



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10970.720091/2016-55
ACÓRDÃO	1001-003.860 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de maio de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RIBEIRO, SILVA ADVOGADOS ASSOCIADOS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. INEXISTÊNCIA.

Não há desconsideração da personalidade jurídica pela atribuição da responsabilidade pelo pagamento do tributo a terceiros, definido em lei tributária.

AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PESSOAL DOS SÓCIOS-GERENTES. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O início do procedimento fiscal prescinde de intimação pessoal dos sócios-gerentes. O direito de defesa inicia-se após a ciência da formalização da exigência tributária, oportunidade em que o sujeito passivo e os devedores solidários podem exercer o contraditório e a ampla defesa.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PESSOAL E SOLIDÁRIA. INFRAÇÃO À LEI. SÓCIO-GERENTE. CABIMENTO.

Comprovado nos autos a condição de sócio-gerente e da infração à lei no tocante a omitir do conhecimento da autoridade competente a receita da atividade, inclusive com descumprimento de obrigações fiscais acessórias, a responsabilização pessoal e solidária se mostra correta e inafastável.

TRANSFERÊNCIA DE SIGILO BANCÁRIO AO FISCO FEDERAL. PROVAS. REQUISIÇÃO E UTILIZAÇÃO DE DADOS BANCÁRIOS. DESNECESSIDADE DE MANDADO JUDICIAL.

O STF decidiu que a requisição às instituições financeiras de dados relativos a terceiros não resulta em quebra de sigilo bancário, mas tão somente em transferência de sigilo da órbita bancária para a fiscal, ambos protegidos contra o acesso de terceiros.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ – Relator

Assinado Digitalmente

CARMEN FERREIRA SARAIVA – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Ana Claudia Borges de Oliveira, Gustavo de Oliveira Machado, Jose Anchieta de Sousa e Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela Contribuinte e pelos Sujeitos Passivos solidários em face do Acórdão n.º 08-38.692 proferido pela 3ª Turma da DRJ/FOR, que julgou procedente, em parte, a Impugnação apresentada.

Com base no documento do Termo de Verificação Fiscal, foram identificados os seguintes lançamentos e suas razões:

Omissão de Receitas da Atividade: A principal razão para os lançamentos fiscais é a omissão de receitas da atividade da empresa. Isso foi apurado através da análise dos lançamentos a crédito nas contas correntes, onde se verificaram divergências entre os valores declarados pela empresa e os valores encontrados pela fiscalização.

A fiscalização comparou os créditos bancários associados a notas fiscais com os créditos bancários não associados a notas fiscais, confrontando esses dados com a receita tributável declarada pela empresa.

Divergências em Documentos e Escrituração: Outra razão para os lançamentos é a identificação de inconsistências nos documentos apresentados pela empresa, como o Livro Caixa, e divergências entre os valores apurados pela empresa como receita tributável e os totais de créditos bancários.

A não apresentação de extratos bancários de todas as contas da empresa também contribuiu para os lançamentos.

Essas razões levaram à necessidade de ajustes fiscais e à apuração de diferenças entre os valores declarados e os valores efetivamente movimentados pela empresa.

Diante da procedência parcial da Impugnação, sem recurso de ofício, foi interposto Recurso Voluntário, no qual constam, em suma, os seguintes argumentos:

- a) a maioria dos depósitos bancários que a fiscalização considera como não justificados referem-se a recebimentos por conta dos serviços prestados, constantes dessas notas fiscais que, segundo o item 20 do Termo de Verificação fiscal (fls. 65) totalizam R\$ 4.195.912,20 (quatro milhões, cento e noventa e cinco mil, novecentos e doze reais e vinte centavos).;
- b) contagem de receitas da atividade empresarial, em duplicidade, ou seja, a totalidade ou a quase totalidade dos créditos bancários já está incluída no valor das notas fiscais emitidas e escrituradas nos livros: Diário e Razão Analítico da empresa autuada;
- c) estão incluídos nos créditos bancários ditos como não justificados, porque não foram expurgados pela fiscalização, os depósitos feitos com recursos escriturados no Livro Caixa;
- d) os recursos financeiros que foram depositados nos bancos, registrados no Livro Caixa, representam receitas que a fiscalização está contando duas vezes, para efeitos de tributação, ou seja, uma na apuração do valor das notas fiscais emitidas e recebidas e outra, quando esses recursos, somados a eventuais retiradas também devidamente registradas, são depositados nos bancos;
- e) a maioria desses valores transitou, pelo menos duas vezes, pelas contas bancárias, uma por ocasião do recebimento e outra quando retornaram à conta bancária, por meio de depósitos, devidamente escriturados no Livro Caixa, que foi entregue à fiscalização, em meio físico e em meio eletrônico;
- f) como o Livro Caixa, apesar de ter sido entregue à fiscalização, não foi esse devidamente examinado, os depósitos bancários nele contabilizados, cujos recursos já estavam considerados para fins de apuração de receitas tributáveis, não foram expurgados dos créditos apurados diretamente nos extratos bancários e, por isso, sem dúvida, foram contados duas vezes, isto é, não foi feito batimento entre o Livro Caixa e os extratos de contas correntes bancárias;

