MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 21 / 08 / 06
VISTO

Processo nº : 10980.004533/2004-60
Recurso nº : 130.052
Acórdão nº : 204-00.515

Recorrente : L. GUIMARÃES E CIA LTDA.
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 29 / 12 / 05
VISTO

NORMAS PROCESSUAIS.

NULIDADE. Não se considera nulo o lançamento lastreado em informações obtidas junto a terceiros, quando tal prática foi motivada única e exclusivamente pela contribuinte que se recusou a apresentar qualquer documento contábil fiscal solicitado pelo Fisco.

Preliminar rejeitada.

PERÍCIA. Considera-se prescindível a realização de perícia quando constam dos autos todas as provas necessárias para formação da convicção do julgador, e que embasaram o lançamento.

Perícia denegada

RESPONSABILIDADE DOS ADQUIRENTES. Só é legitima a manifestação pessoal daquele que foi responsabilizado pelo pagamento de tributos devidos por terceiros.

Recurso não conhecido.

PROVAS OBTIDAS JUNTO A TERCEIROS. Diante da recusa da contribuinte de apresentar quaisquer documentos à fiscalização para que esta pudesse apurar o montante dos tributos devidos, correto o procedimento adotado de procurar obter tais informações junto a terceiros.

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO SEM ORDEM JUDICIAL. Não constitui quebra de sigilo bancário a obtenção de informações por agentes fiscais junto a instituições bancarias autorizadas por lei.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. Às instâncias administrativas não competem apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.

INDUSTRIALIZAÇÃO. Considera-se industrialização a transformação de vidro comum em temperado, ainda mais quando todas as provas apontam neste sentido e a contribuinte assim declarou em depoimento em inquérito policial e não juntou uma única prova que pudesse invalidar o referido depoimento ou as provas apresentadas pelo Fisco.

OMISSÃO DE RECEITAS. Na falta de apresentação de um único documento contábil fiscal, por meio do qual se pudessem aferir as receitas da empresa, é correta a tributação baseada em depósitos efetuados nas contas correntes da recorrente, quando esta, sistematicamente, se recusou a esclarecer a origem destes

depósitos ou a apresentar provas contrarias à presunção do Fisco de que se tratam de receitas.

MULTA QUALIFICADA. Presente o requisito doloso na ação do agente, cujo objetivo era evitar o pagamento de tributo devido, bem como a falta de atendimento de intimações feitas pela fiscalização para prestar esclarecimentos, é devida a multa qualificada.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por L. GUIMARÃES E CIA LTDA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por **unanimidade de votos, em não conhecer do recurso na materia que versa sobre responsabilidade solidaria de terceiro, e, na parte conhecida, em denegar a perícia, afastar as preliminares de nulidade e negar provimento ao recurso, quanto ao mérito.**

Sala das Sessões, em 12 de setembro de 2005.

Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Nayra Bastos Manatta
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Flávio de Sá Munhoz, Rodrigo Bernardes de Carvalho, José Adão Vitorino de Morais (Suplente), Sandra Barbon Lewis e Adriene Maria de Miranda.

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 29 / 12 / 05
VISTO

Processo nº : 10980.004533/2004-60
Recurso nº : 130.052
Acórdão nº : 204-00.515

Recorrente : L. GUIMARÃES E CIA LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de exigência do IPI relativo aos anos-calendarios de 2000 a 2002, em virtude de a contribuinte ter dado saída ao produto "vidro temperado" sem lançamento do imposto, bem como pela falta de escrituração, destaque e recolhimento do imposto nas notas fiscais obtidas pela circularização junto aos clientes.

Conta do Termo de Verificação Fiscal, fls. 239/248:

1. a ação fiscal foi motivada por Ofício expedido pela Policia Federal, fls. 6/7, para que se procedesse fiscalização tributaria junto às empresas L. Guimarães & Cia Ltda. e Tempera Interbox Indústria e Comércio de Vidros e Acessórios visando constatar possível sonegação tributária, cujo objetivo seria instruir os autos do Inquérito Policial nº 316/2003-SR/DPF/PR;
2. foi constatado por visita local ao endereço da sede da empresa que a empresa L. Guimarães & Cia Ltda. não mais funcionava no local, tendo sido informado à fiscalização, que esta havia se transferido para Araucária, sendo que no local funcionava a sede da empresa Tempera Interbox Indústria e Comércio de Vidros e Acessórios Ltda.;
3. consta da Junta Comercial do Paraná como sócios da autuada o Sr. Leandro Guimarães, com 90% das cotas, e a Sra. Claudia de Moraes, com 10% das cotas;
4. foram efetuadas diversas tentativas de contatos telefônicos e via AR, com o Sr. Leandro Guimarães, sem sucesso;
5. foi constatado que o verdadeiro responsável pela L. Guimarães & Cia Ltda. era o Sr. Carlos Donizetti Placedino, uma vez que este Sr. constituiu em 1996 a empresa Tempera Interbox Indústria e Comércio de Vidros e Acessórios Ltda., paralisando as atividades em 1999. Em outubro de 1999 foi aberta a L. Guimarães & Cia Ltda. com a mesma clientela da anterior, só que constituída em nome de Leandro Guimarães e Claudia Moraes (cunhada de Carlos Donizetti), tendo sido encerradas as atividades da empresa em setembro/2002, mesma época em que o Sr. Carlos Donizetti abriu nova empresa – South Glass Indústria e Comércio de Vidros Ltda., com o mesmo objeto social das anteriores – industrialização e comércio de vidros e acessórios;

6. em entrevista concedida à Revista "Tecnologia e Vidro", datada de outubro/2002, ocasião da inauguração da sede da empresa South Glass Indústria e Comércio de Vidros Ltda., cópia fls. 3/8 do Anexo I, o Sr. Carlos Donizetti e a Sra. Deise de Moraes afirmam que " a Interbox foi criada em 1995, após decisão do casal de deixar a cidade de São Paulo em busca de mercados menos explorados (. . .) A Interbox manteve nos últimos 05 anos, um percentual de crescimento no faturamento de 100% ao ano. Atualmente a Interbox emprega 120 funcionários (. . .)";

7. em pesquisa na internet no site www.interbox.com.br consta como objetivo da empresa a "industrialização e a comercialização de soluções para utilização de vidros temperados (. . .) em 2000, com a inauguração do seu primeiro forno horizontal ofereceu vidros temperados de 4 a 19 mm, sem marca de pinça";

8. os clientes da South Glass são os mesmos da Tempera Interbox e da L. Guimarães, sendo que a última utilizava o mesmo nome de fantasia "INTERBOX" utilizado pela Tempera Interbox, conforme fichas cadastrais existentes nos bancos BCN e Bradesco (cópias fls. 3 e 8 dos Anexos XX e XXII, respectivamente);

9. consta do Termo de Esclarecimento, fls. 11/12 do Anexo I, item 8, o depoimento prestado pelo Sr. Ademir Gonçalves do Nascimento, no que afirma que a empresa L. Guimarães & Cia Ltda. emitiu notas fiscais, todavia os boletos bancários para pagamento destas notas foram emitidos em nome da pessoa física do Sr. Carlos Donizetti Placedino (fls. 13/16 do Anexo I), bem como afirmou ter conhecimento de que no final do ano de 2002 o Sr. Carlos Donizetti havia paralisado a empresa L. Guimarães & Cia Ltda. e aberto uma nova empresa com o nome de South Glass Ind. e Com. de Vidros Ltda.;

10. segundo informação prestada pela Secretaria Municipal de Urbanismo da Prefeitura do Município de Araucária, fls. 20/25 do Anexo I, o terreno situ à Av. das Araucárias, 4455 (sede da South Glass) foi vendido para o Sr. Carlos Donizetti Placedino em 05/02/2001 e foi autorizada a edificação do projeto de indústria em nome da empresa L. Guimarães & Cia Ltda.;

11. o Sr. Leandro Guimarães, sócio majoritário da L. Guimarães & Cia Ltda. era funcionário da Tempera Interbox, conforme comprova doc. de fl. 87 do Anexo I;

12. intimado a prestar esclarecimentos sobre os depósitos bancários efetuados em sua conta no Banco Itaú o Sr. Carlos Donizetti Placedino informou, fl. 65 do Anexo I, que a origem de tais valores são vendas efetuadas pela empresa L. Guimarães & Cia Ltda.;

13. junto aos bancos BCN, Itaú e Bradesco obteve-se informações sobre os dados cadastrais da L. Guimarães & Cia Ltda., que informam ser o Sr. Carlos Donizetti Placedino a pessoa autorizada a representar a empresa e

os cheques das contas foram assinados em sua grande maioria pelo Sr. Carlos Donizetti (cópias fls. 01/250 do Anexo XX a XXII);

