



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.728011/2013-48
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1401-006.839 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 21 de fevereiro de 2024
Recorrente ANV HOLDING - ADMINISTRADORA DE BENS, DIREITOS E PARTICIPACOES SOCIEDADE LIMITADA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2008, 2009

OMISSÃO DE RECEITA - DEPÓSITOS BANCÁRIOS

Caracterizam-se como omissão de receita os valores creditados em conta bancária cuja origem não seja comprovada pelo titular, mediante documentação hábil e idônea.

DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

No caso de tributo sujeito ao lançamento por homologação, havendo pagamento ao menos parcial da obrigação tributário, e não se comprovando a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, decai em cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

LANÇAMENTOS DECORRENTES - CSLL - PIS - COFINS

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual, salvo se houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - ADMINISTRADORES

São solidariamente responsáveis os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica de direito privado apenas pelas obrigações tributárias que se vinculam ou decorram de atos comprovadamente a eles atribuídos e que forem praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

APLICAÇÃO DO ART. 114 § 12º, INC. I DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. DECLARAÇÃO DE CONCORDÂNCIA COM OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA. FACULDADE DO JULGADOR.

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Cláudio de Andrade Camerano, Andre Severo Chaves, Fernando Augusto Carvalho de Souza e Andre Luis Ulrich Pinto.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte /MG, que julgou procedente em parte a Impugnação apresentada pelo contribuinte contra o Auto de Infração de fls. 03/64, lavrado com o objetivo de constituir crédito tributário referente a IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, referentes ao ano-calendário de 2008 a 2009, no valor histórico de R\$ 2.967.132,67, sob a acusação de omissão de receitas apuradas de acordo com a presunção legal do art. 42 da Lei n. 9.430/96.

Tendo tomado ciência acerca do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 893/914) pugnando pela anulação do Auto de Infração na parte em que se refere a receitas cuja origem não foi comprovada, o que fez com base nas seguintes alegações:

- a) Alega que a Fiscalização desconsiderou as operações de mútuo realizadas no ano de 2008, com a empresa Consilux – coligada do Impugnante –, por entender que os valores não se referem a empréstimos, mas a adiantamentos feitos ao sócio Aldo Vendramin, por considerar que não haveria documentos suficientes a demonstrar a operação de mútuo entre o Impugnante a Consilux e por entender que tais valores foram registrados a débito na pessoa do Sr. Aldo;
- b) Que o entendimento da Fiscalização estaria equivocado, em razão de o Sr. Aldo Vendramin ser sócio da empresa Consilux, recebendo valores desta a título de distribuição de lucros, e que o Sr. Aldo, por sua parte, entregava

tais valores em mútuo para a empresa que administrava, no caso o Impugnante;

- c) Que esse fato pode ser verificado em razão da coincidência de data e valor das transferências realizadas, conforme regularmente contabilizado, bem como que ainda que não exista instrumento formalizado entre o Sr. Aldo e o Impugnante, isso não desnatura a avença, já que o contrato de mútuo não se enquadra entre aqueles que exigem formalidades;
- d) Que é de se notar que no MPF 09.1.01.00-2013-01755-5 aberto contra a Consilux para apurar a incidência de IOF nas operações de mútuo com o Impugnante, a auditoria sustenta seu posicionamento no sentido de que não possui relevância a forma pela qual o empréstimo se exteriorize, o que revela uma incongruência da Fiscalização que com relação à Consilux utiliza-se qualquer mínimo elemento para dizer caracterizado o contrato de mútuo e assim exigir o correspondente IOF sobre a operação, enquanto em relação ao Impugnante, entende que não servem os mesmos elementos para caracterizar o mútuo;
- e) Que na atuação do Impugnante não há intuito sonegatório, e que os tributos autuados estão sujeitos ao lançamento por homologação, de modo que pela legislação pátria os deveres de apurar o imposto devido é transferido ao contribuinte, que se vê compelido a contratar o serviço de especialistas para tentar realizar o cumprimento de suas obrigações em meio a um emaranhado de normas que são editadas todos os dias, e isso sem que receba qualquer suporte do Fisco;
- f) Que essa tarefa é das mais complicadas e deve ser levada em conta antes de se imputar qualquer conduta dolosa ao Impugnante, notadamente para aplicar a multa qualificada de que trata o art. 44, inciso I e § 1º da Lei n. 9.430/96 combinados com os arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64;
- g) Que a multa aplicada no lançamento de ofício se consubstancia no fato de que o Impugnante teria supostamente agido dolosamente em omitir suas receitas, "utilizando-se do artifício de não escriturá-las contabilmente"; porém esse fato hipotético não se subsume a nenhuma das hipóteses previstas no § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, de modo que não se pode exigir no presente caso a multa qualificada;
- h) Que ademais, no presente caso não foi praticada qualquer ato comissivo ou omissivo no sentido de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, nem muito menos buscou-se excluir ou modificar suas características, de modo que não se pode falar em fraude ou qualquer outro ato que implique em dolo;
- i) Que o que se viu nos autos, foi a contínua afirmação, por presunção de sonegação do Impugnante sem que fosse comprovado que ele adulterou documentos ou não os forneceu, de modo que a penalidade caso fosse devida não poderia ultrapassar o patamar de 75%;