- g) parte desses valores já foram reconhecidos pelo ilustre Relator e expurgados do lançamento, mas somente a perícia contábil será capaz de apurar com precisão todos os valores que foram contados em duplicidade pela fiscalização;
- h) houve quebra indevida do sigilo bancário da sociedade e foram utilizados extratos de contas correntes bancárias, de forma indevida, sem ordem judicial;
- i) os dados obtidos em extratos bancários tanto os que foram entregues pela sociedade fiscalizada, como os que foram pedidos diretamente aos bancos, por auditor fiscal lotado na Delegacia da Receita Federal do Brasil em Uberlândia – MG, sem ordem judicial e que foram utilizados para embasar os lançamentos tributários que geraram os autos de infração em comento, são provas ilícitas e, portanto, devem ser desconsideradas para fins de apuração e de cálculo do imposto e das contribuições, no período-base de 2012;
- j) a prova pericial, que constitui elemento indispensável ao contraditório e à ampla defesa da contribuinte, pessoa jurídica autuada e, por conseguinte, a de seus sócios destina-se a apurar e demonstrar documentalmente que a sociedade não auferiu, no período base de 2012, receitas tributáveis, no valor de R\$ 5.956.854,20 (cinco milhões, novecentos e cinquenta e seis mil oitocentos e cinquenta e quatro reais e vinte centavos) e sim, um valor muito menor do que esse que foi apurado pela fiscalização; e mesmo que os créditos existentes nos extratos de contas correntes bancárias sejam admitidos pela autoridade julgadora, como hábeis para a apuração de receitas tributáveis e de resultados da pessoa jurídica, no período base de 2012, houve superposição de valores, que foram contados, no mínimo, duas vezes, para que a fiscalização chegasse ao valor absurdo e irreal acima citado;
- k) os recorrentes, sócios gerentes da contribuinte, pessoa jurídica supra identificada, tiveram os seus nomes pessoalmente indicados pela autoridade fiscal, como responsáveis solidários pelas supostas infrações e pelo pagamento do crédito tributário, de forma absolutamente equivocada, sem critérios técnicos ou especificações jurídicas necessárias; sem processo administrativo específico, nem mesmo tendo sido cientificados, previamente, da instauração de um procedimento de fiscalização em face da pessoa jurídica da qual são sócios, que poderia, e como de fato ocorreu, levar à sua responsabilização pessoal;
- l) a responsabilização pessoal dos recorrentes, feita ao final do procedimento de fiscalização, baseada, apenas, no fato de que seus nomes figuram no contrato social da pessoa jurídica RIBEIRO, SILVA ADVOGADOS ASSOCIADOS, assim como, todos os autos de infração, SÃO TOTALMENTE IMPROCEDENTES.

É o Relatório.

VOTO

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora

1. Da Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razões pelas quais deve ser conhecido.

2. Do mérito

Conforme narrado, com base nos documentos apresentados, a omissão de receita da atividade e a omissão de receita de depósitos de origem não comprovada foram apuradas da seguinte forma:

Omissão de Receita da Atividade: A Autoridade Fiscal constatou a ocorrência de omissão de receitas da atividade da empresa Ribeiro Silva Advogados Associados no ano-calendário de 2012. Essa constatação foi feita durante o procedimento de fiscalização, onde se verificou que a empresa ofereceu à tributação receita inferior à totalidade da receita auferida.

Omissão de Receita por Presunção Legal (Depósitos de Origem Não Comprovada): A legislação tributária autoriza a presunção de omissão de receita com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o contribuinte, quando intimado, não comprova a origem dos recursos. No caso em questão, a fiscalização identificou valores depositados em contas bancárias da empresa cuja origem não foi comprovada, caracterizando omissão de receita por presunção legal.

Em seu Recurso, os Recorrentes, alegam, em suma:

Inexistência de Omissão de Receitas: A empresa, uma sociedade de advogados especializada em Direito Eleitoral, argumenta que não omitiu receitas tributáveis. Alega que todos os serviços prestados foram devidamente documentados com a emissão de notas fiscais e registrados nos livros contábeis, conforme exigido pela legislação.

Contagem Duplicada de Receitas: Os recorrentes alegam que a fiscalização incorreu em contagem duplicada de receitas. Argumentam que os valores dos depósitos bancários considerados como não justificados já estavam incluídos no valor das notas fiscais emitidas e escrituradas. Além disso, afirmam que depósitos feitos com recursos escriturados no Livro Caixa foram contados duas vezes para efeitos de tributação.

Cerceamento do Direito de Defesa: Os recorrentes argumentam que seu direito de defesa foi cerceado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em

Fortaleza, que negou a realização de diligências contábeis consideradas imprescindíveis para o pleno exercício do contraditório e da defesa.

Em resumo, os recorrentes buscam a improcedência dos autos de infração, a exclusão das exigências de crédito tributário e o cancelamento da responsabilização pessoal dos sócios, alegando que as exigências fiscais são improcedentes.

Acerca dos temas, ao analisar a impugnação, o Colegiado *a quo*, assim se posicionou:

Da Desconsideração da Personalidade Jurídica

A investida dos Sócios-Gerentes contra a alegada desconsideração da autonomia da personalidade jurídica por atribuição da responsabilidade solidária aos sóciosgerentes não procede.

