reflexos exigindo a CSLL (R\$ 146.517,35), a Contribuição para o PIS/Pasep (R\$ 88.181,75) e a Cofins (R\$ 406.992,63), acrescidas de multa de ofício qualificada e dos juros de mora.

Por meio dos Termos de Sujeição Passiva de fls. 367 a 370 às sócias Lucimara Amorim (CPF 166.720.558-78) e Nicea Aparecida Amorim (CPF 301.568.438-89) foi atribuída responsabilidade solidária, nos termos do art. 124 do Código Tributário Nacional (CTN).

Do lançamento fiscal a Contribuinte teve ciência em 25/11/2013 (fls. 327, 342, 360 e 366). Do lançamento e do Termo de Sujeição Passiva, a Srª Lucimara Amorim teve ciência também em 25/11/2013 (fls. 367 e 368). Já a Srª Nicea Aparecida Amorim teve ciência do lançamento e do Termo de Sujeição Passiva em 27/11/2013 (fl. 371).

Em 20/12/2013, a Contribuinte e as duas sócias arroladas como responsáveis apresentaram a impugnação de fls. 378 a 403, mais anexos, por meio da qual, preliminarmente, alegam (i) estar o direito de a Fazenda Pública constituir seu crédito acometido pela decadência; (ii) ter havido cerceamento de seu direito de defesa; e (iii) ter havido indevida quebra de sigilo bancário.

No mérito, requerem (i) a anulação integral do lançamento em razão de não ter sido devidamente comprovada a omissão de receitas; (ii) ao menos, a exclusão de valores referentes a determinados depósitos; (iii) o cancelamento da qualificação da multa de ofício; e (iv) por fim, a exclusão da responsabilidade solidária atribuída às sócias.

Por fim, requerem que as intimações sejam dirigidas ao escritório de seu advogado, sob pena de nulidade.

3. A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (SC) houve por bem julgar parcialmente procedente a impugnação, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

OMISSÕES DE RECEITAS. PRESUNÇÃO. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Caracterizam-se como omissão de receita, por presunção legal, os valores creditados em conta de depósito junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado,

não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Em razão da conduta dolosa da Contribuinte, resta atraída a regra geral de contagem do prazo decadencial, contida no inciso I do art. 173 do CTN, de modo que o lançamento fiscal não se encontra acometido pela decadência.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO CARACTERIZADA.

Uma vez evidenciada a ocorrência de sonegação - conduta dolosa prevista no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964 -, justificada está a qualificação da multa de ofício conforme previsão do inciso I c/c § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA ATRIBUÍDA A SÓCIO PESSOA FÍSICA DA EMPRESA AUTUADA. INTERESSE COMUM. INAPLICABILIDADE.

Não fica caracterizada a responsabilidade tributária de sócio pessoa física em decorrência da hipótese prevista no art. 124, I, do Código Tributário Nacional, pelo interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal relativa ao IRPJ, no caso em que a empresa é autuada por omissão de receitas.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

SIGILO BANCÁRIO. QUEBRA IRREGULAR. NÃO OCORRÊNCIA.

Resguardado o sigilo na forma da legislação aplicável, a obtenção de informações bancárias (extratos bancários) por parte do fisco, dentro dos parâmetros legalmente estabelecidos, não se constitui em quebra irregular do sigilo bancário.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

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

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

4. Inconformadas, a empresa contribuinte e as responsáveis solidárias interpuseram o Recurso Voluntário comum de fls. 485/520, via do qual, em breve resumo, deduzem as seguintes alegações:

➤ **Preliminarmente:**

- **Decadência:** em que pese o Termo de Verificação e Constatação Fiscal ter considerado o art. 173, I, do CTN para considerar a constituição dos créditos tributários, o Sr. Agente Fiscal deveria ter considerado a regra do art. 150, § 4º, do CTN, pois o caso em questão se trata de **tributos sujeitos a lançamentos por homologação**. (...) As penalidades foram lavradas levando-se em consideração que houve suposta conduta dolosa, mas sem que o v. acórdão explicitasse quais elementos concretos de convicção constantes dos autos foram levados em consideração, em flagrante contraste ao princípio da transparência e da necessária fundamentação dos atos administrativos e decisões judiciais e extrajudiciais, segundo a normal geral da publicidade e do devido processo legal.

- **Nulidade do auto de infração:** há de se constatar que o auto de infração sofre de vício de nulidade porque da narração dos fatos descritos no Termo de Verificação e Constatação Fiscal, não se pode extrair que é o caso de aplicação fria da letra da lei e dos decretos e regulamentos citados à **alegação de que houve conduta dolosa** do contribuinte para fins de contagem do prazo decadencial. Além do que, incabível o entendimento de que há de se aplicar presunção relativa para punir fatos que não foram concretamente provados pela autoridade coatora.
- **Nulidade do auto de infração:** na origem deste processo administrativo, o Sr. Agente Fiscal não provou a existência de efetiva diferença de receita, tais como venda, transação comercial, comprador, mercadorias, recibos de venda e outros, sabendo-se que cabe ao órgão administrativo, dentro do comando a ele aplicável da legalidade e segundo o princípio nemo tenetur se detegere, consagrado constitucionalmente. (...) Sr. Auditor Fiscal utilizou-se da presunção e convicção unilateral e particular, sendo que nos autos não há nenhuma prova concreta de vendas ou transações não declaradas de autoria da recorrente, sendo que a nulidade do presente auto de infração é de rigor.
- **Nulidade por cerceamento de defesa:** no caso em tela, por se tratar de informações relativas a várias contas correntes que englobam o período de um ano, devido a elevadíssima quantidade de folhas, foi impossibilitado ao recorrente a plena análise de enormidade dos dados constantes nas transcrições de extratos bancários pelos prazos exíguos dados a ela pelo órgão atuante, restando claro que configurou-se sim cerceamento de defesa a simplória justificativa do v. acórdão ora recorrido de que houve cientificação ao contribuinte da discriminação individualizada dos depósitos bancários considerados no lançamento. (...) ocorreu inequívoco cerceamento de defesa porque o Sr. Auditor Fiscal elaborou a relação OMISSÃO RECEITAS: CRÉDITOS BANCÁRIOS — RECEITAS apresentando tão somente o total de créditos mês a mês, não especificando a soma de créditos de cada mês para conta corrente individualizada para cada banco considerado, sendo que são, ao todo, 13 (treze) contas correntes.
- **Quebra de sigilo bancário e supremacia da Lei Complementar n.º 105/2001:** Os autos de Infração foram originados levando em consideração que teria havido suposta omissão de receitas da recorrente em face das diferenças de movimentação financeira das contas correntes dos bancos para com as receitas declaradas. Contudo, foram lavrados com base em Termo de Verificação Fiscal e Demonstrativo de Apuração consistente em planilhas confeccionadas pelo próprio Fisco, **mas destituída de qualquer registro de existência de decisão judicial que autorizasse a utilização das informações fornecidas pelas instituições bancárias.** (...) no caso em questão, não houve qualquer decisão judicial que determinasse a prestação de informações pelas instituições bancárias, o que constitui em ato ilegal cometido durante o curso do presente

procedimento administrativo. (...) **demonstra-se claramente a afronta ao disposto no art. 6º da LC 105/2001**, a qual determina que as informações das instituições financeiras **somente poderão ser utilizadas quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso**. (...) **é imprescindível que haja procedimento fiscal em curso** para que o agente fiscal obtenha autorização para obter informações relativas a movimentação financeira-bancária, sob pena de infringir o devido processo legal, o que causa o cancelamento do auto de infração.