- j) Que como não há comprovação acerca dos atos dolosos do Impugnante, há dúvida acerca do cometimento da infração, de modo que aplicasse o art. 112 do CTN, que estabelece que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado;
- k) Que o CARF possui jurisprudência consolidada (condensada na sua Súmula 14) segundo a qual a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo;
- l) Que o Sr. Aldo deve ter sua responsabilização pelo crédito tributário excluída, já que ele não participou da materialização do fato gerador, e, portanto, não caracterizou o chamado "interesse comum" de que trata o inciso I do art. 124 do CTN;
- m) Que a responsabilização do Sr. Aldo também não encontra respaldo no inciso III do art. 135 do CTN, vez que não há a menor demonstração de que foram praticados atos com excesso de poder ou infração a lei;
- n) Por fim, alega que devem ser expurgados da autuação, todos os lançamentos de fatos geradores ocorridos até o mês de julho de 2004, pois não poderia a Receita Federal do Brasil constituir crédito tributário abrangido pelo instituto da decadência, posto que transcorrido prazo superior a 5 (cinco) anos entre a data da ocorrência dos fatos geradores e a formalização do lançamento de ofício, que se deu com a ciência do Auto de Infração em 29/07/2009, e que, conforme mencionado anteriormente, não houve no presente caso a existência de dolo, simulação ou fraude, de modo que o prazo decadencial deve seguir o disposto no §4º do art. 150 do CTN.

Posteriormente, a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte /MG, proferiu o Acórdão n.º 02-61.437 (fl. 968/1.002) abaixo ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

OMISSÃO DE RECEITA - DEPÓSITOS BANCÁRIOS

Caracterizam-se como omissão de receita os valores creditados em conta bancária cuja origem não seja comprovada pelo titular, mediante documentação hábil e idônea.

DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

No caso de tributo sujeito ao lançamento por homologação, havendo pagamento ao menos parcial da obrigação tributário, e não se comprovando a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, decai em cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

LANÇAMENTOS DECORRENTES - CSLL - PIS - COFINS

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual, salvo se houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

O percentual da multa de ofício somente será duplicado se estiverem comprovadas as circunstâncias previstas em lei como caracterizadoras de infração qualificada.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - ADMINISTRADORES

São solidariamente responsáveis os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica de direito privado apenas pelas obrigações tributárias que se vinculam ou decorram de atos comprovadamente a eles atribuídos e que forem praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - INTERESSE COMUM

A mera relação de parentesco entre o administrador da empresa e os seus sócios ou acionistas não é o bastante para caracterizar o interesse comum que a legislação exige para justificar a atribuição de responsabilidade passiva tributária a pessoa diferente do contribuinte.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009

PETIÇÃO E DOCUMENTOS JUNTADOS EXTEMPORANEAMENTE

Qualquer petição ou documento deve ser juntado aos autos pelo sujeito passivo dentro do prazo previsto para a apresentação de impugnação, precluindo o direito de o impugnante o fazer em outro momento processual, a menos que: se refira a fato ou a direito superveniente; ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos; ou se demonstre a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior.

Impugnação procedente em parte.

Crédito Tributário Mantido em parte.

Inicialmente, a DRJ sustenta que a contagem do prazo decadencial nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, deve observar duas condições, quais sejam (i) ter havido pagamento ao

menos parcial do tributo devido; e (ii) que não seja comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Não cumprida qualquer uma dessas condições, aplica-se a regra geral do artigo 173 do mesmo CTN.

Com relação ao dolo, entendeu que este restou comprovado apenas com relação aos contratos firmados no ano de 2009, e que no tocante ao crédito tributário relativo a todo o ano-calendário de 2008 a fiscalização não aponta nenhuma circunstância que possa ser caracterizada como dolo, fraude ou simulação. Dessa forma, conclui que a ocorrência de dolo, fraude ou simulação não constitui critério capaz de impedir a aplicação da regra do § 4º do art. 150 do CTN para os fatos geradores ocorridos no ano de 2008.

Com relação à existência de recolhimento, ainda que parcial, dos tributos no ano-calendário de 2008, analisou o banco de dados da Receita Federal, e constatou que apenas houve o pagamento do PIS e da COFINS em relação a julho de 2008, e que não foi verificado nenhum registro de pagamento de CSLL. No tocante ao IRPJ, reconheceu a existência de pagamentos em relação ao primeiro, segundo e terceiro trimestre de 2008.

Dessa forma, reconheceu a decadência do crédito tributário do IRPJ relativo ao primeiro, segundo e terceiro trimestre de 2008, assim como reconheceu a decadência do PIS e da COFINS incidentes no mês de julho de 2008. Com relação aos demais fatos geradores, afastou a alegação de decadência, por entender que o direito do Fisco em constituir o crédito tributário somente se encerraria em 31/12/2013, nos termos do inciso I do art. 173 do CTN.

No mérito, consigna que não há incongruência na lavratura do presente Auto de Infração e no lançamento do IOF contra a Consilux em razão de contratos de mútuo firmados com o contribuinte, já que nenhum dos empréstimos que serviram de base de cálculo do IOF lançado coincide com os que foram considerados não comprovados para efeito da presente imputação de omissão de receita.

Segue afirmando que o Impugnante não determinou quais elementos constantes nos autos comprovariam a idoneidade do procedimento adotado por ele, bem como não juntou qualquer elemento de prova apto a sustentar suas alegações. Esclareceu ainda que todos os elementos trazidos pelo Impugnante em sede de fiscalização foram devidamente considerados, e sobre os créditos cuja origem foi comprovada, a Autoridade Fiscal não efetuou o lançamento, mesmo nos casos em que não foi apresentado nenhum contrato, mas que foi constatada a coincidência dos registros contábeis na mutuante e no mutuário, assim como a coincidência do nome do depositante, dos valores, e das datas, com as informações constantes no extrato bancário.