14. na procuração (fl. 15 do Anexo XXII) datada de 13/01/2000 a empresa L. Guimarães & Cia Ltda. constituiu como seu procurador, com amplos gerais e ilimitados poderes para, individualmente, gerir e administrar a sociedade por tempo indeterminado o Sr. Carlos Donizetti Placedino;

15. foi lavrado Termo de Declaração de Sujeição Passiva Solidária em nome do Sr. Carlos Donizetti Placedino em relação à empresa L. Guimarães & Cia Ltda., já que a fiscalização concluiu ter ele participação ativa e efetiva na gerência dos negócios da empresa, por todos os fatos descritos anteriormente;

16. embora sucessivamente intimada a apresentar os livros fiscais e extratos bancários da autuada, referente aos anos calendários de 2000 a 2002, a empresa não os apresentou, limitando-se a apresentar as declarações de IRPJ efetuadas pelo Lucro Arbitrado, sendo que para o ano de 2001 a DIPJ foi apresentada sem movimento pelo lucro presumido, e após o início da fiscalização foi efetuada (fls. 57 a 77) retificadora pelo lucro arbitrado. Não foram apresentadas DCTFs;

17. em face dos valores declarados pela empresa ao Fisco Estadual como receitas (GIAS de fls. 28/60 Anexo I) foram efetuadas diligências juntos aos clientes da L. Guimarães & Cia Ltda. (obtidos pela relação de empresas da South Glass constante da página da internet, já mencionada), tendo sido fornecidos dados relativos a 4030 notas fiscais (cópias nos Anexos);

18. através de Requisição de Movimentação Financeira (fls. 2/105 do Anexo XX a XXII) os bancos BCN, Itaú e Bradesco apresentaram os extratos e documentos relativos às contas bancarias em nome da empresa (Anexo XX a XXIII);

19. foi lavrado Auto de Infração objetivando a cobrança do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, relativos aos anos-calendarios de 2000 a 2002;

20. intimada a apresentar os livros do IPI a contribuinte informou não possuí-los, em virtude de entender que as operações por ela praticadas não se sujeitavam à incidência do imposto, uma vez que adquiria vidros de segurança e apenas efetuava cortes para clientes;

21. a atividade econômica da fiscalizada contida no cadastro de Inscrição Estadual é "Indústria – fabricação de artigos de vidro", código 2619-0 (fl. 02 do Anexo I);

22. em 06/06/2000 foi feita a primeira alteração contratual na Junta Comercial do Paraná pela empresa, alterando suas atividades de comércio atacadista de vidros, espelhos e molduras e Box de banheiro para **indústria e comércio e beneficiamento** de vidros, espelhos, molduras e Box para banheiro (fl. 14);

23. o Sr. Carlos Donizetti em entrevista concedida à revista "Tecnologia e Vidro" (fl. 05 Anexo I) declarou que " com o aumento no consumo de vidro temperado" a empresa passou a ter produção própria com a aquisição de forno vertical "instalado em um pequeno galpão localizado na região central de Curitiba";

24. consta como objetivo da Interbox no site da internet, já mencionado, (fl. 09 Anexo I) a "industrialização e a comercialização de soluções para a utilização de vidros temperados na construção civil e na decoração de ambientes";

25. por meio do extrato da declaração de importação (fls. 67/69 Anexo I) constatou-se que a contribuinte importou, em 05/07/00, forno para tempera de vidro modelo Tamglass;

26. no cadastro da empresa junto aos bancos BCN e Bradesco foi informado como ramo de atividade da empresa tempera de vidros e fabricação de outros artefatos de vidro e cristal;

27. o Sr. Leandro Guimarães, em depoimento prestado no Inquérito Policial nº 316/02 (fls. 63/64 Anexo I), declarou que o ramo da empresa era "a compra e venda de vidros comuns, bem como a mão de obra de tempera, isto é, processo de transformação de vidros comuns em temperados e a revenda destes", acresceu, ainda, " vidros industrializados não eram adquiridos pela empresa";

28. a afirmação acima foi confirmada pelos principais fornecedores de vidro para a contribuinte, devidamente intimados pelo Fisco, que enviaram relações e cópias de notas fiscais (fls. 91/118 Anexo I), nos quais consta que o produto adquirido pela autuada eram "vidros comum incolor, cinza, bronze e verde", classificados nos códigos 7005.29.00 e 7005.21.00 da TIPI, com alíquota de 10%;

29. em diligência junto aos clientes da L. Guimarães & Cia Ltda. obteve-se a informação de que adquiriam vidros de segurança, que consistem em vidros temperados, posição 7007 da TIPI (fls. 119/173 Anexo I);

30. considerou, a fiscalização, que a contribuinte efetuou processo de industrialização, uma vez que comprava vidro comum (matéria-prima) e vendia vidro temperado (industrializado por ela), previsto no art. 4º, inciso II do Decreto nº 2637/98 como industrialização por beneficiamento;

31. a não apresentação de livros ou notas fiscais de entrada ou saída levou a fiscalização a arbitrar os valores tributáveis, considerando o valor da omissão de receita baseado nos créditos em contas bancarias não comprovados, deduzidos do valor das notas fiscais obtidas junto aos clientes, e sobre o valor apurado incidiu a alíquota de 15% prevista na TIPI para a posição 7007 – vidros temperados;

32. na emissão das notas fiscais a empresa descrevia o produto vendido como "vidro cristal", sem destaque do IPI;

33. foi aplicada multa agravada, em virtude da caracterização do intuito de fraude definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4502/64, e, tendo a contribuinte prestado declaração a menor em 3 anos consecutivos, com objetivo de reduzir o montante dos tributos devidos, foi aplicada a multa prevista no art. 957, inciso II do Decreto nº 3000/99, e pela falta de atendimento às intimações em apresentar extratos bancários e documentação contábil fiscal, sem justificativa, a multa agravada prevista no art. 959 do RIR/99; e

34. não foi feita representação fiscal para fins penais em virtude de tal procedimento já haver sido instalado pela Polícia Federal, que, inclusive, foi o que motivou a abertura da presente fiscalização, que culminou neste lançamento, bem como no do IRPJ, CSLL, PIS, Cofins, constituídos em processo diverso deste.

A contribuinte apresentou impugnação alegando em sua defesa:

1. a relação com as empresas Tempera Interbox e South Glass seria apenas comercial visando os requisitos de marca e mercado, sendo equivocado o entendimento de que se trata de uma mesma empresa;

2. os documentos solicitados pelo Fisco não foram fornecidos por deterioriazação e extravio, não havendo qualquer má-fé por parte da empresa;

3. discorda da tributação baseada em sua movimentação bancaria tendo sido desconsideradas as DIPJ apresentadas, relativas aos anos-calendarios de 2000 a 2002, e que não foi observado o conceito de receita bruta para fins de arbitramento;

4. optou pelo PAES para confessar e parcelar débitos de IRPJ, CSLL, PIS E Cofins vencidos até fevereiro/03;

5. não se considera contribuinte do IPI, uma vez que apenas recorta vidros que vende e o processo ao qual o vidro cortado é submetido posteriormente não se caracteriza como industrialização, já que sua natureza e funcionamento não são alterados;

6. o único aperfeiçoamento para o consumo é o corte, não caracterizado como industrialização, justificando tal afirmação com a enumeração de diversas operações enquadradas no conceito de industrialização contido nos incisos I a V do art. 4º do RIPI/98;

7. os produtos adquiridos pela empresa – vidro comum, estavam submetidos a uma alíquota de 10%, comprovado junto aos fornecedores, e tais créditos não foram considerados no cálculo do imposto devido, o que fere o princípio da não-cumulatividade do IPI; e

8. contesta o agravamento da multa pela inexistência de fraude, afirmando terem sido suas declarações efetivadas dentro da lei, optando pelo

arbitramento em virtude da dificuldade de apurara os valores reais, reafirmando o extravio da documentação solicitada pela fiscalização.

A DRJ em Porto Alegre - RS manifestou no sentido de julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir apenas os valores relativos ao crédito do imposto referente às aquisições de vidros amparadas pelas notas fiscais apresentadas pelos fornecedores, em resposta às intimações da fiscalização e anexadas às fls. 93/102 Anexo I. Manteve o restante do lançamento integralmente.