➤ **Mérito:**

- **Omissão de receitas e depósitos bancários não escriturados:** o Sr. Auditor Fiscal **considerou todos** os créditos constantes dos extratos de contas correntes, principalmente, os provenientes de cartão de crédito, como sendo receitas. (...) não se pode, simplesmente, negar o fato concreto e sabido por todos de que qualquer empresa que explora ramo de venda a varejo de artigo de vestuário é suscetível de clientes que resolve cancelar suas compras ou simplesmente ter estornado o montante originalmente pago, sendo que a exigência de unilateral e tendenciosa de minucioso detalhamento de cada um dos lançamentos configura, segundo o direito brasileiro, em *prova diabólica*. Trata-se da chamada *prova impossível* ou *excessivamente difícil de ser produzida*, como a *prova de fato negativo*. O problema está na prova do **fato negativo indeterminado**, isto é, a *prova diabólica*, pois não há como provar, por exemplo, que todos os lançamentos de um vasto extrato bancário de várias contas correntes não configuram sonegação fiscal da recorrente, juntando-se, caso a caso, comprovantes materiais e respectivas provas de autoria e materialidade. Por isso, o Código de Processo Civil adotou a *teoria estática de distribuição do ônus da prova*, segundo a qual a prova é distribuída previamente de maneira imutável pelo legislador, ou seja, **o ônus da prova é de quem alega**. Mas, essa teoria não resolveu o problema da *prova diabólica*, pelo que então começou a surgir a *teoria da distribuição dinâmica do ônus da prova*, na qual **o ônus será atribuído a quem puder suportá-lo**, o que será verificado de acordo com o caso concreto, portanto a distribuição será *a posteriori*, o que mais é acertado quanto ao espírito do legislador brasileiro, não podendo, simplesmente, o v. acórdão concluir de forma simplória que é o caso de *presunção legal*, quando não o podemos assim proceder frente aos princípios do *processo constitucional* (Ada Pellegrini Grinover, Cândido Rangel Dinamarco e Antônio Carlos de Araújo Cintra).
- alegou-se que a autuada ora recorrente utilizou-se dos serviços oferecidos pelas oficinas autônomas onde são feitos os ajustes, concertos, bordados e aplicativos nas roupas, no intuito apenas de servir aos seus clientes, ocasião em que os valores relativos aos serviços daquelas oficinas eram recebidos de clientes através de cartões de crédito/débito, cheques ou em dinheiro, repassando depois às oficinas, integralmente, sem auferir lucro. É importante deixar esclarecido que tanto as operações canceladas, sem que tenha ocorrido

então saída de mercadorias, quanto aqueles serviços de oficinas de roupas, autônomas, não eram documentadas, **porque não existe obrigação legal de que a empresa recorrida deveria fazer isso e, mais importante, não se poderia saber, à época, que o Fisco iria demandar tal relação tão detalhadamente.** Essas circunstâncias não podem ser ignoradas, pois são circunstância que ocorrem na grande maioria, talvez, totalidade lojas de varejo de roupas e de comércio em geral.

- os valores de créditos constantes nos extratos bancários não são **LIQUIDOS, CERTOS, DETERMINADOS OU EXIGÍVEIS**, como sendo totalidade do **MOVIMENTO TRIBUTÁVEL**. A interpretação e a aplicação da lei devem ser efetivadas em face da realidade e a circunstância concreta, sob pena de nulidade do ato jurídico. (...) para se tomar os valores dos créditos/depósitos registrados nos extratos bancários como sendo, em totalidade, **MOVIMENTO TRIBUTÁVEL, deve haver efetiva movimentação das mercadorias ou fornecimentos de serviços dentro da corrente comercial** (entrega de mercadorias ou serviços com o intuito de lucro). (...) não está comprovado em nenhum lugar do auto de infração que houve a **COMPROVAÇÃO DA ENTREGA DE MERCADORIAS OU DE SERVIÇOS** aos hipotéticos compradores ou tomadores de serviços. (...) Também falta, para se provar a venda das mercadorias, a **IDENTIFICAÇÃO DOS HIPOTÉTICOS COMPRADORES DE MERCADORIAS OU TOMADORES DE SERVIÇOS**.
- os créditos constantes das planilhas identificados como **CARTÃO VISA ELECTRON, REDECARD e REDESHOP**, por si só, não podem ser considerados como sendo os valores relativos às vendas. **A convicção unilateral do Sr. Auditor Fiscal sem embasamento de outras provas concretas** não deve prevalecer sob pena de distorcer a realidade dos fatos.
- quanto aos valores de créditos identificados como sendo **PRÉ-DATADO ITAÚ**, em princípio, os seus valores representam os créditos provenientes da venda, entretanto, mesmo estes valores devem ser considerados **ILÍQUIDOS, INCERTOS** como valores de **MOVIMENTO TRIBUTÁVEL**, em sua totalidade, devido ao cancelamento de vendas, representativas de serviços de oficinas autônoma de consertos, reforma ou bordados, etc.
- analisando-se especificadamente os lançamentos de créditos nas planilhas extraídas de cada uma das contas correntes da autuada, importante .pontar que muitos lançamentos deverão ser expurgados. (..)são indevidos os valores considerados como sendo de receitas da autuada constantes nas planilhas extraídas de contas correntes identificados como: - **DEPOS CC AUTOAT, CHEQUE ELETRONICO. DOC, RECEBIMENTO FORNECEDOR BANCO FINASA S/A, DEPOSITO EM DINHEIRO, RANSF. ENTRE AGEN DINH, DEPOS CC AUTOAT, TED-TRANSF ELET DISPON, DEPOS TRANSF AUTOAT, PRÉ-DATADO ITAÚ, CEI DEP CHQ,**

CEI DEP DINHEIRO, DEP CHQ, DEPOSITO DINHEIRO, REDUÇÃO SDO DEVEDOR, ESTORNO TARIFAS, DEVOL CHQ COMPE IRREGUL, BAIXA AUTOMAT POUPANÇA, DOC CREDITO AUTOMATICO, RECEBIMENTO FORNECEDOR BANKPAR S/A, RESGATE TIT. CAPITALIZACAO, DEPOS TRANSF AUTOAT, ENCARGO LIMITE CREDITO, ESTORNO DE LANÇAMENTO, DOC HIPERCARD, TEC DEPOSITO DINHEIRO, REDESHOP e REDECARD.

- os valores de créditos identificados como DEPOS CC AUTO AT, CHEQUE ELETRONICO, DOC, DEPOSITO EM DINHEIRO, TRANSF ENTRE AGEN DINH., DEPOS CC AUTOAT, TED-TRANSF ELET DISPON, DEPOS TRANSF AUTOAT, CEI DEP CHQ, CEI DEP DINHEIRO, DEP CHQ e DEPOSITO DINHEIRO são os numerários provenientes de transferência entre filiais da autuada e também transferência de valores entre as contas correntes para se fazer provisão de despesas da autuada como compras, salários e encargos, alugueis, impostos, despesas gerais das lojas.
- os créditos classificados como RECEBIMENTO FORNECEDOR BANCO FINASA S/A e PRE-DATADO ITAU são aqueles valores que a autuada recebe dos clientes relativos aos consertos, reformas, aplicação de bordados, etc, cujos preços de serviços a autuada antecipara às oficinas de costura autônomas.
- Outrossim, Sr. Auditor Fiscal após receber os extratos bancários do **BANCO PANAMERICANO** concluiu que: "analisado o extrato recebido em relação aos valores a considerar e aqueles a expurgar, restou apenas um depósito a comprovar". **Ocorre que oportunamente, a recorrente entregou ao Sr. Auditor Fiscal, CYRO GANDELHAMAN, a declaração de Gerente de Captação do BANCO PANAMERICANO S/A, ROSEMEIRE A. BALDASSARRINI, onde ela: "declara que MODAS MARIA CLARA LTDA, de CNPJ 002.092.795/0001-30, possui conta conosco (Ag.:001-9, Conta/Investimento: 22000.37555-0, SENDO ESTA EXCLUSIVAMENTE PARA FINS DE INVESTIMENTOS A LONGO PRAZO, E NÃO PARA MOVIMENTAÇÃO DE CONTA CORRENTE." (grifei) (...) Como se verifica, SENDO A CONTA EXCLUSIVAMENTE PARA FINS DE INVESTIMENTO A LONGO PRAZO, NUNCA PODERIA SER TAIS VALORES INCLUIDOS NO MONTANTE TRIBUTÁVEL DA AUTUADA.**
- **Descabimento da qualificação da multa:** como se observa do TERMO DE VERIFICAÇÃO E CONSTATAÇÃO FISCAL, há uma **IRREGULARIDADE INSANÁVEL** que conduz os Autos de Infração ao merecimento do caminho de sua nulidade: é que autuada é uma EPP- Empresa de Pequeno Porte tributada pelo Sistema de Simples.