Em momento algum a Fiscalização adentrou no mérito da desconstituição da pessoa jurídica, mesmo porque efetuou lançamento tributário em seu desfavor. A responsabilização de terceiros decorre de disposição legal apontado nos autos o art. 135, III, do Código Tributário Nacional.

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

(...)

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

Teoricamente, basta a prática, por sócio-gerente, de ato com excesso de poder ou infração da lei, contrato social ou estatuto para estar configurada situação em que o referido sócio possa ser pessoalmente responsável pelos tributos resultantes. Além disso, ao exercer a administração, com infração à lei, e laborando para a sonegação dos tributos - apenas por bem da argumentação - o sócio-gerente poderia ser igualmente responsabilizado no aspecto tributário, a despeito de a empresa manter-se ativa e com personalidade jurídica autônoma.

O que a legislação tributária fez foi atribuir a exigência, que originalmente seria apenas do contribuinte, a terceiros (os sócios-gerentes), responsáveis solidários, cabendo averiguar se houve fatos que apontassem para a responsabilização desses terceiros.

Em síntese, não houve atentado contra a autonomia da pessoa jurídica, mas tão somente ativação da relação jurídica de responsabilidade tributária passiva sob o pálio do citado art. 135, III, do CTN.

Da Ausência de Ciência Pessoal dos Sócios-Gerentes

Os Sócios-Gerentes contestam a ausência de notificação pessoal sobre a instauração do procedimento administrativo fiscal, o que representaria uma

nulidade processual por preterição do devido processo legal (art. 59, II, do Decreto nº 70.235, de 1972).

A respeito do tema, cumpre salientar que o direito de defesa inicia somente após a ciência das exigências tributárias, de que tomaram conhecimentos os Sócios-Gerentes e, tanto é verdade, que apresentaram impugnações que neste ato são analisadas.

A fase investigativa preparatória – promovida pela fiscalização – é de cunho inquisitorial. O contraditório é inaugurado apenas com a impugnação (art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972). Inexiste litígio antes disso. Assim, não há que se falar em desatendimento do devido processo legal durante a ação fiscal, porque o direito de defesa só se inaugura com a ciência da exigência por parte dos interessados, inclusive os eventuais responsáveis solidários.

Transcrevo abaixo uma didática ementa de acórdão do CARF, que aborda a matéria.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FASE PREPARATÓRIA DO LANÇAMENTO. NATUREZA INQUISITIVA. CONTRADITÓRIO INEXISTENTE. O procedimento administrativo do lançamento é inaugurado por uma fase preliminar, oficiosa, de natureza eminentemente inquisitiva, na qual a autoridade fiscal promove a coleta de dados e informações, examina documentos, procede à auditoria de registros contábeis e fiscais e verifica a ocorrência ou não de fato gerador de obrigação tributária aplicando-lhe a legislação tributária. Dada à sua natureza inquisitorial, tal fase de investigação não se submete ao crivo do contraditório nem da ampla defesa, direito reservados ao sujeito passivo somente após a ciência do lançamento, com o oferecimento de impugnação, quando então se instaura a fase contenciosa do procedimento fiscal. (Acórdão nº 2302-002.760, 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária, Carf, sessão de 18/09/2013).

Não há preterição do direito de defesa decorrente da ausência de intimação pessoal dos supostos-gerentes responsabilizados solidariamente, portanto, não há que se falar em nulidade dos autos de infração.

Da Responsabilização Solidária

A respeito da possibilidade de responsabilização solidária, o CTN prevê a que uma ou mais pessoas podem responder pelo crédito tributário, conjunta ou isoladamente:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

(...)

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

Art. 124. São solidariamente obrigadas: (...)

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Deve ser lembrado que os atos da empresa são sempre praticados através de conduta comissiva ou omissiva de diretores, gerentes ou representantes, e assim é inegável a solidariedade destes em relação às obrigações que contraem em nome daquela, em tal caso a responsabilidade solidária não é presumida, mas está expressa em lei (art. 135, III, do CTN).

Não se rompe o dever jurídico da pessoa jurídica de cumprir sua obrigação tributária, em função da responsabilização pessoal de um diretor/gerente/representante que tenha agido com infração de lei, contrato social ou estatutos. A responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária, outrossim, solidariza-se entre a contribuinte e os vários responsáveis tributários.

Porém não basta a condição de diretor, gerente ou representante, este deve agir com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, na redação da parte final do caput do art. 135.

Nesse sentido, cabe discorrer brevemente acerca do que se deve entender da expressão “infração de lei” do caput do citado art. 135.

O CTN não adjetiva a lei que deve ser infringida para que se responsabilize aquelas pessoas elencadas em seu art. 135. Portanto, socorre-se à doutrina de Andrea M. Darzé na obra Responsabilidade Tributária - Solidariedade e Subsidiariedade:

Pg. 97

No que se refere à responsabilidade tributária, o que se nota é que não é qualquer ilícito que poderá ensejar a atribuição de sanção dessa natureza; deve ser fato que represente obstáculo à positivação da regra-matriz de incidência, nos termos inicialmente fixados. Descumprido dever que, direta ou indiretamente, dificulte ou impeça a arrecadação de tributos, irrompe uma relação jurídica de caráter sancionatório, consubstanciada na própria imputação da obrigação que inclui no seu objeto o valor do tributo. Com isso, o ordenamento positivo pune o infrator e desestimula a prática de atos dessa natureza.