Ademais, aduziu que a mera apresentação do contrato de mútuo não constitui prova da origem do crédito em conta bancária, em virtude do relacionamento estreito que existe entre os pretensos mutuantes e a mutuária, já que o Sr. Aldo Vendramin é ao mesmo tempo o administrador do Impugnante e o principal sócio e administrador da Consilux. Além disso, as três sócias do Impugnante são membros do núcleo familiar do Sr. Aldo. Logo, um contrato firmado entre essas partes deve ser necessariamente visto como um documento gerado internamente, e semelhante contrato somente tem valor probante caso seja confirmado por outros indícios materiais convergentes e que sejam de preferência de fonte independente.

Analisando os contratos de mútuo apresentados pelo contribuinte, para justificar as receitas objeto da autuação, entendeu que tais contratos seriam inservíveis como meio de prova, já que (i) os recursos que o contribuinte alega estarem relacionados a contratos de firmados entre o ele e o Sr. Aldo Vendramin, no ano de 2009, em verdade foram depositados pela Batavo Cooperativa Agro Industrial, ou pela Cooperativa Mista AW, tanto que o próprio Sr. Aldo não informou na sua declaração de rendimentos a realização de qualquer empréstimo ao Impugnante; (ii) os recursos relacionados aos contratos em que a Consilux figuraria como mutuante, não foram regularmente declarados e contabilizados, tanto na pessoa física como na jurídica, notadamente porque na contabilidade da Consilux esses contratos estão registrados como adiantamento ao Sr. Aldo Vendramin ou até mesmo pagamento de remuneração à mesma pessoa.

De ofício, observou que seria necessário retificar o lançamento, para excluir da base de cálculo dos tributos em questão, o montante da transferência realizada em 23/04/2009, no valor de R\$ 1.000.000,00, que foi confirmado no curso da fiscalização, mas que por equívoco compôs a base de cálculo dos tributos objeto do lançamento.

Com relação à multa qualificada, salienta que apesar de a omissão de receita ter sido apurada por meio da presunção legal prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não há nenhum óbice para a imposição da multa qualificada, já que o artigo 44, § 1º, do mesmo diploma legal dispõe apenas que o percentual de multa estipulado para as infrações simples (75%) será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Além disso, sustenta que o art. 112 do CTN não é aplicável ao caso, já que não existe nenhuma dúvida quanto às circunstâncias materiais da infração, à sua extensão, à conduta do sujeito passivo e à penalidade que lhe seja adequada.

Contudo, entendeu que apenas foram praticados com dolo os atos correspondentes aos créditos discriminados abaixo, todos ocorridos no ano de 2009, de modo que entendeu por manter a multa no patamar de 150% apenas para os tributos vinculados a esses créditos, devendo ser reduzidas ao patamar de 75%, com relação aos fatos correspondentes ao ano-calendário de 2008 e aos demais créditos do ano-calendário de 2009.

DATA	VALOR
27/04/2009	1.006.668,00
27/04/2009	673.887,71
18/05/2009	41.174,91
08/06/2009	289.522,18

Com relação à responsabilidade solidária do Sr. Aldo, entendeu ser ela devida com relação a determinados créditos, já que fundada nas seguintes circunstâncias factuais: a alegação falsa de que alguns dos créditos em conta bancária tiveram origem em empréstimos realizados pelo administrador Sr. Aldo Vendramin e a condição deste de pai de duas das sócias do Impugnante, além de ter exercido a administração da empresa quando as duas ainda eram menores de idade, e também de fazer parte do núcleo familiar da terceira sócia, por compartilhar com ela a mesma residência.

Por fim, aduziu que a responsabilização do Sr. Aldo tem como base o disposto no artigo 135, inciso III, do CTN, a qual é subjetiva e, portanto, demanda a comprovação de que o administrador procedeu com dolo ou culpa na prática de atos que impliquem excesso de poderes

ou com infração à lei, ao contrato social ou a estatuto. Dessa forma, o Sr. Aldo somente pode ser responsabilizado com relação aos tributos decorrentes de tais atos, que no presente caso foram os mesmos créditos em conta bancária mencionados no demonstrativo acima, devendo ser excluída sua responsabilização com relação aos demais fatos.

Ciente da decisão do Acórdão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 1.036/1.056), em que basicamente reitera os argumentos tecidos na defesa, sendo necessário evidenciar os seguintes argumentos:

- a) Que a decisão da primeira instância subjugou a verdade material ou real e implica em cerceamento do direito de defesa do contribuinte, e que o lançamento deve ser revisto e para isso devem ser utilizados todos os meios de provas disponíveis e que se encontram ao seu alcance, não devendo se satisfazer apenas com os elementos que as partes apresentam nos autos.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

Conforme acima relatado, a alegação de preclusão/nulidade é absolutamente genérica e ilógica. Não há um fato concreto que justifique o alegado cerceamento do direito de defesa. Pelo contrário, a decisão da DRJ analisou todos os argumentos, provas, e acolheu parcialmente a manifestação de inconformidade e o contribuinte não dialoga com a decisão recorrida e nada traz para contrapor-la. Desta feita, não acolho a arguição de preclusão/nulidade.

No mais, da análise dos autos é fácil constatar que o Recurso Voluntário apresentado, constitui-se basicamente em reprodução da impugnação cujos argumentos foram detalhadamente apreciadas pelo julgador *a quo*.

Cumprе ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do novo Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023):

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

§ 1º O relator deverá formalizar o acórdão no prazo de quinze dias, contado da movimentação dos autos para essa atividade.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

II - referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.

Da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Assim, , desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida na parte que se aplica:

Voto

Argüição de decadência.