- o digno Sr. Auditor Fiscal afirma que em 12.12.2012 lavrou um Termo de Constatação e Reintimação Fiscal para entregar os Livros Caixas ou Diário e Razão e dos Livros de Registro de Entradas, Saídas e Controle de Inventário, bem como os Extratos Bancários e de Cartões de Crédito de todas as contas movimentadas no período, e que o AR retornou com o carimbo de "mudou-se".
- que verificou no cadastro CNPJ que realmente a defendente mudara para endereço atual em São Paulo, sem avisar à fiscalização. Que entende que tal mudança apresenta forte indício com a intenção de evitar esta fiscalização. Embasa tal assertiva por ter enviado o mesmo Termo em 20.12.2012 e após três tentativas de entrega, o Termo retornou com o carimbo de não procurado.
- também afirma que devido ao repetido retorno dos Termos com o carimbo "mudou-se", esteve no endereço da Av. Mateo Bei, n.º 2832, Box 36, bairro de São Mateus, São Paulo/SP, e que a pessoa que lhe atendeu não soube da defendente. Que o administrador do centro comercial, Sr. José Francisco Jacinto, afirmara que a defendente contratou o local por 01 contrato e não renovou.
- a defendente fez sua alteração de contrato social alterando a sede social para a Avenida Mateo Bei, n.º 2832, Box 36, bairro de São Mateus, São Paulo/SP, com sua Alteração de Contrato Social devidamente registrada na Junta Comercial do Estado de São Paulo, na sessão de 03.12.2012, conforme se verifica de cópias em anexo. Com esse procedimento, torna-se público o fato da mudança de endereço da defendente. Também, pode ser constatado o novo endereço através de consulta ao Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica — CNPJ.
- assim, a carta enviada em 28.12.2012 ao endereço da Praça Jovinião de Castilho, n.º 25, Jardim Santo Antônio, Diadema, foi equivocadamente enviada no endereço antigo da defendente, onde já não funcionava mais.
- ao contrário do que entende o Digno Sr. Agente Fiscal, não é verdade que a defendente teve intenção de evitar ou dificultar a fiscalização. Também houve equívoco da sua parte quanto ao endereço da defendente, pois desde a alteração do contrato social de 03.12.2012, a empresa sempre, sem interrupção, funcionou na Av. Mateo Bei, n.º 2832, Box 36, bairro de São Mateus, São Paulo/SP.
- como se mostra a Declaração de 19.12.2013 do administrados do Centro Comercial, Sr. José Francisco Jacinto, CPF 057.451.588-75, desde 01.10.2012, a empresa Modas Maria Clara Ltda. faz contratos de locação contínuos, através de sua sócia LUCIMARA AMORIM, CPF n.º 166.720.558-78. A defendente, para comprovar a veracidade do funcionamento da defendente no local, junta em anexo as cópias dos contratos de locação contínuos, além de fotografias da loja.
- quanto às informações desconhecidas quanto ao endereço, pode ter havido equívoco daquele Administrador do Centro Comercial, e também pela própria desorganização da administração quanto a correta orientação da situação física das lojas.

- de outro lado, as duas cartas foram endereçadas para a Av. Mateo Bei, 2832, Box 36, **São Bernardo do Campo**, erroneamente, como se observa pelas cópias.
- quanto à carta enviada para a Av. Mateo Bei, 2832, Box 36, São Paulo, esta foi devolvida com AR "mudou-se". O que ocorreu é que, nestes casos, a carta foi devolvida equivocadamente, pois após a alteração do contrato social de 03.12.2012, a defendente continuamente funcionou naquele endereço. Não pode tal equívoco prejudicar a defendente.
- o diligente Sr. Agente Fiscal explica que convocou em 29.05.2013 este advogado, Kyu Yul Kim, para comparecer a DRF/SBC, ocasião em que foi entregue Termo de Constatação e Reintimação Fiscal. Naquela ocasião, o digno Sr. Agente Fiscal exigiu que o advogado presente desse ciência das planilhas dos créditos listados para esclarecer a sua origem. Efetivamente, o advogado não deu sua ciência, nem levou aquelas planilhas, pois de trata de dados protegidos sob sigilo bancário que devem ser somente entregues à contribuinte diretamente. Não é verdade que a procuração constante nos autos lhe dá poder para tal mister, pois aquele mandado outorga ao advogado poder específico "para defendê-la no Procedimento Fiscal n.º 0811900-2012-00011, em tramite perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil". Não lhe outorga o poder para ser citado ou intimado em nome da contribuinte, como equivocadamente concluiu o digno Auditor Fiscal. Explica o digno Sr. Auditor Fiscal que foi necessário expedir Termo de Recusa do advogado em dar ciência e de levar a planilha, e que lavrou o Edital de Ciência e Intimação que foi publicado no Diário Oficial da União. Entretanto, a defendente não pode concordar com tais procedimentos, pois a destinatária correta, verdadeira e única para receber os termos e dar a ciência é a própria defendente, e não pessoa diversa. Assim, com a devida vênia, o Termo de Constatação e Intimação Fiscal para prestar os esclarecimentos concernentes a planilhas dos créditos das contas correntes, é considerado como se não tivesse sido entregue, e o próprio edital publicado não tem condão de legitimar a entrega daquele Termo, pois guarda em seu bojo a legitimidade insanável, considerando-se que a defendente após a alteração do Contrato Social registrado na JUCESP em 23.12.2012, funcionou sempre e continuamente no endereço da Av. Mateo Bei, n.º 2832, Box 36, São Paulo/SP.
- o diligente Sr. Auditor Fiscal baseando em sua alegação de que a contribuinte alterou seu endereço para dificultar a ciência dos Termos da fiscalização e pela recusa do advogado para dar ciência das planilhas, aplicou o percentual de multa qualificada em 150% (cento e cinquenta por cento), pelo art. 44, inciso I e §1º da Lei 9.430/96.
- reitera-se o entendimento da ora defendente que não houve a alteração do endereço na empresa para dificultar o trabalho da fiscalização e, também, a recusa do advogado para dar ciência das planilhas não pode ser interpretado como ato que colocou obstáculo ao trabalho do Sr. Auditor Fiscal.

- assim, a aplicação de multa de 150% (cento e cinquenta por cento) ao presente caso se mostra indevido, demasiado e sem embasamento correto aceitável, que representa um agravamento que não é contemplado pelo Código Tributário Nacional, que especifica a orientação que deve ter o interprete na aplicação das leis tributárias.

5.É o relatório.

Voto

Conselheiro Jandir José Dalle Lucca, Relator.

CONHECIMENTO

6.O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade, com exceção dos pontos a seguir destacados.

7.Com efeito, verifica-se que a responsabilidade tributária atribuída às sócias LUCIMARA AMORIM e NICEA APARECIDA AMORIM foi afastada pela r. decisão recorrida. Nesse panorama, salta aos olhos a carência de interesse recursal, consubstanciado no binômio necessidade-utilidade, de se insurgirem contra referido *decisum*.

8.Portanto, não há como se conhecer do apelo em relação a elas.

9.No mais, percebe-se que o Recurso Voluntário suscita, preliminarmente, a nulidade dos autos de infração, sob a alegação de que, da narração dos fatos descritos no Termo de Verificação e Constatação Fiscal, não se pode extrair que é o caso de aplicação fria da letra da lei, dos decretos e dos regulamentos citados, que fundamentaram a conclusão de que houve conduta dolosa do contribuinte para fins da contagem do prazo decadencial; bem como que, na origem deste processo administrativo, a fiscalização não teria provado a existência de efetiva diferença de receita.

10.Cumprido observar, contudo, que tais alegações não foram abordadas na impugnação de fls. 378/403, revelando clara inovação recursal.

11.À luz do artigo 17 do Decreto n.º 70.235, de 1972, “*Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante*”. Vale dizer, a impugnação inaugura o processo administrativo fiscal, sendo o momento em que o contribuinte deve apresentar todas as razões de defesa, não se admitindo que, na fase recursal, deduza argumentos não apresentados anteriormente, ressalvadas as hipóteses legalmente previstas.

12.Nesse contexto, em se constatando que a Recorrente alegou matéria não impugnada perante a instância *a quo*, não merece ser conhecido o recurso nos pontos inovados, sob pena de se validar a reabertura da lide nesta fase recursal, com a conseqüente violação do

devido processo legal e ofensa ao princípio da devolutibilidade do apelo, suprimindo-se o primeiro grau de jurisdição administrativa.

DA DECADÊNCIA

13. Sustenta a Recorrente que, com exceção dos lançamentos relativos ao IRPJ e à CSLL do 4º trimestre de 2008 e ao PIS e à COFINS de novembro e dezembro de 2008, os demais períodos estariam fulminados pela decadência, que não pode ser aferida com base no inciso I do art. 173 do CTN diante da inexistência de dolo, fraude ou simulação, uma vez que incabível a aplicação de presunção relativa para punir fatos que não foram concretamente provados pela fiscalização.

14. Prossegue a Recorrente afirmando que, “*em que pese o Termo de Verificação e Constatação Fiscal ter considerado o art. 173, I, do CTN para considerar a constituição dos créditos tributários, o Sr. Agente Fiscal deveria ter considerado a regra do art. 150, § 4º, do CTN, pois o caso em questão se trata de tributos sujeitos a lançamentos por homologação*”.

15. Ao apreciar o tema, assim se pronunciou a r. decisão recorrida:

O lançamento fiscal se refere a fatos ocorridos ao longo do ano-calendário de 2008. Em relação a todos os tributos lançados, a Autoridade Fiscal considerou ocorridos os fatos geradores em 31/03/2008, 30/06/2008, 30/09/2008 e em 31/12/2008.