Pg. 173 a 179

(...) para a fixação da responsabilidade tributária, o legislador se vale de fatos lícitos ou ilícitos. No caso do artigo 135, tamanha é a clareza do seu texto que não resta dúvida de que o fato que enseja a responsabilização dos sujeitos nele relacionados é ilícito e, por isso mesmo, estranho àquele acontecimento do mundo qualificado pelo legislador como fato tributário (...) (grifei)

276. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça também é pacífica no sentido de que a responsabilidade do art.135, do CTN, é subjetiva:

“PROCESSUAL. CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. SÓCIO-GERENTE. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. NATUREZA SUBJETIVA.

É dominante no STJ a tese de que o não-recolhimento do tributo, por si só, não constitui infração à lei suficiente a ensejar a responsabilidade solidária dos sócios, ainda que exerçam gerência, sendo necessário provar que agiram os mesmos dolosamente, com fraude ou excesso de poderes.” (Resp 898168, Rel. Eliana Calmon, 2ª Turma, DJ 05.03.08).

Ora, o caso descrito pela Autoridade Fiscal não é o mero inadimplemento de obrigação tributária, posição pacificada no Superior Tribunal de Justiça na Súmula nº 430 e com a qual esta Autoridade Julgadora concorda, mas sim da prática do crime contra a ordem tributária descrito no art. 1º, I, da Lei nº 8.137, de 1990, in verbis:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

É indubitável que, no caso dos autos, o não oferecimento à tributação da integralidade dos rendimentos auferidos pela Impugnante, no período fiscalizado, constitui, por si só, ilicitude, porquanto configura o cometimento de crime contra a ordem tributária. Incontestável também a conclusão lógica de que a omissão de receita acarretou o incremento dos lucros distribuídos aos sócios-gerentes, beneficiando-os.

A caracterização da Responsabilidade Solidária é feita nos itens 44 a 54 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 71 a 73), embora seja relevante na discussão os dispositivos a seguir transcritos:

51. De acordo com Contrato Social vigente à época, datado de 2 de junho de 2009, em sua Cláusula Quinta, tem-se que “A gerência e administração dos negócios sociais caberá aos sócios Arnaldo Silva Júnior e Rodrigo Ribeiro Pereira, que usarão o título de sócio-gerente, praticando todos os atos em conjunto ou isoladamente, (...)”. (negritos do original)

52. Pelo exposto no presente Termo de Verificação Fiscal observa-se que configurou, em tese, o crime capitulado no inciso I, artigo 1º da Lei 8.137 (itens 41 a 43).

53. Pode-se concluir também que, ao exercer atividades gerenciais, assinar os contratos de prestação de serviços em valores elevados, estar ciente das notas fiscais emitidas e usufruir dos lucros recebidos pela atividade exercida, os sócios administradores tinham conhecimento que os valores de receita oferecidos à tributação em 2012 estavam inferiores aos efetivamente auferidos.

54. Portanto, houve infração à legislação tributária, tornando os sócios administradores responsáveis solidários pelo crédito tributário constituído, nos termos da legislação citada nesta seção.

Da leitura do trecho recortado, pode-se constatar que a Autoridade Fiscal identificou a condição de sócio-gerente no Contrato Social (item 51) e a infração ao art. 1º, I, da Lei nº 8.137 (item 52), ocorrendo o atendimento dos elementos necessários para que esteja, à luz do direito tributário, caracterizada a responsabilidade solidária.

O argumento encampado pela defesa de os sócios não terem "impedido, dificultado, suprimido, omitido ou alterado, de forma intencional e consciente, quaisquer dados (...)" e disponibilizado os livros e documentos fiscais requeridos pela Autoridade Fiscal - não obstante, uma obrigação acessória nos termos do art. 115 do CTN - não subtrai a responsabilidade por atos (comissivos ou omissivos) praticados com poderes de administração no ano-base de 2012, e que repercutiram nas infrações que aqui se analisam.

Ademais, ao se debruçar sobre o item 53 do Termo de Verificação Fiscal, a impugnação dos sócios-gerentes afirma que "são feitas apenas ilações sem nenhum lastro comprobatório ou mesmo base argumentativa apta a demonstrar qualquer intenção dos sócios gerentes que possam caracterizar a responsabilidade tributária pessoal e solidária".

Com efeito, a teor do art. 136 do CTN, em regra, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente, conforme reprodução abaixo:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Ou seja, em seara tributária, a responsabilidade por infrações é objetiva: a responsabilidade independe da intenção do agente e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do seu ato.

Veja-se a lição de Luiz Alberto Gurgel de Faria, in Código Tributário Nacional Comentado, Ed. Revista dos Tribunais, 1999, pp. 542-543:

"O primeiro aspecto destacado é que tal responsabilidade é de ordem objetiva, pois independe da vontade do agente ou responsável. É inversamente ao que ocorre no Direito Penal, onde a imputabilidade está sempre a depender da subjetividade.

Em regra, não há campo para que se analise o caráter subjetivo da ação, a não ser que o legislador se utilize da faculdade concedida pelo CTN ("salvo disposição de lei em contrário"), elegendo, em alguns casos específicos, tal forma de responsabilidade."