A impugnante, invocando o artigo 150, § 4º, do CTN argüi a decadência do crédito tributário lançado cujo período de apuração tenha sido há mais de cinco anos da data de constituição do lançamento.

A norma invocada pela impugnante estabelece textualmente que:

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

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha

pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

De acordo com a norma supra, a homologação tácita por decurso do prazo de cinco anos contados da data do fato gerador requer que sejam observadas duas condições: que tenha havido pagamento ao menos parcial do tributo devido e de que não seja comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Não cumprida qualquer uma dessas condições, aplica-se a regra geral do artigo 173 do mesmo CTN, segundo a qual a decadência do direito de lançar se dará também em cinco anos, mas agora já não contados da data do fato gerador, mas sim do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou da data da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

No caso presente, a ciência do sujeito passivo se deu em 17.12.2013. Assim, se em tese fosse possível aplicar a regra do § 4º do artigo 150, todo o crédito tributário cujo fato gerador tivesse ocorrido até 16.12.2008 teria sido invalidamente constituído em virtude da decadência. Cumpre, contudo verificar se estão satisfeitas as duas condições referidas no parágrafo anterior.

No que diz respeito à ocorrência de dolo, fraude ou simulação, recorde-se que o fisco imputa a autuada e ao sujeito passivo solidário o cometimento de infração qualificada pelo dolo previsto no artigo 71, inciso I, e artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Em consequência, a multa de ofício foi exigida pelo lançamento no percentual de 150%, conforme cominado pelo §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Contudo, o dolo precisa ser comprovado tanto para elevar o percentual da multa de ofício, como para deslocar a regra de contagem do prazo de decadência do artigo 150 para o artigo 173 do CTN.

De acordo com o termo de verificação fiscal, a circunstância que caracteriza o dolo foi a apresentação pela autuada de instrumentos de contratos de mútuo supostamente firmados entre a autuada e o seu administrador, Aldo Vendramin, com o objetivo de justificar créditos em conta bancária que, em verdade, decorreram de operação distinta, visto que se verificou que os recursos foram fornecidos por terceiros. Ocorre que esses contratos de empréstimos forjados dizem respeito apenas a créditos tributários relativos ao ano de 2009.

Quanto ao crédito tributário relativo a todo o ano-calendário de 2008, a fiscalização não aponta nenhuma circunstância que possa ser caracterizada como dolo, fraude ou simulação. Note-se que, embora no termo de verificação fiscal os autuantes mencionem dois contratos fraudulentos de empréstimos que seriam datados de 2008, em verdade, outros elementos dos autos levam a conclusão diversa. O primeiro desses empréstimos mencionados seria datado de 08.07.2008 e no valor de R\$ 1.000.000,00. Ocorre que, apesar de um crédito em conta bancária nesse mesmo valor e dessa mesma data ter sido discriminado na intimação fiscal para que a autuada esclarecesse sua origem, os autuantes não incluíram esse valor na base de cálculo dos lançamentos efetuados, de modo que eventual fraude a ele associada não produz efeitos sobre os demais créditos cujo período de apuração pertença ao ano-calendário de 2008. Já o segundo desses empréstimos, segundo o termo de encerramento da ação fiscal, seria datado de 27.04.2008 e teria o valor de R\$ 1.006.668,00. Trata-se, porém, de um equívoco, pois em nenhum outro lugar dos autos menciona-se tal empréstimo. E uma vez que um crédito não comprovado de R\$ 1.006.668,00, datado de 27.04.2009, foi efetivamente tributado como omissão de receita, com as mesmas justificativas atribuídas ao suposto crédito datado de 27.04.2008, infere-se que os autuantes quiseram dizer 27.04.2009 quando disseram 27.04.2008.

Enfim, uma vez que os créditos tributários que podem ter sido atingidos pela decadência têm como período de apuração o ano-calendário de 2008, a ocorrência de dolo, fraude ou simulação não constitui critério capaz de impedir a aplicação da regra do artigo 150, § 4º, do CTN.

Examina-se a seguir se houve pagamento de quaisquer dos tributos lançados, a segunda condição necessária para que o prazo de decadência possa ser iniciado com a data do fato gerador.

Segundo informações juntadas aos autos e que foram extraídas dos bancos eletrônicos de dados da Receita Federal, quanto aos períodos de apuração de 2008, consta apenas o pagamento de contribuição para o PIS e de Cofins em relação a julho de 2008.

Nenhum registro de pagamento por documento de arrecadação de IRPJ nem de CSLL foi encontrado. Conforme extrato de Dirf juntado aos autos, porém, quanto ao IRPJ, as fontes pagadoras informaram a retenção de imposto de renda na fonte quanto aos períodos de janeiro, fevereiro, março, junho e julho de 2008. Isso significa que se deve considerar que houve pagamento de IRPJ em relação ao primeiro, segundo e terceiro trimestre de 2008.

Em consequência, cumpre considerar atingido pela decadência apenas o crédito tributário relativo aos seguintes períodos de apuração: no concernente ao IRPJ, o primeiro, segundo e o terceiro trimestre de 2008; e no concernente à Cofins e à contribuição para o PIS, o mês de julho de 2008.