Considerando que o crédito tributário foi constituído em 25/11/2013, à luz do que dispõe o § 4º do art. 150 do CTN, as Impugnantes requerem o seguinte:

Destarte, considerando-se que o presente Auto de Infração foi entregue e foi dada a ciência à contribuinte, em data de 25.11.2013, todos os créditos tributários, IRPJ, Contribuição Sobre Lucro Líquido, COFINS e PIS, devem ser excluídos do Auto de Infração, pois foram atingidos pelo instituto da decadência, conforme se verifica da relação de Datas de Ocorrência dos Fatos Geradores juntada com a presente, ao menos de:

- IRPJ ----- 4º TRIM/2008
- CONTR. SOCIAL S/ LUCRO LÍQUIDO ----- 4º TRIM/2008
- COFINS ----- NOV/2008
DEZ/2008
- PIS ----- NOV/2008
DEZ/2008

Em análise à arguição das Impugnantes, há que se concluir que não lhes assiste razão.

De fato, os tributos lançados se submetem ao lançamento por homologação, disciplinado pelo art. 150 do CTN. No entanto, no presente caso, em razão da conduta dolosa da Contribuinte (adiante analisada), resta atendida a regra geral de contagem do prazo decadencial, contida no inciso I do art. 173 do CTN. É o que se depreende da ressalva contida na parte final do § 4º do art. 150 do CTN, abaixo transcrito com destaques acrescidos:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Portanto, no presente caso, em razão da conduta dolosa da Contribuinte, para fins de contagem do prazo decadencial aplica-se a regra geral contida no inciso I do art. 173 do CTN, segundo o qual, “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

Considerando que os fatos geradores mais antigos alcançados pelo lançamento ocorreram em 31/03/2008, o lançamento poderia ter sido validamente efetuado até o dia 31/12/2013, à luz do que dispõe o inciso I do art. 173 do CTN, de modo que, no presente caso, não se esgotou o prazo decadencial, haja vista que o lançamento foi efetuado em 25/11/2013.

16.O Termo de Constatação e Verificação Fiscal de fls. 322/325 assim descreve as circunstâncias que conduziram aos lançamentos:

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, em atenção ao disposto no Decreto 70.235/72, em seu artigo 7º, parágrafo 2º e com fundamento nos artigos 904, 911, 927 e 928 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, aprovado pelo Decreto 3.000, de 26.03.99, executamos as ações determinadas pelo MPF - Mandado de Procedimento Fiscal em referência e abaixo relatamos nossas verificações e constatações.

Trata esta ação fiscal de procedimento de auditoria do IRPJ referente ao ano calendário de 2008, especificamente quanto às operações da movimentação financeira incompatível com a receita declarada e de vendas com recebimentos em cartões crédito.

A fiscalização foi inicialmente alocada a um Auditor diverso daquele que agora por ela responde e que abaixo assina o presente Termo, também devidamente autorizado pelo mesmo MPF.

Seu início deu-se através do Termo de Início do Procedimento Fiscal datado de 23/02/2012, cuja ciência pessoal deu-se em 27/02/2012, no qual se intimava a entrega de livros e documentos.

Em carta datada de 16/03/2012 e recebida em 19/03/2012 o contribuinte solicitou uma prorrogação do prazo para a entrega do quanto intimado no Termo de Início. Anexo a esta carta entregou uma procuração nomeando representantes e uma cópia de seu contrato social.

Em carta sem data, recebida em 05/04/2012 o contribuinte novamente entrega uma cópia de seu contrato social.

Anexo a outra carta sem data recebida na mesma data de 05/04/2012 o contribuinte entrega as notas fiscais de compras dos meses de janeiro a dezembro de 2008.

No Termo de Intimação Fiscal de 08/06/2012 com ciência por AR em 14/06/2012 o contribuinte foi novamente intimado a apresentar seus livros contábeis.

Em cartas idênticas, datadas de 19/06/2012 e recebidas respectivamente em 20/06/2012 e 25/06/2012 o contribuinte declara não possuir o Livro Caixa 2008, contudo sem mencionar/entregar os Livros Diário e Razão.

Através do Termo de Constatação Fiscal com ciência em 01/10/2012 e dos Termos de Intimação Fiscal com ciência em 05/10/2012 e 03/10/2012 foi lavrada a constatação da ausência bem como reiterada a necessidade da entrega dos livros contábeis e dos demais elementos intimados.

Tendo substituído o Auditor anterior e assumido os trabalhos desta fiscalização, em 12/12/2012 lavramos um Termo de Constatação e Reintimação Fiscal no qual é intimada a entrega dos Livros Caixa ou Diário e Razão e dos Livros de Registro de Entradas, Saídas e Controle de Inventário bem como os Extratos Bancários e de Cartões de Crédito de todas as contas movimentadas no período. Este Termo foi enviado via postal para o endereço usual, para a sua ciência por AR. O AR retornou com o carimbo de "Mudou-se".

Verificamos no cadastro CNPJ e constatamos que o contribuinte havia alterado seu endereço para o atual, **em São Paulo**, sem qualquer aviso à fiscalização. Abaixo mostramos que tal mudança apresenta forte indício de ter se efetivado com a exclusiva intenção de evitar esta fiscalização.

Reproduzimos o Termo de Constatação e Reintimação Fiscal com a data de 20/12/2012 e o enviamos via postal com AR ao novo endereço. Após três tentativas de entrega o Termo retornou com o AR apresentando o carimbo de não procurado.

Após contato com o procurador do contribuinte que não poderia comparecer a DRF/SBC e a impossibilidade de recebimento de nossos Termos, em 11/01/2013 lavramos a Solicitação de Emissão de Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira (RMF), que foi devidamente autorizada pela chefia desta fiscalização.

As RMF foram emitidas e enviadas às instituições financeiras com as quais o contribuinte manteve uma movimentação no período, a saber Banco Bradesco S.A., Itaú Unibanco S.A. e Banco Panamericano S.A. Recebidas as RMF, todas as instituições destinatárias nos enviaram os extratos das contas mantidas e movimentadas pelo contribuinte, incluindo os documentos de suporte às movimentações.

A partir da documentação recebida destas instituições financeiras elaboramos uma planilha para cada conta de cada agência do Bradesco e do Itaú, perfazendo 07 para o Bradesco e 06 para o Itaú. Estas planilhas foram denominadas "Créditos — Síntese". Nelas listamos, por data, todos créditos/depósitos havidos no ano, já expurgados daqueles que cujo esclarecimento é intrínseco ou que denotam evidente duplicidade. Em relação ao Banco Panamericano houve apenas uma movimentação de retirada da conta de Investimento para conta corrente para pagamento de débito.

Lavramos, então, um Termo de Constatação e Intimação Fiscal datado de 29/05/2013 no qual intimamos o contribuinte a esclarecer a origem dos créditos listados nas planilhas, apresentando documentação hábil e idônea que dê suporte aos esclarecimentos.

Para dar ciência a este Termo convocamos o procurador da empresa, o sr. Kyu Yul Kim, CPF 008.267.538-41, para comparecer a DRF/SBC.

Aproveitando a vinda do procurador lavramos também com mesma data o Termo de Constatação e Reintimação Fiscal, no qual reiteramos a necessidade de apresentação dos livros intimados.

Em 29/05/2013 o sr. Kyu compareceu a esta delegacia e deu sua ciência ao segundo Termo acima citado.

Quanto ao primeiro, o que intimava apresentar esclarecimentos sobre os créditos, o Sr. Kyu não deu sua ciência alegando que necessitava consultar seu cliente, apesar de que sua procuração lhe dá amplos poderes e em nenhuma oportunidade houve tal necessidade. Na ocasião e no próprio corpo deste, lavramos um Termo de Recusa, no qual confirmamos a presença do procurador e constatamos sua recusa em dar ciência ao Termo. Colocamos a sua disposição o Termo seus anexos, mesmo que sem sua ciência e ainda assim o contribuinte também se recusou a leva-los.

Afim de ratificar e por uma segunda vez informar e dar ciência ao contribuinte da existência do citado Termo e da intimação para esclarecimentos nele comida, foi lavrado o Edital de Ciência e Intimação nº 2/2013, publicado no Diário Oficial da União —DOU à página 107 da Seção 3 de 06/06/2013.

Em carta datada de 03/06/2013, recebida em 04/06/2013 o contribuinte entregou os livros fiscais, Registro de Entradas, Registro de Saídas e de Apuração do ICMS.

Em face do constante e repetitivo retorno de nossos Termos com o carimbo no AR de "Mudou-se", no dia 28/10/2013 estivemos pessoalmente no atual endereço do contribuinte, na Av. Mateo Bei, nº 2832, Box 36, no bairro de São Mateus em São Paulo/SP.