Saliento, por fim, que as normas do art. 135, caput e III, prescindem da explicitação do comportamento individual do sócio-gerente (com poderes de administração) ou da individualização dos atos praticados posto estar plenamente demonstrada a infração de lei.

Não é outra a posição do Supremo Tribunal Federal senão àquela tida no habeas corpus abaixo reproduzidos:

Habeas Corpus 85.579-2/MA, Relator: Min. Gilmar Mendes

Habeas Corpus. Crimes contra a ordem tributária (Lei no 8.137, de 1990). Crime societário. 2. Alegada inépcia da denúncia, por ausência de indicação da conduta individualizada dos acusados. 3. Tratando-se de crimes societários, não é inepta a denúncia em razão da mera ausência de indicação individualizada da conduta de cada indiciado.

(...).

Com base no exposto, julgo improcedente as impugnações manejadas por Rodrigo Ribeiro Pereira e Arnaldo Silva Júnior, mantendo as respectivas sujeições passivas por responsabilidade tributária imputadas pela Autoridade Fiscal.

Os pedidos restantes produzidos nas impugnações dos sócios-gerentes (perícia, diligência e cancelamento do auto de infração) serão enfrentados oportunamente quando da análise da defesa apresentada pelo sujeito passivo nos tópicos a seguir.

Da Contagem de Receita em Duplicidade

A questão central suscitada pela Impugnante é a de que "a maioria dos depósitos bancários que a fiscalização considera como não justificados referem-se a recebimentos por conta de serviços prestados, constantes dessas notas fiscais que, segundo o item 20 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 65) totalizam R\$ 4.195.912,20". Ou seja, entende haver ocorrido contagem de receita da atividade empresarial em duplicidade.

Prossegue afirmando que "estão incluídos nos créditos bancários ditos como não justificados, porque não foram expurgados pela fiscalização, os depósitos feitos com recursos escriturados no Livro Caixa" de forma que "os suprimentos de Caixa (...) foram feitos por recebimentos por conta de notas fiscais emitidas, devidamente identificadas em cada lançamento e por retirada de numerários feitas nas contas bancárias mantidas pela empresa, todos devidamente escriturados".

Em síntese, portanto, o núcleo da discussão consiste na identificação se, de fato, a Autoridade Fiscal considerou, para fins de formalização do crédito tributário, valores em duplicidade que, supostamente, transitaram pelas contas da Impugnante em ao menos duas ocasiões: uma por ocasião do recebimento por serviço prestado e outra no retorno aos bancos por meio de depósito.

Com base no Livro Caixa carreado aos autos às fls. 2.452 a 2.506 e também em planilha eletrônica (arquivo não paginável), a qual afirma não haver sido examinado pela Autoridade Fiscal, a Impugnante enumerou, individualizadamente, todos os depósitos efetuados no ano-base 2012, identificados por data e valor.

A priori, o Termo de Verificação Fiscal permite elidir a alegação de que a Autoridade Fiscal não examinou o Livro Caixa. À fl. 61, item 6, está redigido que "Ao analisar a resposta apresentada pelo contribuinte verificou-se que no Livro Caixa apresentado não estava escriturado toda a movimentação financeira da empresa" (grifei).

A afirmação acima não deixa dúvidas: o Livro Caixa da Impugnante foi examinado para desenvolvimento dos trabalhos de fiscalização no presente caso.

Esclarecido esse ponto introdutório, conforme relatado, a Impugnante foi autuada em procedimento de fiscalização externa, tendo-se apurado omissão de receitas da atividade, decorrente do cruzamento de valores entre o montante obtido junto aos tomadores de serviços (mediante circularização) e aquele oferecido à tributação e também de depósitos bancários não justificados.

Defende-se a Impugnante afirmando que, entre os depósitos bancários não justificados encontram-se valores recebidos de notas fiscais contabilizados pela Fiscalização e valores escriturados no Livro Caixa, devidamente retirados e depositados em contas bancárias de titularidade da Impugnante.

A Autoridade Fiscal contabilizou Receita Total de R\$ 5.956.854,28 a partir do somatório da Receita de Notas Fiscais de R\$ 4.195.912,20 e Créditos Bancários não Justificados (e não associados a notas fiscais) de R\$ 1.760.942,08, ao passo que a Impugnante, em resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal, confessou R\$ 3.388.437,43, muito embora o Valor Total Escriturado no Livro Caixa seja de R\$ 5.765.473,65.

Apesar do trabalho minucioso e diligente da Fiscalização, consubstanciado na circularização dos tomadores de serviços e no estreitamento da comunicação com a Impugnante, com o objetivo de esclarecer as inconsistências encontradas no curso da ação fiscal, tendo, inclusive, elaborado planilha autoexplicativa para que a referida pudesse se pronunciar de antemão acerca das associações efetuadas entre créditos bancários e notas fiscais e refutar aqueles que permaneceram sem justificação, entendo que haja incorreções na base de cálculo que precisam ser regularizadas por esta Autoridade Julgadora com fulcro no art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, in verbis:

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.

Perscrutando o Anexo VI - "Lançamentos a Crédito em Contas Correntes - A Justificar" do arquivo digital acompanhando o Termo de Intimação Fiscal nº 5 e o Livro Caixa apresentado pela Impugnante (cujos lançamentos na rubrica DEPÓSITO encartam a peça de defesa), identifiquei, depois de análise detida e criteriosa baseada na data e valor dos lançamentos não justificados, ocorrências

inequívocas sugerindo a tributação em duplicidade dos valores abaixo tabulados: (...).