Por outro lado, quanto ao crédito tributário relativo aos demais períodos de apuração no concernente aos lançamentos de IRPJ, Cofins e contribuição para o PIS, assim como a todos os períodos de apuração no concernente ao lançamento de CSLL, não tendo havido pagamento algum, ainda que parcial, a ele se aplica a regra de decadência estabelecida pelo artigo 173 do CTN. O período de apuração mais remoto de todos esses lançamentos é janeiro de 2008. O primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, no caso de janeiro de 2008, é 1º de janeiro de 2009. Logo, em relação a todos esses períodos de apuração quanto aos quais não houve pagamento, é infundado cogitar de decadência no caso de crédito tributário constituído no mais tardar em 31 de dezembro de 2013. Visto que os sujeitos passivos foram cientificados do lançamento em 17 de dezembro de 2013, cumpre rejeitar a arguição de decadência em relação ao crédito tributário cujo período de apuração seja qualquer um dos mencionados neste parágrafo.

Contestação da imputação de omissão de receita por saldo de credor de caixa

A fiscalização, depois de examinar os extratos de contas bancárias da atuada mantidas no Banco Safra e no Banco Bradesco, intimou-a a comprovar a origem dos créditos que especificamente discriminou no termo de intimação cuja cópia se acha a folhas 346 a 349.

A atuada, quanto aos créditos de maior valor, alegou que se tratava de empréstimos concedidos, ou por outra pessoa jurídica, a Consilux, ou por seu próprio administrador, Aldo Vendramin. A fiscalização, após avaliar as alegações e documentos apresentados pela atuada e também depois de colher informações e documentos em diligência realizada na Consilux, concluiu que alguns dos empréstimos alegados de fato comprovavam a origem dos créditos questionados, mas também que muitos outros continuavam sem prova.

Quanto a estes e também quanto a outros em relação aos quais a atuada não apresentou nenhuma comprovação nem justificativa e se limitou a requerer às instituições financeiras novas informações a seu respeito, a fiscalização concluiu que caracterizavam omissão de receita, nos termos do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

A impugnante, primeiramente, objeta que o procedimento fiscal seria incoerente, porque a fiscalização, paralelamente, teria efetuado lançamento contra a Consilux para dela exigir o imposto incidente sobre operações de crédito (IOF) em virtude dos mesmos empréstimos que não considerou comprovados.

Tal objeção, contudo, não pode ser acatada. A impugnante não comprova suas alegações. E em verdade, examinando-se o lançamento de IOF referido, observa-se que nenhum dos empréstimos que serviram de base de cálculo do IOF lançado coincide com os que foram considerados não comprovados para efeito da presente imputação de omissão de receita.

Com efeito, os empréstimos abrangidos pelo lançamento de IOF ou foram completamente diferentes dos que aqui se trata, seja por não coincidirem em datas nem em valores, seja por terem sido concedidos a pessoas físicas ou jurídicas diversas, ou foram acatados como comprovados e não caracterizaram omissão de receita. Note-se ainda que na presente ação fiscal, a fiscalização constatou que alguns dos empréstimos quanto aos quais à atuada foi atribuída a condição de mutuária, na verdade foram feitos ao seu administrador, Aldo Vendramin. Com respeito especificamente a estes últimos, embora eles não comprovem a origem dos créditos na conta bancária da atuada, eles continuam a caracterizar uma operação de crédito sujeita ao IOF.

Em seguida, a impugnante alega que os elementos dos autos demonstrariam que existe origem e fundamento para todas as receitas que o fisco considerou omitidas, acrescentando que todos os valores foram declarados e regularmente oferecidos à tributação tanto na pessoa física quanto nas pessoas jurídicas.

Entretanto, a impugnante não discrimina que elementos dos autos são esses que, especificamente, comprovariam a regularidade do procedimento da atuada. E, em verdade, é infundado argumentar que geraram alguma tributação os créditos em conta bancária dos quais se pretendeu dar como origem a obtenção de empréstimos. Em se tratando de IRPJ, CSLL, Cofins e contribuição para o PIS, a mera tomada de empréstimo não constitui fato gerador tributário. Note-se ainda que a impugnante não fez juntar às suas alegações nenhum elemento de prova, exceto o parecer que se acha a folhas 915 a 917, o qual é apreciado mais adiante neste voto. Por outro lado, diferentemente do que alega a impugnante, os documentos, provas e informações reunidos pela fiscalização, conforme se demonstra mais adiante neste voto, na realidade, certificam que houve a omissão de receita imputada.

Em realidade, foram acatados como prova pela fiscalização todos os elementos contidos nos livros e documentos da atuada a que o fisco teve acesso durante a ação fiscal e que realmente tinham capacidade de comprovar a origem dos créditos em conta bancária. Ao contestar o lançamento, a impugnante nada acrescenta a essa gama de documentos comprobatórios, salvo um curto parecer elaborado por uma contabilista e que é apreciado mais adiante neste voto.

A tabela adiante resume o resultado da análise da documentação e das informações obtidas com a investigação fiscal da movimentação bancária da atuada. Nela estão discriminados individualmente todos os créditos bancários cuja origem a atuada foi intimada a comprovar e a justificativa fiscal dada para considerar comprovada ou não a origem do crédito. A tabela contém também a conclusão a que se chega no presente julgamento como conseqüência do confronto entre as motivações e alegações de ambas as partes em litígio e os elementos constantes dos autos. Uma vez que, com respeito a provas, a impugnante nada acrescenta ao trabalho realizado pela fiscalização, as conclusões deste voto em geral coincidem com as dos autuantes, com as exceções e ressalvas indicadas na própria tabela.

(...)

Observa-se na tabela supra que a fiscalização acatou as alegações de que determinados créditos em conta bancária foram fruto da obtenção de empréstimos somente quando houvesse concordância entre todas as fontes de informações vinculadas a todas as partes envolvidas. Assim, não bastava a apresentação do contrato de mútuo, mas também se julgou necessário que a contabilidade tanto do mutuante como do mutuário registrasse a mesma operação, assim como que ficasse comprovado que o crédito em conta bancária fora feito pelo mutuante indicado no contrato.