O local abriga um pequeno centro comercial do tipo que reúne um número de pequenos "Boxes" com uma grande variedade de diferentes mercadorias.

No "Box" 36 e constatamos existir um pequeno comércio de mercadorias esportivas e a pessoa que nos recebeu disse-nos que o "Box" era seu e que nunca soube do contribuinte e encaminhou-nos ao administrador do centro comercial.

O administrador, o sr. José Francisco Jacinto, CPF 057.451.588-75 nos atendeu e explicou que o centro comercial funciona através de contratos de pequena duração, 04 meses apenas, e que podem ser renovados.

Lembrava-se vagamente do contribuinte que contratou o local por 01 contrato, que não renovou.

Abriu o "Box" com algumas peças de roupa e mal funcionou no local.

Foi lavrado o Termo de Constatação Fiscal de mesma data, 28/10/2013, detalhando estes fatos. O administrador o sr. José Francisco Jacinto, CPF 057.451.588-75, deu sua ciência ao Termo relativamente àquilo que lhe concerne, sendo testemunha desta visita e Termo o sr. Valdemar Alves Nogueira, AFRFB, Mat.17.003. Junto ao Termo encontram-se algumas fotos que foram tiradas da entrada e do "Box".

Em decorrência serve também o presente para **INTIMAR** o contribuinte a regularizar a sua situação cadastral especialmente no que tange ao endereço de sua Matriz, no prazo de 20 dias. Esgotado este prazo sem que o contribuinte tenha regularizado seu cadastro e estabelecido um efetivo endereço para sua Matriz, a empresa em devido processo será declarada inapta.

Na seqüência dos trabalhos levantamos a receita do contribuinte através dos Livros Registro de Saídas, tanto da matriz quanto das filiais e produzimos uma planilha com as receitas apuradas e totalizadas mensalmente e trimestralmente, que denominamos "Receitas — Livro Registro de Saídas".

Estas receitas correspondem àquelas informadas em DIPJ — Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica, sendo que o IRPJ — Imposto de Renda da Pessoa Jurídica dos quatro trimestres foi devidamente declarado em DCTF — Declaração de Débitos e créditos Tributários Federais, conforme mostramos na planilha que denominamos "Receitas # Pagamentos # Total Trimestre".

Efetuamos, então, a somatória dos créditos extraídos das planilhas de créditos elaboradas através dos extratos bancários e anexas ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal de 29/05/2013 e elaboramos uma nova planilha que denominamos "Bancos Itaú/Bradesco/Panamericano — Créditos — Total", na qual registramos o total mensal destes créditos.

Finalmente elaboramos uma última planilha que denominamos "Omissão de Receitas: Créditos Bancários — Receitas", na qual registramos os créditos mensais e os totalizamos por trimestre ao seu lado registramos as receitas trimestrais e na última coluna, a de "Omissão de Receitas", registramos o resultado da dedução dos dois valores.

Assim, esta planilha é a base para a emissão do Auto de Infração de constituição do crédito tributário de IRPJ e reflexos CSLL, PIS e COFINS do ano calendário de 2008, referente à infração de "Depósitos Bancários de Origem não Comprovada" e controlado pelo Processo Administrativo nº 10932.7201472013-85, sendo parte integrante deste Termo de Verificação e Constatação Fiscal que por sua vez é parte do Auto de Infração.

O prazo levado em consideração para a constituição dos créditos tributários rege-se pelo art. 173 da Lei 5.172/66 — Código Tributário Nacional.

Tendo em vista o quanto exposto, essencialmente que estes depósitos/créditos remaneceram com sua origem desconhecida, que o contribuinte alterou seu endereço para dificultar a ciência dos Termos desta fiscalização e que até mesmo a ciência pessoal pelo procurador do Termo cujo atendimento poderia refrear o Auto, efetuamos o lançamento das infrações deste Auto com o percentual de multa qualificada, ou seja, 150% (cento e cinquenta por cento) conforme art. 44, inciso I e § 1º da Lei 9.430/96.

Considerando que as ações e conduta do contribuinte têm conotação de inequívoca intenção de suprimir e/ou reduzir tributo/contribuição por meio de omissão ou alteração de informação e documentos fiscais fica o contribuinte cientificado que em processo administrativo à parte estaremos efetivando o procedimento de Representação Fiscal para Fins Penais.

Ainda, considerando que os créditos constituídos atingem o limite mínimo necessário estipulado pela legislação em vigor, estaremos também efetuando o procedimento de Arrolamento de Bens.

Finalmente, por tudo o quanto exposto, restou caracterizada a sujeição passiva solidária dos sócios da empresa, as sras. Lucimara Amorim, CPF 166.720.558-78 e Nicea Aparecida Amorim, CPF 301.568.438-89, nos termos do art.124 da Lei 5.172 de 1966 (Código Tributário Nacional), cuja ciência lhes será dada em Termo próprio.

Em razão de seus objetivos, a presente ação fiscal se ateve exclusivamente às verificações determinadas no MPF e aos elementos constantes dos autos, motivo pelo qual fica ressalvado à Fazenda Nacional o direito de efetuar novas verificações mais abrangentes, mesmo que relativas ao período examinado, em virtude de fatos ou circunstâncias não observados nesta oportunidade.

Para constar e produzir os efeitos legais lavramos o presente Termo em duas vias de igual teor, que vão assinadas por mim, Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil e pelo representante legal do contribuinte, que neste ato recebe uma das cópias.

17.Conforme se pode inferir da atenta leitura dos aspectos fáticos que circundaram a acusação, as condutas do contribuinte foram consideradas dolosas no sentido de suprimirem e/ou reduzirem tributo por meio de omissão ou alteração de informação e documentos fiscais, a partir de dois pontos essenciais: *(i)*os depósitos/créditos remanesceram com sua origem desconhecida; e *(ii)*o contribuinte teria alterado seu endereço para dificultar a ciência dos Termos desta fiscalização.

18.Quanto ao fato de os depósitos bancários persistirem com a sua origem não identificada, consulte-se o enunciado das Súmulas CARF n^{os} 14 e 25, que indicam que a simples apuração de omissão de receitas ou rendimentos, ou a sua presunção legal, não autorizam a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo ou de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n^o 4.502/64:

Súmula CARF n^o 14

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

Súmula CARF n^o 25

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n^o 4.502/64.

19.*Mutatis mutandis*, o mesmo princípio albergado pelo direito sumular se aplica para a aferição da decadência, não sendo possível estabelecer o seu termo *a quo* na forma do inciso I do artigo 173 do CTN, quando não se comprovar a ocorrência de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n^o 4.502/64 (sonegação, fraude ou conluio). Ou seja, a consequência da falta de comprovação da origem dos créditos bancários é a presunção da omissão de receitas, fato que, isoladamente, não configura qualquer uma das práticas dolosas previstas nos preditos dispositivos legais.

20.De outra parte, a mudança de endereço do estabelecimento não constitui elemento que possa indicar conduta engendradora para evitar a fiscalização. Tanto é assim que o próprio TVCF reconhece que esta foi formalizada e informada à RFB, ao aduzir que: “*Verificamos no cadastro CNPJ e constatamos que o contribuinte havia alterado seu endereço para o atual, em São Paulo (...)*”.

defender a Recorrente no Procedimento Fiscal n.º 0811900-2012-00011, o efetivo exercício dos poderes conferidos pelo outorgante constitui ato discricionário do outorgado, que pode ou não vir a desempenhá-los perante terceiros, que, salvo as hipóteses previstas em lei, não podem impor aos mandatários a prática da representação.

26. Parenteticamente, alerte-se que não se trata aqui de citação, ato específico que exige a outorga de poderes especiais para que possa recebida por terceiros, nos termos do artigo 38 do CPC/1973¹, vigente à época dos fatos.

27. Ademais, a recusa do procurador em tomar ciência da intimação em espeque foi suprida pelo Edital de Ciência e Intimação n.º 2/2013, publicado no DOU de 06.06.2013 (fls. 263/264), de modo a não se observar prejuízos à fiscalização:

CONTRIBUINTE: **MODAS MARIA CLARA LTDA. –EPP**
CNPJ: **02.092.795/0001-30**
MPF: **0811900-2012-00011-0**

EDITAL DE CIÊNCIA E DE INTIMAÇÃO N.º 2/2013

No exercício das funções de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, nos termos do art. 7º, c/c o art. 23, inciso I e em decorrência do procedimento de fiscalização relativo ao Mandado de Procedimento Fiscal – MPF acima referenciado, aos 29/05/2013 às 16:30h recebemos nesta delegacia da RFB o representante legal da empresa acima epigrafada para dar-lhe ciência do Termo de Constatação e Intimação Fiscal datado de 29/05/2013 e seus anexos.