Cientificada, a contribuinte apresentou, tempestivamente, recurso voluntário, alegando em sua defesa:

1. nulidade da peça infracional por ter a fiscalização se utilizado de informações contidas na internet, bem como de informações obtidas junto a supostos clientes e às instituições bancárias para tributar a recorrente sem se certificar da veracidade de tais informações;
2. não há comprovação de que a autuada efetivamente recebeu o pagamento das vendas contidas nas notas fiscais obtidas junto aos seus supostos clientes;
3. as provas obtidas junto a terceiros não foram analisadas pela recorrente ao longo da fiscalização;
4. encontrando-se a empresa no PAES, os débitos hora constituídos devem ser encaixados no referido programa de recuperação fiscal e não serem objeto de auto de infração;
5. a mera movimentação bancaria não pode ser considerada como receita, conforme jurisprudência do próprio Conselho de Contribuintes. Cita Acórdãos do 1º CC;
6. quem deve se pronunciar sobre o que é receita ou não é o Fisco e não a contribuinte, e considerar que todas as movimentações bancarias representam receita é desrespeitar o princípio da verdade material;
7. o sigilo bancário da contribuinte foi quebrado sem ordem judicial expressa, com base na LC 105/2001, que é inconstitucional ;
8. o fato de a contribuinte não haver se manifestado sobre os depósitos bancários, em suas contas, não quer dizer que aceita como verdade a imputação de que tais valores sejam receitas;
9. o seu direito ao silêncio, bem como o fato de não ter atendido às intimações feitas pela fiscalização, não justificam a aplicação de multa agravada;
10. não se pode tributar alguém utilizando-se da presunção, que foi o que fez o Fisco na presente ação fiscal;
11. o fato de não prestar informações não caracteriza dolo ou fraude, reafirma que a documentação solicitada não foi apresentada por ter sido extraviada;

12. a responsabilidade solidária imputada ao Sr. Carlos Donezetti Placedino é descabida, uma vez que o fato de ele atuar ativamente na gerência da empresa não lhe confere a condição de sócio, e a solidariedade não encontra amparo em sociedades limitadas;

13. pede que sejam considerados no cálculo do IPI devido os créditos relativos aos insumos empregados pela empresa no seu suposto processo industrial, face ao princípio da não cumulatividade do tributo;

14. a própria fiscalização admite que pelo fato de os vidros vendidos pela recorrente não possuírem marca de pinça dificulta a observação de que teria sido submetido a processo de tempera; e

15. requer perícia, para que seja verificada se as máquinas existentes na empresa são capazes de transformar o vidro comum em tempera e se foi efetivamente este processo de industrialização que ocorreu.

Segundo informação de fl. 307 não foi efetuado arrolamento de bens por não ter a contribuintes bens para arrolar.

É o relatório.

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
NAYRA BASTOS MANATTA

O recurso interposto encontra-se revestido das formalidades exigíveis, ressaltando-se que a manifestação sobre o arrolamento de bens é da DRF de origem, merecendo ser apreciado.

Primeiramente, há de se analisar a nulidade da Peça Infracional, suscitada pela recorrente, em virtude de a fiscalização ter se utilizado de informações contidas na internet, obtida junto a terceiros sem, contudo, verificar sua veracidade.

Neste ponto é de se observar que a contribuinte foi intimada por diversas vezes, apesar das dificuldades de o Fisco conseguir encontrar alguns dos responsáveis pela empresa, conforme resta claro no longo e minucioso Termo de Verificação Fiscal, fls. 239/248, e não forneceu quaisquer dados sobre as atividades da empresa, bem como livros ou registros contábeis fiscais.

Diante da impossibilidade de obter informações junto à recorrente, não restou outra alternativa à fiscalização senão obter estas informações por intermédio de terceiros.

Para tanto se utilizou, subsidiariamente, de informações disponibilizadas pela própria empresa em site próprio da internet www. interbox.com.br bem como de entrevista concedida pelo Sr. Carlos Donizetti Placedino a revista especializada em vidros denominada "Tecnologia e Vidro". Todavia estas informações não foram as únicas obtidas pela fiscalização, nem esta baseou o seu trabalho, exclusivamente, em tais dados.

Ao contrario, buscou alcançar a veracidade dos fatos não esclarecidos pela recorrente, intimando seus clientes, num total de 214, a prestar informações e fornecer a documentação fiscal necessária para tal.

Dos 214 clientes intimados, 118 forneceram cópias das notas fiscais de vendas de produtos adquiridos por eles da L. Guimarães & Cia Ltda., totalizando 4030, constantes dos Anexos deste processo.

Como base nestas notas fiscais, que são documentos hábeis para comprovar os rendimentos da empresa, foi formulada a exigência fiscal.

Também não deve prosperar que a fiscalização não se preocupou em verificar se houve efetivo recebimento por parte da recorrente dos valores constantes das notas de vendas, por ela emitidas. Para que haja a tributação é preciso que haja apenas a venda, o recebimento efetivo do montante acordado na negociação com o comprador faz parte da relação comercial entre particulares, que não diz respeito ao Fisco.

Ademais disto, tendo a fiscalização obtido a prova da obtenção de receitas (notas fiscais de vendas emitidas pela recorrente) caberia à empresa desconstituir a prova obtida, já que a nota fiscal é documento hábil para lastrear a exigência de crédito tributário. Todavia a recorrente assim não procedeu: não apresentou provas que pudessem desconstituir as obtidas pela fiscalização para lastrear a exigência, objeto deste lançamento.

Outras fontes de informações foram as instituições bancarias com as quais a recorrente operava. Verifique-se aqui que a recorrente foi intimada a apresentar os extratos de suas contas correntes bancarias e não o fez.

De igual forma que no procedimento anterior, não tendo a recorrente se pronunciado voluntariamente, apesar de intimada, deixou de exercer seu direito de prestar esclarecimentos à fiscalização e não deixou outra alternativa à ultima, senão obter as informações necessárias junto aos Bancos com os quais operava.

Desta forma os bancos BCN S/A, Itaú S/A e Bradesco S/A foram intimados através de Requisições de Movimentação Financeira (RMFs) – documento hábil que o Fisco possui para formular tal pleito, a fornecer extratos e documentos bancários da empresa.

Em resposta foram apresentados os extratos, cópias Anexo XX a XXII. Partindo destes extratos a fiscalização elaborou relação de créditos em conta corrente, excluindo os valores relativos a estornos, devoluções de cheques, empréstimos e transferências de contas de mesma titularidade.

Na conta nº 37.966-5 no banco Itaú S/A, de titularidade do Sr. Carlos Donizetti Placedino, foram considerados os valores de depósitos que o titular afirmou, em resposta à intimação feita pela fiscalização, serem receitas auferidas pela empresa L. Guimarães & Cia Ltda.

Ressalte-se que a recorrente foi intimada a justificar a origem dos valores depositados em suas contas correntes, sob pena de se considerar como omissão de receita estes valores. A intimação não foi atendida.

Assim só restou ao Fisco considerar como receitas os valores depositados como anteriormente explicitado.

É preciso, ainda, observar que foram deduzidos dos valores depositados aqueles obtidos por meio das notas fiscais fornecidas pelos clientes da recorrente, para que não se fizesse tributação em duplicidade.

Destaque-se que o procedimento adotado pela fiscalização de obter informações junto a terceiros foi motivado unicamente em virtude da ausência de apresentação por parte da recorrente de qualquer documentação da qual pudesse extrair informações sobre os rendimentos auferidos pela empresa.

Assim sendo, não poderia a recorrente argüir a nulidade da Peça Infracional, por motivos que ela mesma ocasionou com suas ações – não apresentação de quaisquer documentos solicitados pelo Fisco, pois seria em derradeira instância "beneficiar-se da própria torpeza", o que vedado no Direito desde o Código de Justiniano, na Roma Antiga.

Desta forma afasto as preliminares de nulidade argüidas por entende-las incabíveis, dadas as circunstâncias nas quais foi feita a ação fiscal provocadas pela recorrente e diante das quais o Fisco não teve outra alternativa senão obter as informações junto a terceiros.

No que tange à responsabilidade solidária imputada ao Sr. Carlos Donizetti Placedino é de se verificar que quem se manifesta em grau de recurso acerca desta matéria é autuada – L. Guimarães & Cia Ltda.

O Sr, Carlos Donizetti Placedino, embora notificado da responsabilidade solidária que lhe está a ser imputada, conforme comprova AR fl.269, não se manifestou, seja na fase impugnatória ou recursal.

Observe-se que quem detém a legitimidade para argüir a ausência de responsabilidade pelos tributos devidos por terceiro é aquele que foi responsabilizado pelo Fisco, no caso em concreto o Sr. Carlos Donizetti Placedino. Não poderia a L. Guimarães & Cia Ltda manifestar-se sobre tal matéria por falta de interesse de agir, bem como por ausência de legitimidade, já que não foi ela própria responsabilizada pelo pagamento do tributo, nos termos do art. 133 do CTN.