Por sinal, frise-se que a fiscalização considerou comprovados até mesmo créditos que se originaram de empréstimos quando não foi apresentado nenhum contrato, desde que fossem coincidentes os registros contábeis na mutuante e no mutuário, e desde que o nome do depositante e os valores e datas coincidissem com o constante no extrato bancário.

Contudo, nos casos em que não se observasse tal convergência nem coincidência, a fiscalização acertadamente recusou a alegação de que se tratava de empréstimos, ainda que os respectivos contratos de mútuos tivessem sido apresentados.

No presente caso, a mera apresentação do contrato de mútuo não constitui prova da origem do crédito em conta bancária, em virtude do relacionamento estreito que existe entre os pretensos mutuantes e a mutuária, isto é, a autuada. Ocorre que os empréstimos teriam sido tomados ou da Consilux, ou de Aldo Vendramin. Pois bem, Aldo Vendramin é ao mesmo tempo o administrador da autuada e o principal sócio e também administrador da Consilux. Além disso, as três sócias da autuada são membros do núcleo familiar de Aldo Vendramin, pois compartilham com ele o mesmo endereço e duas delas são suas filhas que eram menores de idade ao tempo dos fatos geradores do crédito tributário lançado. Em consequência, um contrato firmado entre essas partes deve ser necessariamente visto como um documento gerado internamente. Semelhante contrato somente tem valor probante caso seja confirmado por outros indícios materiais convergentes e que sejam de preferência de fonte independente.

Por essa razão, tampouco se aceita como prova em favor da autuada o parecer contábil que ela fez juntar a folhas 915 a 917. Ao contrário da conclusão da parecerista, as divergências encontradas entre os termos desses contratos e as informações extraídas dos registros contábeis e dos extratos bancários tornam imprestáveis como provas aqueles contratos de mútuo.

Saliente-se que no, caso de uma série de contratos de mútuo que supostamente teriam sido firmados entre a autuada e Aldo Vendramin, apresentados com o intuito de justificar ingressos em conta bancária no ano de 2009, a fiscalização demonstra que na verdade os recursos provieram de fontes inteiramente diversas. Os extratos bancários e a própria contabilidade comprovam que, em verdade, os respectivos montantes foram depositados na conta bancária da autuada ou pela Batavo Cooperativa Agro Industrial, ou pela Cooperativa Mista AW. Portanto, a confecção e a apresentação de tais contratos caracterizam não só omissão de receita, mas uma infração tributária dolosa, qualificada pela fraude.

Diferentemente do que alega a impugnante, quanto aos contratos de mútuo dos quais se alega que a Consilux seria a mutuante, ainda que haja coincidência de data de valor, não houve regular declaração e contabilização, tanto na pessoa física quanto na pessoa jurídica. A coincidência de data e valor é pouco significativa no presente caso, visto que esses contratos devem ser considerados como documentos gerados internamente pelas razões já explicadas. E não se pode falar em contabilização regular nas pessoas jurídicas envolvidas, uma vez que na contabilidade da Consilux esses contratos estão registrados como adiantamento a Aldo Vendramin ou até mesmo pagamento de remuneração à mesma pessoa.

Similarmente, no caso dos contratos de mútuo dos quais Aldo Vendramin seria o mutuante, apresentados com o intuito de justificar ingressos bancários ocorridos em

2009, tampouco se pode falar em declaração nem contabilização regular, visto que os extratos bancários e a contabilidade da atuada comprovam que os depósitos foram feitos por pessoas jurídicas inteiramente diversas. Além disso, na declaração de rendimentos da pessoa física, o sr. Aldo Vendramin tampouco informou ter realizado em 2009 qualquer empréstimo novo para a atuada.

Ainda que a legislação não prescreva expressamente uma forma estrita nem requisitos formais indispensáveis para a validade dos contratos de mútuos entre pessoas e entes regidas pelo direito privado, o registro em cartório de tais contratos emprestar-lhe-ia mais credibilidade, sobretudo em casos similares aos da atuada, em que todas as partes envolvidas estão intimamente relacionadas e até se confundem. O registro em cartório, ao menos, daria certeza quanto à data e os termos do contrato, embora nada ainda pudesse certificar acerca de sua efetiva realização. É nesse contexto que se devem entender as observações dos autuantes acerca da necessidade de registro em cartório para a aceitação dos contratos de mútuos como prova efetiva da origem de um ingresso de recursos em conta bancária. Se as partes fossem realmente independentes entre si, o registro em cartório seria uma medida supérflua.

Por outro lado, ressalve-se que a fiscalização acatou a alegação de empréstimo como prova da origem do crédito em conta bancária até mesmo quando nenhum instrumento de contrato foi apresentado, nos casos em que havia outros indícios materiais que comprovavam a operação, tais como, a coincidência das informações constantes nos extratos bancários e nos registros contábeis de ambas as partes envolvidas.

A impugnante, alegando a existência de instrumentos escritos e regularmente contabilizados, contesta a imputação fiscal do cometimento de infração qualificada pela fraude. Contudo, conforme demonstrado nos parágrafos anteriores, são deficientes e falhas tanto a escrituração como a documentação que a atuada apresentou com o propósito de atribuir uma origem para os créditos em sua conta bancária. No caso específico dos instrumentos de contratos de mútuo que teriam sido firmados em 2009 entre a atuada e Aldo Vendramin, sua apresentação como justificativa dos créditos bancários caracterizaram fraude, visto que os extratos bancários e a contabilidade da atuada comprovam que tais créditos, em verdade, tiveram como origem depósitos realizados pela Cooperativa Batavo e pela Cooperativa Mista AW.