Através do presente edital **ratificamos** a **CIÊNCIA** do citado termo, efetivada pelo Termo de Recusa lavrado na ocasião. Ratificamos também a data de 29/05/2013 para efeito de contagem de prazos.

Termo e anexos ficam a disposição do contribuinte no Serviço de Fiscalização da DRF/SBC, situado na rua Marechal Deodoro, 480, 2º andar do edifício anexo, Centro, São Bernardo do Campo/SP, sendo que sua retirada poderá ser agendada com o AFRFB signatário pelos telefones 11-43316331 e 11-43316332.

28. Por via de consequência, não se entrevê a prática de qualquer das condutas dolosas tipificadas no arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, razão pela qual o prazo decadencial será de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, não se aplicando o disposto na parte final do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, *litteris*:

Art. 150. *Omissis*.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

¹ CPC/1973: “Art. 38. A procuração geral para o foro, conferida por instrumento público, ou particular assinado pela parte, habilita o advogado a praticar todos os atos do processo, salvo para receber citação inicial, confessar, reconhecer a procedência do pedido, transigir, desistir, renunciar ao direito sobre que se funda a ação, receber, dar quitação e firmar compromisso. (Redação dada pela Lei n.º 8.952, de 13.12.1994)”.

29. Alerta-se que, de acordo com a DIPJ e DCTF's de fls. 299/317, a Recorrente apurou o IRPJ e a CSLL pelo Lucro Presumido no ano-calendário de 2008, realizando recolhimentos trimestrais.

30. De acordo com a Súmula STJ nº 555, "**Quando não houver declaração do débito**, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" (STJ, 1ª Seção, aprovada em 09.12.2015, DJe 15.12.2015, original sem grifo).

31. Confira-se, por oportuno, o seguinte trecho da ementa do acórdão proferido pela Corte Cidadã ao julgar REsp nº 973733/SC, representativo da controvérsia e que deu origem à referida Súmula nº 555:

(...)

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, **inexistindo declaração prévia do débito** (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

(...)

(original sem grifo)

32. Anote-se que a menção à "declaração do débito" se refere à obrigação acessória por meio da qual o contribuinte informa à autoridade administrativa a atividade por ele exercida - que pode ou não ter por efeito a constituição do crédito tributário -, nos termos do *caput* do indigitado artigo 150 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, **tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado**, expressamente a homologa.

(...)

(original sem grifo)

33. Em outras palavras, havendo declaração e não sendo o caso de dolo fraude ou simulação, não cabe a contagem do prazo decadencial na forma do artigo 173, I do CTN, pois o que se homologa é a atividade exercida pelo contribuinte, desde que tenha sido informada ao fisco, e não o pagamento.

34. Portanto, existindo declaração retratada na DIPJ do período e à mingua de qualquer contextualização apta a caracterizar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação no caso *sub examine*, deve ser aplicada a regra decadencial estatuída no § 4º do artigo 150 do CTN.

35. Considerando-se, pois, que os fatos geradores do IRPJ e da CSLL do primeiro, segundo e terceiro trimestres de 2008 ocorreram em 31.03.2008, 30.06.2008 e 30.09.2008, os

lançamentos poderiam ter sido realizados até 31.03.2013, 30.06.2013 e 30.09.2013, respectivamente, estando assim decaídos por ocasião da cientificação da lavratura dos respectivos autos de infração, ocorrida apenas em 25.11.2013 (fls. 366).

36. Já no que toca ao PIS e à COFINS, cujos fatos geradores ocorrem mensalmente, encontram-se abrangidos pela decadência os lançamentos relativos aos períodos de apuração anteriores a 25.11.2008, ou seja, no caso dos autos, de março, junho e setembro de 2008.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

37. Sob esta rubrica, suscita a Recorrente a nulidade dos lançamentos por cerceamento de defesa, pois, no seu entender, por se tratar de informações relativas a várias contas correntes que englobam o período de um ano, devido a elevadíssima quantidade de folhas, não lhe foi possibilitada a plena análise de enormidade dos dados constantes nas transcrições de extratos bancários pelos prazos exíguos que lhe foram conferidos.

38. Entretanto, o procedimento administrativo de fiscalização possui natureza inquisitória, diferentemente do processo administrativo, em que o contencioso se instaura apenas a partir da apresentação de impugnação. No primeiro, a fiscalização envidará seus esforços para apurar a ocorrência do fato gerador com finalidade instrutória. Já na fase processual, ou seja, a partir da lavratura do auto de infração e havendo impugnação, será inaugurado o litígio fiscal, nascendo o direito ao contraditório e à ampla defesa, entre outras garantias processuais, conforme dispõe o artigo 14 do Decreto 70.235, de 1972. Dessarte, não há o que se falar a respeito do direito à defesa ou ao contraditório na fase de fiscalização, mas apenas a partir da fase processual, com a apresentação da impugnação. Confira-se, a propósito, o enunciado da Súmula CARF nº 162, que soa: *“O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento”*.

39. Não obstante, não apenas durante a fase inquisitória foi conferido o prazo de 20 (vinte) dias para a Recorrente comprovar a origem dos valores creditados/depositados em suas contas correntes (fls. 260/261), como também na fase processual lhe foi assegurado o pleno exercício do direito de defesa e ao contraditório, mediante a apresentação de impugnação, recurso e produção de prova documental.

40. Rejeita-se, assim, a arguição de nulidade por cerceamento de defesa.

QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO

41. Argumenta a Recorrente que os autos de infração padecem de nulidade insanável, por terem como única base as informações obtidas por meio do convênio da LC nº 105/2001.

42. Isto porque, segundo a Recorrente, os lançamentos foram originados levando em consideração que teria havido suposta omissão de receitas em face das diferenças de movimentação financeira das contas correntes dos bancos em relação às receitas declaradas. Contudo, foram lavrados com base em Termo de Verificação Fiscal e Demonstrativo de Apuração consistente em planilhas confeccionadas pelo próprio Fisco, mas destituídas de

qualquer registro de existência de decisão judicial que autorizasse a utilização das informações fornecidas pelas instituições bancárias. Ou seja, não houve qualquer decisão judicial que determinasse a prestação de informações pelas instituições bancárias, o que constitui ato ilegal cometido durante o curso do presente procedimento administrativo, ofendendo o disposto no artigo 6º da Lei Complementar n.º 105, de 2001, o qual determina que as informações das instituições financeiras somente poderão ser utilizadas quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso.

43.O Pretório Excelso, ao julgar as ADIs 2.390, 2.397, 2.386 e 2.859, de relatoria do ministro Dias Toffoli, em decisão plenária de 24.02.2016, se pronunciou quanto à constitucionalidade dos dispositivos inculpidos na Lei Complementar n.º 105, de 2001, assentando a desnecessidade de prévia autorização judicial para acesso às informações bancárias do contribuinte, em acórdão de cuja ementa se destacam os seguintes excertos:

Ação direta de inconstitucionalidade. Julgamento conjunto das ADI n.º 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859. Normas federais relativas ao sigilo das operações de instituições financeiras. Decreto n.º 4.545/2002. Exaurimento da eficácia. Perda parcial do objeto da ação direta n.º 2.859. Expressão “do inquérito ou”, constante no § 4º do art. 1º, da Lei Complementar n.º 105/2001. Acesso ao sigilo bancário nos autos do inquérito policial. Possibilidade. Precedentes. Art. 5º e 6º da Lei Complementar n.º 105/2001 e seus decretos regulamentadores. Ausência de quebra de sigilo e de ofensa a direito fundamental. Confluência entre os deveres do contribuinte (o dever fundamental de pagar tributos) e os deveres do Fisco (o dever de bem tributar e fiscalizar). Compromissos internacionais assumidos pelo Brasil em matéria de compartilhamento de informações bancárias. Art. 1º da Lei Complementar n.º 104/2001. Ausência de quebra de sigilo. Art. 3º, § 3º, da LC 105/2001. Informações necessárias à defesa judicial da atuação do Fisco. Constitucionalidade dos preceitos impugnados. ADI n.º 2.859. Ação que se conhece em parte e, na parte conhecida, é julgada improcedente. ADI n.º 2.390, 2.386, 2.397. Ações conhecidas e julgadas improcedentes.

(...)

4.Os artigos 5º e 6º da Lei Complementar n.º 105/2001 e seus decretos regulamentares (Decretos n.º 3.724, de 10 de janeiro de 2001, e n.º 4.489, de 28 de novembro de 2009) consagram, de modo expreso, a permanência do sigilo das informações bancárias obtidas com espeque em seus comandos, não havendo neles autorização para a exposição ou circulação daqueles dados. Trata-se de uma transferência de dados sigilosos de um determinado portador, que tem o dever de sigilo, para outro, que mantém a obrigação de sigilo, permanecendo resguardadas a intimidade e a vida privada do correntista, exatamente como determina o art. 145, § 1º, da Constituição Federal.