Todos os valores acima estão escriturados no Livro Caixa da Impugnante representam saídas (coluna Crédito) da conta Caixa a Bancos (a nomenclatura empregada para as transações não deixa dúvidas quanto a isto), com as rubricas DEPÓSITO ou, no caso do valor de R\$ 10.500,00 em 05/12/2012, ESTORNO DE CRÉDITO.

Também não se pode ignorar que a diferença entre a Receita Total apurada pela Fiscalização e a Receita Escriturada no Livro Caixa importa em R\$ 191.380,63, valor este bastante aproximado aquele encontrado na tabela acima.

Em sendo assim, deve-se retificar o lançamento tributário na forma do art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, de forma a expurgar, da exigência tributária, os depósitos bancários não justificados, mas escriturados no Livro Caixa correspondentes a depósitos ou estorno de crédito nas contas-correntes de titularidade da Impugnante.

Salienta-se, ainda, que ao tributar os depósitos bancários não contabilizados, o lançamento pode alcançar, indubitavelmente, as diferenças existentes entre o encontro das notas fiscais circularizadas dos tomadores de serviços e os valores escriturados no Livro Caixa, dúvida essa suficiente para se retificar a exigência fiscal, para desconsiderar como Omissão de Receitas por Depósitos Bancários de Origem não Comprovada a importância de R\$ 181.179,25.

Quanto à suposta contabilização em duplicidade das notas fiscais por serviços prestados e dos depósitos bancários não justificados, a Impugnante não produziu provas dos pontos de discordância na forma exigida no art. 16, III, do Decreto nº 70.235, 1972, tais como lançamentos exemplificativos, registros contábeis ou mesmo inexatidões ou incorreções no procedimento de fiscalização no ato de apuração dos valores lançados. Em sendo assim, permanece intocada a infração de Omissão de Receita da Atividade.

Da Quebra do Sigilo Bancário da Sociedade

No tópico 2.1 da peça contestatória, a Impugnante argumenta que o sigilo bancário, direito fundamental da pessoa natural e jurídica, apenas pode ser quebrado por ordem judicial devidamente motivada e fundamentada e, por esta razão, os dados obtidos pelo autor da fiscalização mediante expedição de RMF (Requisição de Movimentação Financeira) são provas ilícitas e devem ser desconsideradas da apuração da exigência tributária. Apresenta, em seu aporte, jurisprudência judicial e administrativa.

De início, cabe ressaltar que não há um direito constitucional expresso ao sigilo bancário e tampouco uma reserva de jurisdição para a sua transferência. Por outro lado, há diversos outros princípios constitucionais que fundamentam a transferência do sigilo bancário para a Administração Tributário (convertendo-o em sigilo fiscal). Para se atingir o fim de se exigir tributo devido, respeitando-se os

princípios da isonomia e da capacidade contributiva, imperioso que o Fisco possua elementos capazes de identificar o patrimônio e a renda para agir de forma tempestiva e célere em relação aos sujeitos passivos que se valem de formas evasivas para negar sua contribuição ao financiamento do Estado, em claro prejuízo concorrencial àqueles que são ciosos de suas obrigações tributárias.

Registre-se que a emissão da Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF), mecanismo através do qual a Autoridade Fiscal solicita informações de instituições financeiras e entidades a ela equiparadas, constitui-se em medida que prescinde de autorização judicial e não configura quebra de sigilo, conforme pode se verificar na leitura do art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001, regulamentado pelo Decreto nº 3.724, de 2001:

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária. (grifei).

No mesmo diapasão, prescreve a Lei Complementar nº 105, de 2001, no seu art. 1º, § 3º, VI, que não constitui violação do dever de sigilo a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos seus arts. 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 10.

Por sua vez, visando realçar a inviolabilidade do direito de intimidade e privacidade, preceitua o § 5º do art. 5º que "As informações a que refere este artigo serão conservadas sob sigilo fiscal, na forma da legislação em vigor".

No que concerne ao sigilo fiscal, vigora o art. 198 do Código Tributário Nacional que, no seu caput, de acordo com a nova redação atribuída pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, assim dispõe:

Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

Portanto, as informações bancárias sigilosas são transferidas à administração tributária da União sem perderem a proteção do sigilo. Por isso, não se vislumbra na regra do art. 6º qualquer diretriz que possa induzir ou produzir quebra de sigilo bancário ou violação do direito à intimidade ou à privacidade das pessoas. As informações continuam sendo absolutamente sigilosas. Em suma, pode-se dizer que não há perigo de devassa ou quebra de sigilo.

No âmbito do contencioso administrativo, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem assentado a licitude dos dados bancários obtidos pela autoridade fiscal diretamente junta a instituições financeiras, como se verifica das seguintes ementas de julgado seus:

NULIDADE. SIGILO BANCÁRIO. NÃO-OCORRÊNCIA. Não houve quebra de sigilo bancário nem, tampouco, o procedimento está inquinado de nulidade, ante a observância do estabelecido no art. 10 do Decreto n. 70.235/1972. Os agentes do Fisco podem ter acesso às informações sobre a movimentação financeira dos contribuintes sem que isso se constitua violação do sigilo bancário, eis que se trata de exceção expressamente prevista em lei (Acórdão nº 1301-000.486, de 27.01.2011).