Assim sendo, não se pode conhecer de tal matéria em grau recursal, por não ter a contribuinte legitimidade para se manifestar sobre responsabilidade tributária imposta a terceiro.

No que diz respeito à inclusão dos seus débitos no PAES é de se verificar que a opção por tal programa de recuperação fiscal é de iniciativa da própria contribuinte e que os débitos por ela indicados, em opção formulada no mesmo dia em que se iniciou a ação fiscal (30/07/2003), são menores que os valores apurados na ação fiscal e referem-se ao IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, não guardando portanto qualquer relação com os débitos do IPI, objeto deste lançamento.

Assim sendo a possível opção pelo PAES diz respeito apenas a tributos outros que não o objeto deste processo – IPI, conforme extrato do PAES anexado às fls. 227/230, razão pela qual não se há de analisar tal assertiva por ser matéria estranha ao litígio.

No que tange à caracterização de omissão de receita, embasada em extratos bancários obtidos pela fiscalização junto às instituições bancárias com as quais a recorrente operava, é de se reafirmar todas as razões anteriormente citadas na preliminar de nulidade argüida acerca dos fatos que motivaram o Fisco a assim proceder, todos por única e exclusiva responsabilidade da recorrente.

Tal sistemática de ação foi motivada pela completa falta de apresentação de qualquer documentação, na qual pudesse se basear a fiscalização, para verificar o montante dos tributos devidos pela recorrente. Observe-se, ainda, que, embora intimada a se manifestar sobre a origem dos depósitos efetuados em suas contas bancarias a contribuinte silenciou.

Cabe ainda ressaltar que a recorrente informou ao Fisco Estadual, no ano de 2001, através das GIAS, fls. 28/60 do Anexo I, a existência de receitas e ao Fisco Federal informou por meio de DIPJ encontra-se, a empresa, sem movimento, o que comprova que havia motivos que justificassem a posição adotada pela fiscalização, pois já sabia que as informações prestadas à SRF pela contribuinte não correspondiam à veracidade dos fatos.

Diante dos fatos e circunstâncias, especificas ao caso em concreto, torna-se plenamente justificável e legitima a exigência feita pela fiscalização como omissão de receita, baseada nos extratos bancários da recorrente.

Deve ser lembrado, ainda, que boa parte dos valores considerados pela fiscalização como receita baseado nos extratos bancários da recorrente foram também comprovados como sendo receitas por meio das notas fiscais de vendas emitidas pela empresa e obtidas pela fiscalização junto a terceiros, seus clientes.

Quanto à quebra do sigilo fiscal da recorrente, por ter a fiscalização obtido extrato de suas movimentações bancárias, é de se observar que a Lei Complementar nº 105/2001 prevê , no seu art. 5º, o fornecimento à autoridade fiscal, pelas instituições financeiras, de informações acerca das operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços. Assim sendo, a fiscalização nada mais fez do que executar o comando explicitado na lei ao solicitar aos bancos, por meio das Requisições de Movimentação Financeira (RMFs), extratos e documentos bancários da empresa (dados cadastrais), não se configurando tal ato quebra de sigilo bancário que exigisse ordem judicial para tal.

> *Art. 5º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.*
>
> *§ 1º Consideram-se operações financeiras, para os efeitos deste artigo:*
>
> *I – depósitos à vista e a prazo, inclusive em conta de poupança;*
>
> *II – pagamentos efetuados em moeda corrente ou em cheques;*
>
> *III – emissão de ordens de crédito ou documentos assemelhados;*
>
> *IV – resgates em contas de depósitos à vista ou a prazo, inclusive de poupança;*
>
> *V – contratos de mútuo;*
>
> *VI – descontos de duplicatas, notas promissórias e outros títulos de crédito;*
>
> *VII – aquisições e vendas de títulos de renda fixa ou variável;*
>
> *VIII – aplicações em fundos de investimentos;*
>
> *IX – aquisições de moeda estrangeira;*
>
> *X – conversões de moeda estrangeira em moeda nacional;*
>
> *XI – transferências de moeda e outros valores para o exterior;*
>
> *XII – operações com ouro, ativo financeiro;*
>
> *XIII - operações com cartão de crédito;*
>
> *XIV - operações de arrendamento mercantil; e*
>
> *XV – quaisquer outras operações de natureza semelhante que venham a ser autorizadas pelo Banco Central do Brasil, Comissão de Valores Mobiliários ou outro órgão competente.*
>
> *§ 2º As informações transferidas na forma do* caput *deste artigo restringir-se-ão a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos a partir deles efetuados.*

Por sua vez o Decreto nº 3724/2001 veio regularizar as condições e quais informações podem ser dadas aos agentes fiscais sem a necessidade de ordem judicial expedida para quebra do sigilo fiscal do contribuinte.

No seu art. 2º o Decreto nº 3724/01 autoriza o auditor fiscal da Secretaria da Receita Federal a examinar informações relativas a terceiros constantes dos documentos, livros e

registros de instituições financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis.

> *Art. 2º A Secretaria da Receita Federal, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis.*

No caso em concreto existia ação fiscal em curso, o que significa que a primeira condição foi atendida.

É o art. 3º do citado decreto que irá definir quais as situações nas quais o exame dos documentos, livros e registros de terceiros junto às instituições bancarias é indispensável. No inciso VII do referido artigo está descrita exatamente a situação fática encontrada pela fiscalização e descrita nos autos, que corresponde ao inciso I do art. 33 da Lei nº 9430/96: embaraço à fiscalização caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo:

> ***DECRETO nº 3724/01***
>
> *Art. 3º Os exames referidos no **caput** do artigo anterior somente serão considerados indispensáveis nas seguintes hipóteses:*
>
> *VII - previstas no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996;*
>
> *LEI Nº 9430/96*
>
> *Art. 33. A Secretaria da Receita Federal pode determinar regime especial para cumprimento de obrigações, pelo sujeito passivo, nas seguintes hipóteses:*
>
> ***I** - embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição do auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;*

No seu art. 4º o Decreto nº 3724/01 define quem pode solicitar as informações, qual o meio para fazê-lo (RMF) e quais as exigências que devem ser preenchidas pelo RMF. Todas as condições contidas na referida norma legal foram fielmente cumpridas: as informações foram requisitadas pelo Delegado da Receita Federal em Curitiba - PR por meio de RMF, acompanhada de relatório circunstanciado dos fatos e motivação para que fosse feita tal solicitação, tendo sido a contribuinte intimada a apresentar informações sobre suas movimentações financeiras antes de solicitado o RMF. Cumprido, pois, estavam as condições previstas no referido artigo.

> *Art. 4º Poderão requisitar as informações referidas no **caput** do art. 2º as autoridades competentes para expedir o MPF.*
>
> *§ 1º A requisição referida neste artigo será formalizada mediante documento denominado Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) e será dirigida, conforme o caso, ao:*

I - Presidente do Banco Central do Brasil, ou a seu preposto;

II - Presidente da Comissão de Valores Mobiliários, ou a seu preposto;

III - presidente de instituição financeira, ou entidade a ela equiparada, ou a seu preposto;

IV - gerente de agência.

§ 2º A RMF será precedida de intimação ao sujeito passivo para apresentação de informações sobre movimentação financeira, necessárias à execução do MPF.

§ 3º O sujeito passivo responde pela veracidade e integridade das informações prestadas, observada a legislação penal aplicável.

§ 4º As informações prestadas pelo sujeito passivo poderão ser objeto de verificação nas instituições de que trata o art. 1º, inclusive por intermédio do Banco Central do Brasil ou da Comissão de Valores Mobiliários, bem assim de cotejo com outras informações disponíveis na Secretaria da Receita Federal.

§ 5º A RMF será expedida com base em relatório circunstanciado, elaborado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal encarregado da execução do MPF ou por seu chefe imediato.

§ 6º No relatório referido no parágrafo anterior, deverá constar a motivação da proposta de expedição da RMF, que demonstre, com precisão e clareza, tratar-se de situação enquadrada em hipótese de indispensabilidade prevista no artigo anterior, observado o princípio da razoabilidade.