5.A ordem constitucional instaurada em 1988 estabeleceu, dentre os objetivos da República Federativa do Brasil, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e a marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais. Para tanto, a Carta foi generosa na previsão de direitos individuais, sociais, econômicos e culturais para o cidadão. Ocorre que, correlatos a esses direitos, existem também deveres, cujo atendimento é, também, condição **sine qua non** para a realização do projeto de sociedade esculpido na Carta Federal. Dentre esses deveres, consta o **dever fundamental de pagar tributos**, visto que são eles que, majoritariamente, financiam as ações estatais voltadas à concretização dos direitos do cidadão. Nesse quadro, é preciso que se adotem mecanismos efetivos de combate à sonegação fiscal, **sendo o instrumento fiscalizatório instituído nos arts. 5º e 6º da Lei Complementar n.º 105/2001 de extrema significância nessa tarefa.**

(...)

44.O procedimento de fiscalização foi inaugurado com a emissão do “Termo de Início do Procedimento Fiscal” em 23.02.2012, com ciência do contribuinte em 27.02.2012 (fls. 03/04).

45.Dessarte, considerando a existência de procedimento fiscal em curso por ocasião em que as Requisições de Informação sobre Movimentação Financeira (RMF) foram operacionalizadas (11.01.2013, fls. 35/72), nos exatos termos do Decreto nº 3.724, de 2001, nada há a prover nesse aspecto.

MÉRITO

DA TRIBUTAÇÃO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS

46.Insiste a Recorrente quanto ao descabimento da consideração de todos os créditos constantes dos extratos de contas correntes, como sendo receitas.

47.Neste ponto, é importante destacar que, segundo o Termo de Constatação e Verificação Fiscal de fls. 322/325, *“A partir da documentação recebida destas instituições financeiras elaboramos uma planilha para cada conta de cada agência do Bradesco e do Itaú, perfazendo 07 para o Bradesco e 06 para o Itaú. Estas planilhas foram denominadas “Créditos – Síntese”. Nelas listamos, por data, todos créditos/depósitos havidos no ano, **já expurgados daqueles que cujo esclarecimento é intrínseco ou que denotam evidente duplicidade**”* (original sem grifo).

48.Ou seja, ao contrário do que alega a Recorrente, a autuação não se baseou em todos os créditos constantes dos extratos bancários, tendo sido eliminados aqueles cuja nomenclatura indicava não se tratar de receita ou nos casos de duplicidade.

49.No mais, olvida a Recorrente que a mera identificação de valores creditados em contas bancárias, sem que o titular, regularmente intimado, comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, presume a omissão de receitas, nos termos do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que soa:

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

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

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

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

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

II -no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Vide Medida Provisória nº 1.563-7, de 1997)(Vide Lei nº 9.481, de 1997)

§4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

50. Referido dispositivo legal é claro ao dispor sobre a presunção *juris tantum* de omissão de receita (relativa), passível de ser elidida por prova em contrário, cujo ônus compete ao sujeito passivo. Milita a favor do fisco, portanto, uma presunção legal que, uma vez não afastada, por meio da apresentação de documentos hábeis e idôneos, dará ensejo à tributação.

51. Com efeito, uma vez constatada a existência de crédito em conta bancária, cuja origem não for documentalmente comprovada (o que corresponde ao fato conhecido, indiciário e provado), tal valor é considerado como uma receita omitida do sujeito passivo (tratando-se da ficção legal estabelecida pelo ordenamento jurídico).

52. Nesse passo, ressalte-se que a adoção de presunções legais era prevista, à época dos fatos, pelo inciso IV do artigo 334 do CPC/1973 (atualmente reproduzida no inciso IV do artigo 374 do CPC/2015), *in verbis*:

Art. 334. Não dependem de prova os fatos:

(...)

IV – em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

53. Sustenta também a Recorrente que a exigência unilateral e tendenciosa de minucioso detalhamento de cada um dos lançamentos configura, segundo o direito brasileiro, prova diabólica, isto é, prova impossível ou excessivamente difícil de ser produzida, uma vez que implicaria em provar fato negativo indeterminado.

54. Sobre **prova diabólica**, as lições de Caio Augusto Takano e Arthur Leite da Cruz Pitman² são suficientemente elucidativas:

(...)

A “*prova diabólica*”, como é chamada, trata-se de “expressão que se encontra na doutrina para fazer referências àqueles casos em que a prova da veracidade da alegação a respeito de um fato é extremamente difícil, nenhum meio de prova sendo capaz de permitir tal demonstração”, e ainda utilizada pela jurisprudência para designar a prova de algo que não ocorreu, ou seja, a prova de fato negativo.

Ainda sob a égide do Código de Processo Civil de 1973, em seu antigo art. 333, se estabelecia que o ônus da prova incumbia ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito, e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

² TAKANO, Caio; PITMAN, Arthur. Princípios do Processo Administrativo Fiscal. In: LUCCA, Jandir; BERTASI, Maria Odete (Org.). Princípios Gerais de Direito Aplicados ao Contencioso Fiscal Paulista. 1ª ed. São Paulo: Lex Editora, 2019. p. 47.

Dessa forma, a distribuição do ônus da prova era regida pela regra de que incumbiria provar àquele que alega o fato, pois, uma vez produzida a prova, a relevância daquele que a produziu não subsiste, sendo certo que o importante passa a ser se os fatos foram provados ou não. A internalização deste regramento ao processo administrativo fiscal reforça o problema da “*prova diabólica*” em situações em que caberia ao contribuinte tão somente negar a ocorrência do que originariamente foi alegado pelo Fisco, por ocasião do lançamento fiscal.

Assim, o legislador ordinário positivou no art. 373, § 1º, do Código de Processo Civil de 2015, a possibilidade de “inversão do ônus da prova” que, a rigor, instituiu uma nova etapa de “divisão de trabalhos na atividade probatória”.

Dessa forma, da sistemática de “distribuição estática” do ônus da prova – que era a única possibilidade trazida pelo art. 333 do CPC/1973, pela qual “àquele que alega tem o ônus de provar o alegado” –, passou-se à uma fase de “distribuição dinâmica” do ônus da prova, que inaugura uma flexibilização da regra prevista no *caput* do art. 373 do CPC/2015 para “possibilitar a formação do convencimento judicial através de uma distribuição do ônus probatório que possa ser maiormente ajustada ao caso concreto”.

As lições de Elpídio Donizetti são esclarecedoras ao expor que “de acordo com a teoria da distribuição dinâmica do ônus da prova, o encargo probatório deve ser atribuído casuisticamente, de modo dinâmico, concedendo-se ao juiz, como gestor das provas, poderes para avaliar qual das partes terá maiores facilidades na sua produção”. Dessa forma, caberia ao julgador determinar àquele que tem maiores condições técnicas e práticas de produção da prova que o fizesse em benefício da instrução mais qualificada do processo.

Tal iniciativa teria o condão de evitar a problemática da prova de fato negativo e o pesado fardo probatório que é atribuído ao contribuinte.

Ademais, o processo administrativo fiscal sempre esteve aberto aos influxos das normas processuais civis, principalmente para superar a existência de lacunas normativas ou para se buscar uma interpretação sistemática de determinado comando prescritivo encontrado na legislação do contencioso administrativo de um ente público. Não obstante o art. 15 do CPC/2015 tenha contribuído para se pacificar a questão – prevendo a aplicação supletiva e subsidiária de normas de processo civil aos processos administrativos, desde que não haja incompatibilidade para tal aplicação –, há diversas manifestações dos tribunais administrativos fiscais, ainda sob a égide do CPC/1973, que já aplicavam as disposições do Código de Processo Civil para colmatar as lacunas existentes na legislação de processo administrativo tributário.

Estamos convencidos de que a aplicação supletiva e subsidiária das disposições do CPC/2015 deve ser entendida como a aplicação em todos os casos em que tais dispositivos puderem informar a interpretação das legislações do contencioso administrativo dos entes federativos, buscando-se uma interpretação que revele maior aderência aos princípios informadores do processo administrativo fiscal, bem como nas situações em que existirem lacunas naquelas legislações que possam ser colmatadas pela aplicação das normas processuais civis, desde que não haja incompatibilidade ao regime jurídico aplicável.