Ademais, a questão da transferência do sigilo bancário de instituições financeiras para o Fisco já foi decidida pelo Supremo Tribunal Federal no rito da repercussão geral declarada no Recurso Extraordinário (RE) nº 601.314. Nesse contexto, analisaram-se também as Ações Diretas de Inconstitucionalidade – ADI, nºs 2390, 2859, 2386 e 2397, as três últimas apensadas a primeira.

Na Sessão plenária ocorrida no STF em 24 de fevereiro de 2016, por maioria de votos (9 a 2), prevaleceu o entendimento de que o disposto na norma não resulta em quebra de sigilo bancário, mas tão somente em transferência de sigilo da órbita bancária para a fiscal, ambas protegidas contra o acesso de terceiros. A transferência de informações é feita dos bancos para o Fisco, que tem o dever de preservar o sigilo dos dados, não havendo, portanto, ofensa à Constituição Federal. O inteiro teor do acórdão foi publicado no DJe-198 em 16 de setembro de 2016. Veja-se a ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01. MECANISMOS FISCALIZATÓRIOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A TRIBUTOS DISTINTOS DA CPMF. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. LEI 10.174/01. 1. O litígio constitucional posto se traduz em um confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos, ambos referidos a um mesmo cidadão e de caráter constituinte no que se refere à comunidade política, à luz da finalidade precípua da tributação de realizar a igualdade em seu duplo compromisso, a autonomia individual e o autogoverno coletivo. 2. Do ponto de vista da autonomia individual, o sigilo bancário é uma das expressões do direito de personalidade que se traduz em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas, qualificadas como arbitrárias ou ilegais, de quem quer que seja, inclusive do Estado ou da própria instituição financeira. 3. Entende-se que a igualdade é satisfeita no plano do autogoverno coletivo por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de

seu Povo. 4. Verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal. 5. A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional. 6. Fixação de tese em relação ao item “a” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”. 7. Fixação de tese em relação ao item “b” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN”. 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (grifei)

(...).

No presente caso, a Autoridade Fiscal expediu o Termo de Intimação Fiscal nº 1 (fls. 2.434 a 2.436), de que a Impugnante tomou ciência em 07/08/2015 (fl. 2.437) e a que respondeu em 25/09/2015 (fl. 2.446), instando-a a apresentar os extratos bancários de movimentação financeira realizada durante o ano-calendário 2012.

Contudo, no curso da ação fiscal, depois de tomar conhecimento de contacorrente nº 28978-7, agência 1001-4, Banco do Brasil, de titularidade da investigada, através do resultado havido das diligências realizadas junto aos tomadores de serviços da Impugnante, a Autoridade Fiscal expediu o Termo de Intimação Fiscal nº 4 (fls. 2.711 e 2.712) e requereu do sujeito passivo a apresentação dos extratos de movimentação financeira da referida conta e a justificação, mediante documentação hábil e idônea, da origem dos créditos nela efetuados no ano-base 2012.

Tendo tomado ciência em 12/04/2016 (fl. 2.714) e requerido prorrogação de prazo, de pronto atendida, a Impugnante apresentou resposta em 10/06/2016 (fls. 2.717 e 2.718), mas não atendeu às solicitações da Autoridade Fiscal, razão por que foi expedida a RMF (fls. 2.719 a 2.722), cumpridas as exigências do Decreto nº 3.724, de 2011.

Destarte, tendo em vista que a emissão do RMF se deu nos termos da legislação de regência, cuja constitucionalidade foi ratificada pelo Supremo Tribunal Federal, e de que não houve quebra indevida do sigilo bancário mas transferência regular

deste ao sigilo fiscal, não há o vício alegado pela Impugnante que possa macular o lançamento fiscal.

Do Prazo Legal e Demais Elementos para Apresentação da Defesa

Na primeira parte do tópico 2.2 da defesa apresentada, a Impugnante destaca o tempo exíguo de 30 (trinta) dias para elaboração da peça ao passo que a Autoridade Fiscal dispôs de 18 (dezoito) meses para formalizar a exigência fiscal. Argumenta também em contrariedade à falta de remissões às páginas onde se localizam os documentos que embasaram o lançamento fiscal, os quais não foi dada oportunidade de conhecer previamente.

Compulsando-se o Termo de Verificação Fiscal encartado nos autos (fls. 59 a 73) observa-se que realmente houve omissão dos números das folhas nas remissões aos documentos dos autos.

Entretanto, essas omissões não são suficientes para caracterizar preterição do direito de defesa, tendo em vista que a descrição dos fatos especificou com enorme clareza os documentos em que se fundamenta, muitos dos quais de conhecimento da Impugnante que concorreu para a produção, citem-se as cópias, tabelas, arquivos etc em resposta aos Termos de Intimação Fiscal, e as peças processuais mencionadas no Termo de Verificação Fiscal são facilmente identificáveis, tanto que isto ocorreu sem prejuízo da atividade desta Autoridade Julgadora.