§ 7º Na RMF deverão constar, no mínimo, o seguinte:

I - nome ou razão social do sujeito passivo, endereço e número de inscrição no CPF ou no CNPJ;

II - número de identificação do MPF a que se vincular;

III - as informações requisitadas e o período a que se refere a requisição;

IV - nome, matrícula e assinatura da autoridade que a expediu;

V - nome, matrícula e endereço funcional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal responsáveis pela execução do MPF;

VI - forma de apresentação das informações (em papel ou em meio magnético);

VII - prazo para entrega das informações, na forma da legislação aplicável;

VIII - endereço para entrega das informações;

IX - código de acesso à Internet que permitirá à instituição requisitada identificar a RMF.

§ 8º A expedição da RMF presume indispensabilidade das informações requisitadas, nos termos deste Decreto.

O art. 5º, do já citado decreto, determina quais as informações podem ser disponibilizadas ao Fisco nos seus termos, quais sejam dados cadastrais e valores individualizados dos débitos e créditos efetuados no período. Exatamente as informações obtidas pela fiscalização na presente ação fiscal.

Art. 5º As informações requisitadas na forma do artigo anterior:

I - compreendem:

a) dados constantes da ficha cadastral do sujeito passivo;

b) valores, individualizados, dos débitos e créditos efetuados no período;

Conclui-se, portanto, que a fiscalização não foi além do direito que a lei lhe concedeu: obter junto às instituições bancarias informações sobre terceiros, e atendeu todos os requisitos nela elencados para poder exerce-lo.

Vale ressaltar que a obtenção de informações sobre a origem dos depósitos bancários, por parte da fiscalização, como desejou a recorrente que o Fisco tivesse procedido, representa, ai sim, quebra do sigilo bancário, que só pode ser feito com ordem judicial.

Quanto à inconstitucionalidade da LC 105/2001, argüida pela recorrente, é de todos cediço o posicionamento deste Conselho acerca da impossibilidade de apreciação na esfera administrativa de argumentos versando sobre a inconstitucionalidade das leis.

O julgamento administrativo está estruturado como atividade de controle interno de atos praticados pela própria Administração, apenas no que concerne à legalidade e legitimidade destes atos, ou seja, se o procedimento adotado pela autoridade fiscal encontra-se balizado pela lei e dentro dos limites nela estabelecidos. No exercício desta função cabe ao julgador administrativo proceder ao exame da norma jurídica, em toda sua extensão, limitando-se, o alcance desta análise, aos elementos necessários e suficientes para a correta compreensão e aplicação do comando emanado da norma. O exame da validade ou não da norma, face aos dispositivos constitucionais escapa do objetivo do processo administrativo fiscal, estando fora da sua competência.

Themístocles Brandão Cavalcanti *in* "Curso de Direito Administrativo", Livraria Freitas Bastos S.A, RJ, 2000, assim manifesta-se:

> *"Os tribunais administrativos são órgãos jurisdicionais, por meio dos quais o poder executivo impõe à administração o respeito ao Direito. Os tribunais administrativos não transferem as suas atribuições às autoridades judiciais, são apenas uma das formas por meio das quais se exerce a autoridade administrativa.*
>
> *Conciliamos, assim, os dois princípios: a autoridade administrativa decide soberanamente dentro da esfera administrativa. Contra estes, só existe o recurso judicial, limitado, entretanto, à apreciação da legalidade dos atos administrativos, verdade, como se acha, ao conhecimento da justiça, da oportunidade ou da conveniência que ditarem à administração pública a prática desses atos."*

Segundo o ilustre mestre Hely Lopes Meireles, o processo administrativo está subordinado ao princípio da legalidade objetiva, que o rege:

> *"O princípio da legalidade objetiva exige que o processo administrativo seja instaurado com base e para preservação da lei. Daí sustentar GIANNINI que o processo, como recurso administrativo, ao mesmo tempo que ampara o particular serve também ao interesse público na defesa da norma jurídica objetiva, visando manter o império da legalidade e da justiça no funcionamento da Administração. Todo processo administrativo há de embasar-se, portanto, numa norma legal específica para apresentar-se com legalidade objetiva, sob pena de invalidade."*

Depreende-se daí que, para estes juristas, a função do processo administrativo é conferir a validade e legalidade dos atos procedimentais praticados pela Administração, limitando-se, portanto, aos limites da norma jurídica, na qual embasaram-se os atos em análise.

A apreciação de matéria constitucional em tribunal administrativo exarceba a sua competência originária, que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal.

O Estado brasileiro assenta-se sobre o tripé dos três Poderes, quais sejam: Executivo, Legislativo e Judiciário. No seu Título IV, a Carta Magna de 1988 trata da organização destes três Poderes, estabelecendo sua estrutura básica e as respectivas competências.

No Capítulo III deste Título trata especialmente do Poder Judiciário, estabelecendo sua competência, que seria a de dizer o direito. Especificamente no que trata do controle da constitucionalidade das normas observa-se que o legislador constitucional teve especial cuidado ao definir quem poderia exercer o controle constitucional das normas jurídicas. Atribui, o constituinte, esta competência exclusivamente ao Poder Judiciário, e, em particular ao Supremo Tribunal Federal, que se pronunciará de maneira definitiva sobre a constitucionalidade das leis.

Tal foi o cuidado do legislador que, para que uma norma seja declarada inconstitucional com efeito *erga homes* é preciso que haja manifestação do órgão máximo do Judiciário – Supremo Tribunal Federal – que é quem dirá de forma definitiva a constitucionalidade ou não da norma em apreço.

Ainda no Supremo Tribunal Federal, para que uma norma seja declarada, de maneira definitiva, inconstitucional, é preciso que seja apreciada pelo seu pleno, e não apenas por suas turmas comuns. Ou seja, garante-se a manifestação da maioria absoluta dos representantes do órgão Máximo do Poder Judiciário na análise da constitucionalidade das normas jurídicas, tal é a importância desta matéria.

Toda esta preocupação por parte do legislador constituinte objetivou não permitir que a incoerência de se ter uma lei declarada inconstitucional por determinado Tribunal, e por outro não. Resguardou-se, desta forma, a competência derradeira para manifestar-se sobre a constitucionalidade das leis à instância superior do Judiciário, qual seja, o Supremo Tribunal Federal.

Permitir que órgãos colegiados administrativos apreciassem a constitucionalidade de lei seria infringir disposto da própria Constituição Federal, padecendo, portanto, a decisão que assim o fizer, ela própria, de vício de constitucionalidade, já que invadiu competência exclusiva de outro Poder definida no texto constitucional.

O professor Hugo de Brito Machado *in* "Mandado de Segurança em Matéria Tributária", Ed. Revista dos Tribunais, paginas 302/303, assim concluiu:

> *A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considera-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não é inconstitucional.*

Por ocasião da realização do 24º Simpósio Nacional de Direito Tributário, o ilustre professor, mais uma vez, manifestou acerca desta árdua questão afirmando que a autoridade administrativa tem o dever de aplicar a lei que não teve sua inconstitucionalidade declarada pelo STF, devendo, entretanto, deixar de aplicá-la, sob pena de responder pelos danos porventura daí decorrentes, apenas se a inconstitucionalidade da norma já tiver sido declarada pelo STF, em sede de controle concentrado, ou cuja vigência já houver sido suspensa pelo Senado Federal, em face de decisão definitiva em sede de controle difuso.

Ademais, como da decisão administrativa não cabe recurso obrigatório ao Poder Judiciário, em se permitindo a declaração de inconstitucionalidade de lei pelos órgãos administrativos judicantes, as decisões que assim a proferissem não estariam sujeitas ao crivo do Supremo Tribunal Federal que é a quem compete, em grau de definitividade, a guarda da Constituição. Poder-se-ia, nestes casos, ter a absurda hipótese de o tribunal administrativo declarar determinada norma inconstitucional e o Judiciário, em manifestação do seu órgão máximo, pronunciar-se em sentido inverso.

Como da decisão definitiva proferida na esfera administrativa não pode o Estado recorrer ao Judiciário, uma vez ocorrida a situação retrocitada, estar-se-ia dispensando o pagamento de tributo indevidamente, o que corresponde a crime de responsabilidade funcional, podendo o infrator responder pelos danos causados pelo seu ato.

O que cabe aos órgãos julgadores administrativos não é a apreciação da legalidade ou constitucionalidade de normas, mas sim a legalidade dos atos praticados sobre a sua vigência.

É de se salientar que a presente ação fiscal teve origem em ofício da Polícia Federal que já havia instalado inquérito policial em relação à autuada, objetivando apurar crimes presumivelmente por ela contidos.

No que diz respeito ao direito ao silêncio argüido pela recorrente, nos seus próprios dizeres "é sabido que ninguém pode ser obrigado a produzir provas contra si mesmo" é fato inconteste. Todavia mantendo o seu direito ao silêncio a recorrente deixou de apresentar a documentação solicitada pela fiscalização, bem como deixou de se manifestar sobre os valores depositados em suas contas correntes, ou seja deixou de produzir provas que pudessem ser usadas em seu benefício.