Eis porque o art. 373, § 1º do CPC/2015 não apenas pode, como deve ser aplicado no processo administrativo fiscal para redistribuir dinamicamente o ônus da prova entre Fisco e contribuinte, sobretudo, quando o encargo probatório representar prova de fato negativo – vulgarmente chamada “*prova diabólica*”. Para tanto, é necessário que o julgador administrativo deva apreciar o pedido de inversão de ônus probatório a partir do princípio da verdade material, seu livre convencimento motivado (art. 26 da Lei nº 13.457/2009 do Estado de São Paulo), converter os autos em diligência, nos termos do art. 25 da referida lei, em decisão motivada e esclarecedora do seu convencimento.

(...)”

55. Verifica-se, assim, que pode ser considerada como **diabólica** a prova que for extremamente difícil ou até mesmo impossível de ser produzida, principalmente quando envolver a comprovação de algo que não ocorreu (fato negativo), situação em que a jurisprudência passou a adotar a chamada “distribuição dinâmica” do ônus probante, podendo

invertê-lo para que seja atribuído à parte que detenha melhores condições para desempenhar tal incumbência.

56. Contudo, no caso dos autos, não se trata de prova negativa (de fato que não ocorreu). Muito pelo contrário, a prova exigida consiste na demonstração da origem, isto é, da causa do crédito que foi efetivamente realizado na conta bancária de titularidade da Recorrente.

57. Além disso, a parte que melhor tem condições de demonstrar a origem dos créditos bancários é exatamente a titular da conta corrente onde os mesmos foram realizados, o que contraindica qualquer inversão do ônus *probandi*.

58. No mais, a Recorrente traz uma série de alegações sobre a improcedência do cômputo dos créditos bancários nos lançamentos, a saber:

- teria se utilizado de serviços de oficinas autônomas, sendo os valores relativos aos serviços por ela prestados recebidos de clientes através de cartões de crédito/débito, cheques ou em dinheiro, que eram repassados integralmente;
- os créditos identificados como CARTÃO VISA ELECTRON, REDECARD e REDESHOP não podem ser considerados como vendas;
- os créditos identificados como PRÉ-DATADO ITAÚ são parcialmente ILÍQUIDOS e INCERTOS devido ao cancelamento de vendas, representativas de serviços de oficinas autônoma de consertos, reforma ou bordados;
- são indevidos os valores identificados como DEPOS CC AUTOAT, CHEQUE ELETRONICO. DOC, RECEBIMENTO FORNECEDOR BANCO FINASA S/A, DEPOSITO EM DINHEIRO, RANSF. ENTRE AGEN DINH, DEPOS CC AUTOAT, TED-TRANSF ELET DISPON, DEPOS TRANSF AUTOAT, PRÉ-DATADO ITAÚ, CEI DEP CHQ, CEI DEP DINHEIRO, DEP CHQ, DEPOSITO DINHEIRO, REDUÇÃO SDO DEVEDOR ,ESTORNO TARIFAS, DEVOL CHQ COMPE IRREGUL, BAIXA AUTOMAT POUPANÇA, DOC CREDITO AUTOMATICO, RECEBIMENTO FORNECEDOR BANKPAR S/A, RESGATE TIT. CAPITALIZACAO, DEPOS TRANSF AUTOAT, ENCARGO LIMITE CREDITO, ESTORNO DE LANÇAMENTO, DOC HIPERCARD, TEC DEPOSITO DINHEIRO, REDESHOP e REDECARD;
- os valores de créditos identificados como DEPOS CC AUTO AT, CHEQUE ELETRONICO, DOC, DEPOSITO EM DINHEIRO, TRANSF ENTRE AGEN DINH., DEPOS CC AUTOAT, TED-TRANSF ELET DISPON, DEPOS TRANSF AUTOAT, CEI DEP CHQ, CEI DEP DINHEIRO, DEP CHQ e DEPOSITO DINHEIRO são os numerários provenientes de transferência entre filiais da autuada e também transferência de valores entre as contas correntes para se fazer provisão de despesas da autuada como compras, salários e encargos, alugueis, impostos, despesas gerais das lojas;
- os créditos classificados como RECEBIMENTO FORNECEDOR BANCO FINASA S/A e PRE-DATADO ITAU são aqueles valores que a autuada recebe dos clientes relativos aos consertos, reformas, aplicação de bordados,

etc, cujos preços de serviços a autuada antecipara às oficinas de costura autônomas;

- em relação aos extratos bancários do Banco Panamericano, entregou à fiscalização a declaração da gerência, que a conta bancária era usada exclusivamente para fins de investimentos a longo prazo, e não para movimentação de conta corrente.

59.Os argumentos desenvolvidos, todavia, não se encontram lastreados em qualquer elemento probatório, ônus que, como visto anteriormente, competia à Recorrente, forte no disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

60.Nessa seara, verifica-se que a Recorrente não produziu qualquer prova a respeito da origem dos créditos bancários durante o procedimento de fiscalização, por ocasião da impugnação ou mesmo com o Recurso Voluntário, com exceção da declaração do Banco Panamericano S/A, de fls. 521, que, pelo simples fato de atestar que a conta era utilizada apenas para investimento, não ilide a presunção de receita omitida que afeta não a destinação, mas sim o ingresso dos respectivos recursos. Ou seja, o fato de os recursos terem sido aplicados não contamina a necessidade de ser demonstrada a origem dos créditos lançados na referida conta, de forma específica e individualizada.

61.Em verdade, porquanto a Recorrente tenha produzido uma grande quantidade de alegações, estas oferecem meras informações genéricas, não individualizadas e não associadas aos valores que foram apresentados detalhadamente pela fiscalização, não oferecendo elementos aptos a desqualificar as acusações fiscais, como bem identificou o seguinte excerto da r decisão recorrida:

(...)

Importante ressaltar que nesta fase impugnatória a defesa também não comprova a origem dos recursos utilizados nos depósitos indicados pela fiscalização, alegando apenas que sua movimentação financeira não possui natureza de receita, sem apresentar documentação hábil e idônea, ou seja, notas fiscais, cópias de cheques, contratos, entre outras espécies de documentos.

Quanto aos depósitos que, em razão de seu histórico, realmente denotam que não se trata de receita auferida – a exemplo de “Estorno de Tarifas” –, para fins de afastá- los da tributação, compete à Contribuinte identificá-los individualizadamente, não sendo atribuição deste Órgão Julgador exercer o papel que, legalmente, cabe à Contribuinte.

(...)

62.Em remate, frise-se que, diferentemente do que defende a Recorrente, a prova do eventual cancelamento de operações e de repasse de serviços a oficinas de roupas, na medida em que, alegadamente, se relacionam a créditos em contas bancárias, constitui ônus do interessado. Como dito alhures, a existência do crédito em conta, sem que o contribuinte, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, é suficiente para presumir a omissão de receitas, sendo desnecessária qualquer outra incursão probatória a respeito da circulação de mercadorias ou prestação de serviços ou dos respectivos adquirentes ou tomadores.

DA MULTA QUALIFICADA

63.A multa foi aplicada na forma qualificada, com fundamento no inciso I e §1º do artigo 44 da Lei 9.430, de 1996, assim enunciados:

Art. 44. *Omissis*

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

(...)

§ 1º. O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)

64.Por sua vez, os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 1964, estatuem:

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

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

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

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

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

65.Como visto anteriormente, o Termo de Constatação e Verificação Fiscal de fls. 322/325 elenca, em síntese, as seguintes razões que indicariam que a Recorrente teria agido, deliberadamente, com o intuito de suprimir e/ou reduzir tributo por meio de omissão ou alteração de informação e documentos: *(i)*os depósitos/créditos remanesceram com sua origem desconhecida; e *(ii)*o contribuinte teria alterado seu endereço para dificultar a ciência dos Termos desta fiscalização.

66.Assim, pelos mesmos motivos já expostos no exame da decadência, não é possível concluir que a Recorrente tenha praticado as condutas dolosas de que tratam os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

67.Conseqüentemente, sem que tenha sido demonstrada a prática de intuito sonegatório, fraude ou conluio, a multa deve ser reduzida para o patamar simples, de 75%.

DISPOSITIVO

68.Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, i) não conheço do recurso voluntário das Recorrentes LUCIMARA AMORIM e NICEA APARECIDA AMORIM, por falta de interesse processual; ii) conheço parcialmente o recurso voluntário da Recorrente

MODAS MARIA CLARA LTDA., para, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial de modo a: ii.i) cancelar, por decadência, os lançamentos de IRPJ e CSLL do primeiro, segundo e terceiro trimestres de 2008, e de PIS e COFINS dos meses de março, junho e setembro de 2008; ii.ii) manter os lançamentos relativos aos demais períodos; e, ii.iii) afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a para 75% (setenta e cinco por cento), em todos os autos de infração (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS).

(documento assinado digitalmente)

Jandir José Dalle Lucca