Impende salientar que os elementos que devem estar presentes no Auto de Infração são aqueles relacionados no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, afora inexistir exigência expressa para inserir remissão nos documentos indicados nos termos expedidos pela Fiscalização, especificamente com a numeração das folhas onde podem ser encontrados no processo.

Quanto ao desconhecimento, no curso da ação fiscal, do conteúdo de parte dos documentos que serviram de base para a lavratura da exigência tributária, devo repetir que a fase investigativa preparatória é de cunho inquisitorial, inaugurando-se o contraditório apenas com a entrega, tempestiva, da peça impugnatória, nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972, dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que for feita a intimação da exigência (art. 15 do Decreto citado).

Dessa maneira, não há que se supor ofensa ao devido processo legal com a falta de ciência da Impugnante dos resultados das diligências perante as instituições financeiras e os tomadores de serviço - os quais se supõem terem sido os documentos de que não tomou conhecimento prévio -, porque o direito de defesa apenas se inicia com a ciência da exigência por parte dos interessados, quando conhece do inteiro teor dos autos.

Ultimando, o prazo legal de trinta dias para oferecimento da impugnação - disposto no art. 15 do Decreto nº 70.235, de 1972, e improrrogável por falta de previsão legal - deve ser obedecido apesar do apontado descompasso com o

prazo impróprio da Fiscalização, que tem, conforme o CTN, até 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador para formalização da exigência tributária por meio do lançamento.

Não há reparo a ser feito pois isto é o que descreve a legislação tributária à qual o Auditor-Fiscal está estritamente vinculado.

Em sendo assim, a falta de remissões aos números das folhas no processo onde se encontram os documentos, a falta de conhecimento prévio do resultado das diligências realizadas e o prazo exíguo para se familiarizar com os autos, conhecê-los, e elaborar a peça de impugnação não são argumentos válidos para inquirir de nulidade o lançamento em questão.

(...).

Do Pedido de Perícia e de Diligência

Na segunda parte do tópico 2.2, peticiona a Impugnante pela realização de perícia, em seu entender indispensável para busca pela verdade material, formulando quesitos e apontando terceiro para funcionar como perito. Já, no tópico 3, nos Pedidos da Impugnação, requer, caso indeferida a perícia, a realização de diligências. Em relação aos pedidos de perícia e de diligência formulados pela Impugnante, indefiro-os por considerá-los desnecessários, já que o processo contém todos os elementos para a formação da livre convicção do julgador, conforme dispõe o art. 18 do Decreto nº 70.235, 1972, a seguir transcrito:

Art. 18 - A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993).

Segundo esse dispositivo, cabe a esta autoridade julgadora determinar, caso entenda necessário, a realização de diligências ou perícias. Assim, vejamos: verifica-se que os pontos levantados na presente impugnação estão relacionados, majoritariamente, a questões de direito, as quais já estão sendo tratadas no decorrer deste voto. Quanto ao ponto de mérito, referente à inclusão, em duplicidade, de lançamentos na base de cálculo do crédito tributário, esta Autoridade Julgadora providenciou o expurgo daqueles lançamentos duplicados e retificou o valor da receita tributável da atividade da contribuinte, dando provimento parcial dentro dos limites da instrução probatória realizada pela defesa.

Em outras palavras, pode-se dizer que a Impugnante pretende, através de prova pericial, transferir para terceiro tanto a atribuição que lhe é delegada, nos termos do inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, quanto a decisão acerca da procedência ou não do despacho decisório ora guerreado, cuja atribuição é de

competência desta DRJ, que tem o dever de exercê-la, não podendo delegá-la a terceiros.

O que se conclui é que as questões levantadas prescindem de um conhecimento técnico especializado, uma vez que podem ser sanadas, a partir da análise da legislação que rege o tema e dos elementos constantes nos autos do processo.

Portanto, estão indeferidos os pedidos de perícia e diligência.

(...).

Por fim, tendo presentes os fatos e a legislação apresentados, VOTO pela procedência em parte da impugnação, devendo o lançamento ser retificado, expurgando-se os valores considerados em duplicidade, conforme os cálculos a seguir demonstrados (saliento, oportunamente, que os totais apurados deverão ser acrescidos de juros de mora): (...).

Considerando a clareza e apreciação detalhada dos argumentos sustentados em sede de Impugnação, bem como a reiteração das alegações constantes em sede de Recurso Voluntário, utilizo-me do acórdão acima transcrito como razões de decidir, pois minha posição converge com todo o exposto.

Convém, contudo, acrescentar, acerca do requerimento de diligência e perícia, o disposto no Enunciado de Súmula CARF 163, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme **Portaria ME nº 12.975**, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9303-01.098, 2401-007.256, 2202004.120, 2401-007.444, 1401002.007, 2401006.103, 1301003.768, 2401-007.154 e 2202005.304.

Além disso, quanto às demais duplicidades alegadas, a Recorrente não produziu provas dos pontos de discordância, consoante exigido no art. 16, III, do Decreto n.º 70.235/1972, até mesmo por amostragem, fazendo apenas alegações sobre a existência de incorreções.

Assim, mantenho a decisão recorrida em sua integralidade.

3. Conclusão

Diante do exposto, voto em conhecer do recurso e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ

ACÓRDÃO 1001-003.860 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10970.720091/2016-55

DOCUMENTO VALIDADO