É igualmente vã a tentativa da impugnante de alegar em seu favor a ação fiscal que resultou na cobrança de IOF da Consilux pela realização de operações de crédito.

Conforme já salientado em parágrafos anteriores, as operações que deram ensejo ao lançamento de IOF não coincidem nem têm relação com os fatos geradores ora em discussão neste processo.

Embora conteste as exigências fiscais em sua totalidade, a impugnante limita-se a apresentar argumentos apenas em relação à comprovação da origem dos créditos em conta bancária que a atuada intentou comprovar alegando que seriam decorrentes de empréstimos efetuados pela Consilux ou pelo administrador Aldo Vendramin. Quanto aos demais créditos, que se acham discriminados na tabela de páginas precedentes, a impugnante não se pronuncia. Durante a ação fiscal, conforme indicado na mesma tabela, alguns desses créditos foram considerados comprovados pela fiscalização, seja porque se verificou que a receita a eles correspondente havia sido tributada, seja porque se verificou que resultaram de operação que não caracterizava receita. Em face do silêncio da impugnante quanto ao restante desses créditos, fica caracterizada a presunção legal de omissão de receita.

Ainda com respeito à tabela em que se discriminam todos os créditos questionados pela fiscalização, cumpre corrigir um equívoco do lançamento. O crédito datado de 23.04.2009, efetuado na conta mantida no Bradesco, no valor de R\$ 1.000.000,00, é considerado comprovado no termo de encerramento da ação fiscal, em virtude de a escrituração da Consilux confirmar a realização de empréstimo para a atuada. Não

obstante, ao determinar a base de cálculo e os períodos de apuração dos tributos lançados, a fiscalização incluiu o montante em questão. Logo, o sujeito passivo deve ser exonerado das exigências fiscais correspondentes a esse crédito.

Arguição de ausência de intuito sonegatório e reflexos

A subseção da impugnação intitulada “Ausência de intuito sonegatório e reflexos” tem um conteúdo diverso do que seu título sugere. Na verdade, a impugnante nela se dedica a protestar genericamente contra as normas legais e infralegais que regulamentam a apuração e o pagamento dos tributos lançados por homologação.

Todavia, as arguições da impugnante não vingam nesta instância de julgamento, pois se dirigem contra a própria legislação em vigor. Quanto a esse aspecto, a impugnação não aponta nenhuma ilegalidade da autoridade fiscal na feitura do lançamento, restringindo-se a se queixar de que as normas tributárias transferem para os contribuintes e para os contadores contratados por eles os encargos formais e administrativos de apurar e recolher os tributos lançados por homologação.

Uma vez que as obrigações acessórias e o dever de antecipar-se à autoridade fiscal na apuração e no pagamento dos tributos lançados por homologação estão expressamente previstos na legislação em vigor, acatar a arguição da impugnante implica desrespeitar a legislação em vigor, a pretexto de que seria incompatível com norma de hierarquia superior. Contudo, para a autoridade administrativa constitui um dever funcional dar cumprimento à legislação em vigor, a não ser nas exceções categoricamente previstas na própria legislação. Não é o caso da matéria suscitada pela impugnante.

Acrescente-se que o ônus resultante do dever estabelecido pelas normas em causa não fornece aos sujeitos passivos do presente lançamento nenhuma escusa válida para as infrações que lhe são imputadas, nem muito menos pode ser motivo de os eximir para as multas que lhe foram impostas em razão delas. Nenhuma norma legal prescreve tratamento diferente para os contribuintes sujeitos aos lançamentos por homologação no que diz respeito às multas e aos graus de sua culpabilidade na eventualidade do cometimento de alguma infração.

Contestação da imposição da multa no percentual de 150%

Na visão da impugnante, não cabe aplicar a multa de ofício no percentual de 150%, uma vez que não estaria comprovado que as infrações foram cometidas dolosamente. Assim, não teria havido sonegação, fraude nem conluio, circunstâncias qualificadoras da multa de ofício, conforme previsto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Contudo, a arguição da impugnante é apenas parcialmente procedente. É certo que a fraude, a sonegação ou o conluio são circunstâncias qualificadoras da infração tributária e, por definição legal, qualquer uma dessas figuras implica uma ação ou omissão dolosa do contribuinte. Por isso, para que resulte na qualificação da multa ou na alteração da regra legal do termo inicial da decadência, é necessário que esteja cabalmente demonstrada pela fiscalização. Além disso, a circunstância qualificadora não pode ser generalizada nem estendida automaticamente às demais infrações apuradas numa mesma ação fiscal, sem que se demonstre algum vínculo ou relação de causa e efeito entre elas.

No caso dos autos, ao contrário do que argumenta a impugnante, existem provas efetivas de dolo, embora elas digam respeito apenas a alguns dos créditos bancários questionados pela fiscalização. Trata-se dos créditos em conta bancária, ocorridos em 2009, quanto aos quais a autuada e seu administrador apresentaram, no intuito de os justificar, instrumentos de contratos de mútuo que foram comprovadamente fraudados, visto que em verdade os créditos bancários em questão resultaram de depósitos realizados por pessoas diversas. Essa apresentação deliberada de documentos que não correspondem à operação de fato realizada configura tanto a fraude como a sonegação a

que se referem os artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964, pois consistiu numa conduta que pode ser descrita como ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; ou como ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento. Logo, em relação ao crédito tributário decorrente da não comprovação da origem desses créditos, a multa cabível é de 150%.