Por outro lado a fiscalização produziu farta e extensa documentação probatória de suas acusações que levaram ao lançamento hora em litígio.

Mantendo o alegado direito ao silêncio a contribuinte não apresentou provas em contrario que pudessem elidir o lançamento. É de se salientar que no processo administrativo fiscal o sujeito passivo não tem a obrigação de produzir a prova, tão só o ônus, à medida que, omitindo-se na produção de provas contrárias às que ampararam a exigência fiscal, compromete suas possibilidades de defesa.

Diante dos fatos é de se acatar como verdadeira a acusação efetivada pelo Fisco, baseada em largas e exaustivas provas documentais, não desconstituídas pela recorrente por qualquer indício de prova em sentido contrário.

A recorrente afirma em seu recurso não ter se manifestado quando intimada pela fiscalização, mantendo-se ao abrigo do silêncio, por desejar fazê-lo na fase litigiosa do processo administrativo fiscal. Todavia, nem na fase impugnatória – que instaura o litígio, nem na fase

recursal trouxe aos autos quaisquer indícios, quanto mais provas cabais, de que as acusações formuladas pelo Fisco, lastreada em provas documentais licitamente obtidas, como já se disse anteriormente, não correspondiam à realidade fática.

Ao contrário, reafirma que era dever do Fisco obter provas que lastreassem suas acusações, imputando-lhe, inclusive, o dever de produzir as provas de defesa que ela própria não produziu ou forneceu. A primeira parte foi efetivamente cumprida pela fiscalização em brilhante e exaustivo trabalho fiscal – produção de provas a lastrear as acusações formuladas, mas a segunda parte, é claro pelo próprio interesse de agir que caberia à contribuinte produzir: provas de defesa para desconstituir as obtidas pelo fiscal autuante.

Ressalte-se que aqui não se está diante de indícios de infração como argüiu a recorrente, mas sim de presunção apenas relativa às receitas consideradas por meios dos depósitos nas contas correntes da contribuinte, já que a parte do lançamento lastreada nas notas fiscais de venda emitidas pela empresa refere-se a fato inconteste, baseado em documentação fiscal hábil, portanto não se constitui sequer presunção, mas sim constatação fática de fatos geradores do imposto.

É preciso distinguir aqui o que são indícios do que sejam presunções. Os indícios são substratos fáticos para construção de presunções, as quais, de acordo com o art. 136 do Código Civil, são meios de prova.

Gilberto de Ulhôa Canto *in* "Presunções no Direito Tributário", Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1991, páginas 3/4, ensina que:

> *Na presunção toma-se como sendo a verdade de todos os casos aquilo que é a verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de freqüência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho. Porque na grande maioria das hipóteses análogas determinada situação se retrata ou define de um certo modo, passa-se a entender que desse mesmo modo serão retratadas e definidas todas as situações de igual natureza. Assim, o pressuposto lógico da formulação preventiva consiste na redução, a partir de um fato conhecido, da conseqüência já conhecida em situações verificadas no passado; dada a existência de elementos comuns, conclui-se que o resultado conhecido se repetirá. Ou, ainda, infere-se o acontecimento a partir do nexo causal lógico que o liga aos dados antecedentes .*

Moacyr Amaral Santos, em "Primeiras Linhas de Direito Processual Civil, leciona:

> *... prova é a soma dos fatos produtores da convicção, apurados no processo.*
>
> *A prova indireta é o resultado de um processo lógico. Na base desse processo está o fato conhecido. ... O fato conhecido, o indício, provoca uma atividade mental, por via da qual poder-se-á chegar ao fato desconhecido, como causa ou efeito daquele. O resultado positivo dessa operação será uma presunção.*

Neste sentido vem se manifestando a autoridade julgadora da esfera administrativa, vejamos a jurisprudência emanada dos órgãos colegiados julgadores:

> *MEIOS DE PROVA - A omissão de receitas, quando sua prova não estiver estabelecida na legislação fiscal, pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive presuntiva com base em indícios veementes, sendo livre a convicção do julgador." (Acórdão nº 105-4.032/90, 1º. Conselho de Contribuintes, Publicado em 14/09/90).*

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - PRESUNÇÕES LEGAIS - A constatação no mundo factual de infrações capituladas como presunções legais juris tantum, tem o condão de transferir o dever ou ônus probante da autoridade fiscal para o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, devendo esse, para elidir a respectiva imputação, produzir provas hábeis e irrefutáveis da não ocorrência da infração." (Acórdão nº 103-20564, 1º Conselho de Contribuintes, Terceira Câmara, Data da Sessão: 18/04/2001)

Paulo Celso B. Bonilha *in* "Da prova no Processo Administrativo Tributário", Editora Dialética, São Paulo, 1997, p. 92, diz:

Sob o critério do objeto, nós vimos que as provas dividem-se em diretas e indiretas. As primeiras fornecem ao julgador a idéia objetiva do fato probando. As indiretas ou críticas, como as denomina CARNELUTTI, referem-se a outro fato que não o probando e que com este se relaciona, chegando-se ao conhecimento do fato por provar através de trabalho de raciocínio que toma por base o fato conhecido. Trata-se, assim, de conhecimento indireto, baseado no conhecimento objetivo do fato base, "factum probatum", que leva à percepção do fato por provar ("factum probandum"), por obra do raciocínio e da experiência do julgador.

Indício é o fato conhecido ("factum probatum") do qual se parte para o desconhecido ("factum probandum") e que assim é definido por Moacyr Amaral dos Santos:

'Assim, indício, sob o aspecto jurídico, consiste no fato conhecido que, por via do raciocínio, sugere o fato probando, do qual é causa ou efeito.'

Evidencia-se, portanto, que o indício é a base objetiva do raciocínio ou atividade mental por via do qual poder-se-á chegar ao fato desconhecido. Se positivo o resultado, trata-se de uma presunção.

Acrescentem-se, ainda, as palavras de Antônio da Silva Cabral *in* "Processo Administrativo Fiscal", Editora Saraiva, São Paulo, 1993, página 311:

***8. Valor da prova indireta.** Em direito fiscal conta muito a chamada prova indireta. Conforme consta do Ac. CSRF/01-0.004, de 26-10-1979, 'A prova indireta é feita a partir de indícios que se transformam em presunções. Constitui o resultado de um processo lógico, em cuja base está um fato conhecido (indício), prova que provoca atividade mental, em persecução do fato conhecido, o qual será causa ou efeito daquele. O resultado desse raciocínio, quando positivo, constitui a presunção.'*

O fisco se utiliza da prova indireta, mediante indícios e presunções, sobretudo para descobrir omissões de rendimentos ou de receitas.

Maria Rita Ferragut *in* "Evasão Fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação", Revista Dialética de Direito Tributário nº 67 , Editora Dialética, São Paulo, 2001, p. 119/120, bem destaca a força probatória das presunções e indícios, bem como a imperatividade de seu uso na esfera tributária:

Por outro lado, insistimos que a preservação dos interesses públicos em causa não só requer, mas impõe, a utilização da presunção no caso de dissimulação, já que a arrecadação pública não pode ser prejudicada com a alegação de que a segurança jurídica, a legalidade, a tipicidade, dentre outros princípios, estariam sendo desrespeitados.

Dentre as possíveis acepções do termo, definimos presunção como sendo norma jurídica lato sensu , de natureza probatória (prova indiciária), que a partir da comprovação do

fato diretamente provado (fato indiciário), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado), descritor de evento de ocorrência fenomênica provável, e passível de refutação probatória.

É a comprovação indireta que distingue a presunção dos demais meios de prova (exceção feita ao arbitramento, que também é meio de prova indireta), e não o conhecimento ou não do evento. Com isso, não se trata de considerar que a prova direta veicula um fato conhecido, ao passo que a presunção um fato meramente presumido. Só a manifestação do evento é atingida pelo direito e, portanto, o real não tem como ser alcançado de forma objetiva: independentemente da prova ser direta ou indireta, o fato que se quer provar será ao máximo jurídica certo e fenomênicamente provável. É a realidade impondo limites ao conhecimento.

Com base nessas premissas, entendemos que as presunções nada 'presumem' juridicamente, mas prescrevem o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta. Faticamente, tanto elas quanto as provas diretas (perícias, documentos, depoimentos pessoais etc.) apenas 'presumem.

Conclui-se, pois, que é plenamente admissível no processo administrativo fiscal, visando constituir crédito tributário devido, a utilização de indícios e presunções como elementos probantes, uma vez que representam as bases da presunção simples, concluindo-se que em face de indícios veementes no sentido de que o fato jurídico tributário ocorreu, o lançamento deve ser formalizado com a respectiva penalidade estabelecida na lei.

No caso em concreto tem-se como fatos a apresentação por parte da recorrente de informações divergentes ao Fisco Estadual e ao Fisco Federal, a existência de notas fiscais de vendas por ela emitidas que comprovam a obtenção de receitas, a ausência de documentação contábil fiscal, o não atendimento às intimações efetuadas pela fiscalização, o depoimento do Sr. Carlos Donizetti Placidino no qual declara que determinados valores depositados em sua conta corrente correspondem a receitas de vendas da recorrente, a existência de depósitos bancários em contas correntes da empresa, cuja origem não restou comprovada e, por fim, a recusa da recorrente de se manifestar acerca da origem destes depósitos, seja no curso da ação fiscal, na fase impugnatória ou recursal. Estes são fatos incontroversos e devidamente comprovados pela documentação acostada aos autos.

A presunção está em que os valores depositados em suas contas correntes constituem receita da empresa devendo, por conseguinte, serem tributados. Verifica-se que a presunção partiu do fato de a empresa já haver incorrido em diversas infrações acima descritas, e de que valores depositados em conta corrente de pessoa jurídica constituem receita própria da empresa.

É claro que a recorrente poderia ter esclarecido a origem destes depósitos ou comprovado por documentação hábil que tais depósitos não constituíam receita de vendas. Mas não o fez, ao contrário, recusou-se a responder a intimação feita pela fiscalização com este exato objetivo.

Existindo fatos que comprovam que a recorrente vinha deixando de recolher os tributos devidos, bem como prestando informação equivocada à Fazenda Nacional, e existindo depósitos de origem não comprovada em suas contas bancarias é de se presumir, logicamente, que se tratam de receitas de vendas, até mesmo porque não foi apresentado um único documento contábil fiscal sobre as operações da empresa.

Caberia à recorrente, neste caso, apresentar as provas em sentido contrario que pudessem descaracterizar a presunção, muito bem construída e documentada pelo Fisco, o que não ocorreu.

Desconstituir tal presunção sem um único documento para justificar tal desconstituição seria beneficiar o infrator com a sua própria infração, inadmissível sob qualquer juízo.

Quanto ao creditamento dos insumos apontados pela fiscalização como utilizados em seu processo produtivo é de se verificar que já foram considerados pela decisão recorrida em relação aos valores relativos às aquisições de vidros amparadas pelas notas fiscais apresentadas pelos fornecedores, em resposta às intimações da fiscalização e anexadas às fls. 93/102 Anexo I.

Quanto à industrialização que a fiscalização afirma ter a contribuinte realizado quando transformou vidro como em vidro temperado entendo ter restado comprovado o procedimento de industrialização, nos termos do art. 4º, inciso II do RIPI/98, conforme se demonstrará a seguir.

Em primeiro lugar tem-se que no site da empresa na internet está informado por ela própria que o seu objetivo é "industrialização e comercialização de soluções para utilização de vidros temperados na construção civil e decoração de ambientes". Ora se a empresa não pratica processo industrial de transformação de vidro comum em temperado porque informar tal fato aos seus pretensos clientes na internet? Não se encontra qualquer razão lógica que possa justificar tal hipótese.

Em segundo constata-se o fato de a empresa ter importado em 05/07/00, conforme extrato da DI, de fls. 67/69 do Anexo I, forno para tempera de vidro modelo Tamglass dos Estados Unidos. Qual o motivo da realização de tal importação se a empresa não praticasse o processo industrial de transformação de vidro comum em temperado? Também não se encontra resposta lógica, pois nenhuma empresa investe num maquinário específico se não for para utilizá-lo.

Nos cadastros bancários da empresa consta como atividade por ela exercida tempera de vidros e fabricação de outros artefatos de vidro e cristal. Pergunta-se mais uma vez sem se obter resposta lógica: qual o interesse da empresa de declarar a instituições bancarias atividade outra que não a efetivamente realizada por ela?

Voluntariamente a empresa registrou na Junta Comercial do Paraná, em 06/06/2000, sua primeira alteração contratual, retificando a atividade por ela exercida de comércio atacadista de vidros, espelhos e molduras e Box de banheiro para **indústria** e comércio e **beneficiamento de vidros**, espelhos, molduras e Box para banheiros.

Não se consegue visualizar razão outra para tal alteração contratual, senão o fato de a empresa haver passado a exercer atividade industrial de beneficiamento de vidro ao submeter o vidro comum a processo de tempera. O que se coaduna com o fato de ter importado um mês depois forno específico para tal finalidade.

O Sr. Leandro Guimarães, sócio majoritário da empresa (90% das cotas) em depoimento prestado no Inquérito Policial nº 316/02, em tramitação junto à Policia Federal, cópias fls. 63/64 do Anexo I, informou ser o ramo de atividades exercidas pela empresa "a compra e venda de vidros comuns, bem como a mão de obra de tempera, isto é processo de

transformação de vidros comuns em temperados e a revenda destes" acrescendo mais adiante ao seu depoimento que "vidros industrializados não eram adquiridos pela empresa".

O sócio majoritário da recorrente declara que a sua empresa transforma vidro comum em temperado e os revende, o que caracteriza processo de industrialização e que a empresa não comprava vidro industrializado. Entretanto, em seu recurso a empresa, por meio de advogados por ela constituídos, manifesta-se em sentido diametralmente oposto ao afirmar que não pratica qualquer processo de industrialização, apenas corta os vidros que compra e revende-os.

Para infirmar declaração anteriormente prestada pelo seu sócio majoritário de que pratica operação de industrialização deveria a recorrente ter trazido provas cabais que efetivamente comprovasse a inverdade da afirmação por ela própria prestada na figura do seu sócio majoritário, e não o fez.

Os fornecedores de vidros para a recorrente, em atendimento a intimação feita pela fiscalização, forneceram relação e cópias das notas fiscais por eles emitidas quando da venda deste produto para a L. Guimarães & Cia Ltda., que se acham acostadas aos autos às fls. 91/118 do Anexo I, nas quais consta como sendo o produto vendido "vidro comum incolor, cinza, bronze e verde", código tarifário 7005.29.00 e 7005.21.00, alíquota do IPI de 10%.

Isto é fato devidamente comprovado pela fiscalização por meio de documentação hábil – notas fiscais.

Por outro lado os clientes da recorrente, em resposta à intimação feita pela fiscalização, informaram, fls. 119/173 do Anexo I, que adquiriram da L. Guimarães & Cia Ltda. vidros de segurança que consistem em vidros temperados, classificados na TIPI na posição 7007.

O processo de tempera consiste em transformar o vidro comum em vidro, por meio de elevada temperatura, em vidro de qualidade superior com maior resistência térmica e mecânica que a do vidro comum e capacidade de quando sujeito a impacto que ocasione sua quebra transformar-se em pequenas partículas cúbicas ao contrario do vidro comum que se rompe em forma de lascas.

Vejamos do cotejo dos fatos constatados e comprovados pela fiscalização. A empresa declarou em diversas situações (internet, cadastro bancário e Junta Comercial) que tem como atividade a industrialização de vidros comuns em vidros temperados, para tanto adquiriu forno industrial específico para esta atividade, conforme DI anexa aos autos. Declarou em inquérito policial, na figura de seu sócio majoritário que pratica a transformação de vidro comum em temperado e que não adquire vidros industrializados para revenda. Os seus fornecedores comprovam por meio de notas fiscais por eles emitidas que venderam vidro comum para a recorrente e os seus clientes (compradores) afirmam ter adquirido da recorrente vidros temperados.

Ora, a recorrente comprou vidro comum (fato) e vendeu vidro temperado (fato). Como poderia ter feito tal coisa se não tivesse submetido os vidros comuns por ela adquiridos ao processo industrial de beneficiamento, denominado de tempera, se o seu sócio majoritário afirma que a empresa não compra vidro industrializado (temperado)? Impossível pela simples lógica que não se pode vender o que não se possui.

Isto sem se ater ao fato da declaração, do já citado sócio majoritário da empresa, no sentido de que a atividade por ela desenvolvida é a transformação de vidro comum em temperado por meio de processo industrial.

Ademais disto é de se observar que a própria classificação tarifaria do vidro por ela adquirido difere da classificação do vidro por ela vendido, o que comprova não se tratar de mesmo produto.

Assim sendo, não resta duvida de que a contribuinte praticou atividade de industrialização ao transformar vidro comum em vidro temperado, estando portanto sujeita ao pagamento do IPI como contribuinte, sujeito passivo deste imposto.

No que diz respeito à aplicação da multa qualificada tem-se o art 45, inciso II da Lei nº 9430/96 especificamente determina a aplicação da multa de 150% nos casos de falta de destaque do IPI nas notas fiscais e de falta de pagamento do imposto, quando a infração for qualificada, entendida aqui a qualificação quando houver pratica de sonegação, fraude e conluio, conforme estabelecido no art. 450 do RIPI/98.

> *Art. 45. O art. 80 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com as alterações posteriores, passa a vigorar com a seguinte redação:*
>
> ***Art. 80.*** *A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal, a falta de recolhimento do imposto lançado ou o recolhimento após vencido o prazo, sem o acréscimo de multa moratória, sujeitará o contribuinte às seguintes multas de ofício:*
>
> ***I*** *- setenta e cinco por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido ou que houver sido recolhido após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória;*
>
> ***II****- cento e cinqüenta por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido, quando se tratar de infração qualificada.*

É preciso, pois, verificar se no caso concreto houve a pratica qualificadora da infração, ou seja a sonegação, a fraude ou o conluio.

O dolo e o evidente intuito de fraude não foram objeto de pressuposição por parte do Fisco, como deseja fazer crer a recorrente. Diante dos fatos apresentados e exaustivamente descritos neste voto e no trabalho fiscal concluiu-se pela infração praticada pela recorrente, utilizando-se, sim, na constatação desta o indicio e a presunção, plenamente aceitáveis no Direito Tributário.

A conduta dolosa, por sua vez, não pode ser comprovada por documentação, pois está intimamente ligada à finalidade da conduta do agente, ao fim ao qual está relacionada, à vontade intrínseca ao ato praticado pelo agente.

A intenção de alguém não pode ser comprovada por documentos, mas sim pela conseqüência premeditada que os seus atos almejam obter.

Dolo é considerado quando o agente da ação efetivamente quis o seu resultado ou assumiu o risco de o produzir. Ou seja, quando há intenção de produzir o resultado que a sua ação alcançaria.

Verifica-se que toda a conduta do agente reflete o dolo, ou seja, a intenção de obter o resultado que a sua ação acarretaria. Neste sentido razão assiste à decisão recorrida ao afirmar que o intuito de fraude nas ações praticadas pela recorrente tornou-se evidente pela pratica de atos como: ocultar da Administração a ocorrência das saídas de produtos industrializados ao deixar de atender as intimações feitas pela fiscalização para apresentação de livros, registros contábeis fiscais, notas de entrada e saída ou qualquer outra documentação hábil, sob a simples alegação de que tais documentos se deterioraram ou se extraviaram num prazo exíguo de três anos; e que durante três anos a contribuinte emitiu notas fiscais de saída sem destaque do IPI, classificação tarifaria dos produtos vendidos ou descrição precisa que pudesse identificá-los.

Acresça-se aqui mais razões que denotam o intuito de fraude nas ações praticadas pela empresa: declaração de que praticava transformação de vidro comum em vidro temperado, ou seja processo de industrialização; informações divergentes prestadas ao Fisco Estadual e ao Fisco Federal; e recusa de se pronunciar sobre a origem dos valores apontados pela fiscalização como objeto de depósito em suas contas correntes.

Tais praticas só encontram razão de ser no fato de a empresa querer retardar ou impedir o conhecimento por parte do Fisco de fato gerador do imposto.

Diante disto não há duvida de que a intenção do agente é dolosa.

Ademais disto, a conduta da recorrente encontra-se perfeitamente tipificada na Lei nº 4.502/64, art. 71, inciso I, como sendo sonegação:

> *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;*

Da leitura do dispositivo legal supra referido, infere-se que a conduta descrita pela norma exige do sujeito passivo, cumulativamente, os seguintes comportamentos: o dolo, ou seja, a deliberada intenção de obter o resultado que seria o impedimento ou retardamento da ocorrência do fato gerador, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Não foi outra a intenção da recorrente senão a de ocultar, por meio de conduta dolosa, a ocorrência do fato gerador do IPI, diante de uma serie de fatos já descritos anteriormente: ocultar da Administração a ocorrência das saídas de produtos industrializados ao deixar de atender as intimações feitas pela fiscalização para apresentação de livros, registros contábeis fiscais, notas de entrada e saída ou qualquer outra documentação hábil sob a simples alegação de que tais documentos se deterioraram ou se extraviaram num prazo exíguo de três anos; durante três anos a contribuinte emitiu notas fiscais de saída sem destaque do IPI, classificação tarifaria dos produtos vendidos ou descrição precisa que possa identificá-los; declaração de que praticava transformação de vidro comum em vidro temperado, ou seja processo de industrialização; informações divergentes prestadas ao Fisco Estadual e ao Fisco Federal; e recusa de se pronunciar sobre a origem dos valores apontados pela fiscalização como objeto de deposito em suas contas correntes.

A Lei nº 8.137/90, que dispõe sobre os crimes contra a ordem tributaria, no seu art. 1º, inciso II expressamente qualifica a ação praticada pela empresa autuada como sendo crime contra a ordem tributaria:

> *Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:*
>
> *I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;*
>
> *II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;*

Parte da conduta praticada pela recorrente enquadra-se perfeitamente no inciso I do dispositivo legal acima transcrito, quais sejam: recusa de fornecer informações e documentação contábil fiscal à Administração (omissão dolosa); e informação incorreta prestada à SRF em sua DIPJ (declaração falsa).

Outras práticas se enquadram no inciso II, como demonstraremos.

Vejamos no que se constitui a fraude. A Lei nº 4.502/64, no seu art. 72, a define como sendo toda ação ou omissão dolosa que vise impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador de tributo, excluir ou modificar suas características essenciais de modo a reduzir o montante do imposto devido, diferir ou evitar o seu pagamento:

> *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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.*

Tal dispositivo exige do sujeito passivo, cumulativamente, o dolo de obter o resultado almejado, qual seja, o impedimento ou retardamento da ocorrência do fato gerador do tributo, ou a exclusão ou modificação de suas características essenciais com o objetivo de reduzir o imposto devido, evitar ou diferir o seu pagamento.

O que fez a recorrente senão, impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador do IPI com o objetivo se evitar o pagamento do imposto devido. Ou seja, a ação da recorrente encontra-se perfeitamente tipificada no dispositivo legal retrocitado, qual seja, a fraude.

Por sua vez como se deu a pratica da fraude? Pela inserção de elementos inexatos nas notas fiscais por ela emitidas (falta de classificação do produto e descrição precisa que pudesse levar à correta identificação por parte do Fisco).

Desta forma, não há duvida de que a ação praticada pela recorrente constitui sonegação, enquadrada como tal na legislação de vigência, e dita pela lei como sendo um dos crimes contra a ordem tributaria, devendo, por conseguinte, ser aplicada a multa qualificada.

Por sua vez o art. 46 da Lei nº 9430/96 determina expressamente a aplicação de percentual de 225% no caso do inciso II do art. 45 da mesma lei no caso de a contribuinte não atender, no prazo marcado, a intimação para prestar esclarecimentos.

> *Art. 46. As multas de que trata o art. 80 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos.*

Não há duvida que a recorrente se recusou a prestar as informações e os esclarecimentos solicitados pela fiscalização como admite, ela própria em seu recurso, por ter se abrigado no manto do silêncio para que não fosse obrigada a produzir provas contra ela própria.

Ressalte-se aqui que neste caso não se está a falar acerca de informações sobre terceiros, pois que a infração principal diz respeito à falta de recolhimento ou destaque nas notas fiscais do IPI, agravada quando constatada a qualificadora e quando houver recusa na prestação de esclarecimentos solicitados pelo Fisco.

Neste caso específico o legislador está a se referir a informações sobre as próprias atividades da empresa, já que somente ela é responsável pelo recolhimento do imposto e só ela pode dar causa às infrações descritas e tipificadas na norma.

Quanto ao pedido de perícia solicitado denego-o por entender prescindível, já que a exigência fiscal está lastreada em farta e extensa prova documental, cuja análise leva à formação da minha convicção, sem a necessidade de quaisquer outros elementos probatórios.

Diante de todo o exposto, voto no sentido de denegar a perícia solicitada, afastar as preliminares de nulidade, não conhecer da matéria versando sobre a responsabilidade solidária de terceiro imputada pela fiscalização, e, no mérito nego provimento ao recurso nos termos deste voto.

Sala das Sessões, em 12 de setembro de 2005.

NAYRA BASTOS MANATTA