Por outro lado, esses contratos de empréstimos forjados dizem respeito apenas a créditos tributários relativos ao ano de 2009. Quanto ao crédito tributário relativo a todo o ano-calendário de 2008, a fiscalização não aponta nenhuma circunstância que possa ser caracterizada como dolo, fraude ou simulação. Note-se que, embora no termo de verificação fiscal os autuantes mencionem dois contratos fraudulentos de empréstimos que seriam datados de 2008, em verdade, outros elementos dos autos levam a conclusão diversa. O primeiro desses empréstimos mencionados seria datado de 08.07.2008 e no valor de R\$ 1.000.000,00. Ocorre que, apesar de um crédito em conta bancária nesse mesmo valor e dessa mesma data ter sido incluído na intimação fiscal para que a autuada esclarecesse sua origem, os autuantes não incluíram esse valor na base de cálculo dos lançamentos efetuados, de modo que eventual fraude a ele associado não produz efeitos sobre os demais créditos cujo período de apuração pertença ao ano-calendário de 2008. Já o segundo desses empréstimos, segundo o termo de encerramento da ação fiscal, seria datado de 27.04.2008 e teria o valor de R\$ 1.006.668,00.

Trata-se, porém, de um equívoco, pois em nenhum outro lugar dos autos menciona-se tal empréstimo. E uma vez que um crédito não comprovado de R\$ 1.006.668,00, datado de 27.04.2009, foi efetivamente tributado como omissão de receita, com as mesmas justificativas atribuídas ao suposto crédito datado de 27.04.2008, infere-se que os autuantes quiseram dizer 27.04.2009 quando disseram 27.04.2008.

E mesmo quanto a 2009, apenas os créditos discriminados na tabela abaixo foram objeto da fraude ou sonegação a que se refere o parágrafo anterior

(...)

Uma vez que os contratos mencionados na tabela supra não se vinculam necessariamente aos demais créditos cuja origem não foi comprovada, a sonegação, fraude e o dolo em relação a estes não se considera comprovada apenas por terem sido observadas naqueles outros. Daí se segue também que a multa de ofício cabível no lançamento do crédito tributário correspondente aos demais créditos cuja origem não foi comprovada é a prescrita para a infração simples, ou seja, no percentual de 75%.

Apesar de a omissão de receita ter sido apurada por meio da presunção legal prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não há nenhum óbice para a imposição da multa qualificada. O artigo 44, § 1º, do mesmo diploma legal, ao cominar a multa qualificada no percentual de 150% não restringe a sua aplicação às hipóteses em que a autoridade fiscal não recorre a nenhuma das previsões legais de omissão de receita; dispõe apenas que o percentual de multa estipulado para as infrações simples (75%) será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Isso significa que não é a espécie de infração nem a forma de sua apuração pelo fisco que determina o percentual aplicável da multa, mas sim a conduta do infrator. Quando sua ação ou omissão for dolosa e se enquadrar como sonegação, fraude ou conluio descritos na Lei nº 4.502, de 1964, caberá a multa qualificada no percentual de 150%.

A impugnante postula que seja aplicado em favor dos sujeitos passivos o disposto no artigo 112 do CTN. Contudo, no presente caso não cabe aplicação dessa norma, visto que ela somente tem lugar quando a autoridade se defronta com dúvida à capitulação

legal do fato; à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação. Excluída a fração do crédito tributário em relação à qual é indevida a qualificação da multa, conforme demonstrado nos parágrafos anteriores, não existe nenhuma dúvida quanto às circunstâncias materiais da infração, à sua extensão, à conduta do sujeito passivo e à penalidade que lhe seja adequada. Daí se segue que a postulação da impugnante se revela infundada.

Portanto, cumpre rejeitar a pretensão da impugnante de que a multa seja reduzida a 75% por se tratar de omissão de receita apurada com base em presunção legal.

Contestação da sujeição passiva solidária

Ao enquadrar o impugnante como sujeito passivo solidário, os autuantes, apresentaram a motivação resumida nos itens que se seguem.

Aldo Vendramin, como administrador da ANV Holding, realizou supostos empréstimos com a própria empresa administrada dando uma certa legalidade à entrada de recursos nas contas correntes bancárias da fiscalizada. Para tanto, apresentou diversos contratos de mútuos nos quais aparece como mutuante, e como mutuária a ANV Holding. Constataram-se situações em que, apesar de aparecer registro com histórico de receita, foi justificada a entrada desses recursos como mútuos. Por exemplo: o valor de R\$ 1.006.668,00 foi lançado na contabilidade da ANV no dia 27/04/2008 como tendo origem a Batavo Cooperativa Agroindustrial, mas em resposta a fiscalização, foi justificado como contrato de mútuo com Aldo Vendramin.

Também como na qualidade de sócio-administrador da Consilux simulou contrato de empréstimos com a fiscalizada, a exemplo do valor de R\$ 1.000.000,00, lançado em 08/07/2008. Para este valor não foram localizados registros contábeis na Consilux como empréstimo. Porém, com valor e data coincidentes da operação, foi registrado no histórico contábil como retirada. Portanto, não ficou provada a operação de empréstimo.

Além disso, Aldo Vendramin, na qualidade de administrador da ANV Holding e ao assumir a responsabilidade sobre ela, não poderia ter permitido a entrada de recursos na empresa sem o seu real lastro produzindo, para fins de caracterização do fato gerador da obrigação tributária principal, todos os efeitos legais, do contrário estaria agindo contra o contrato social da própria ANV.

Aldo Vendramin é pai das sócias Victoria Vendramin e Beatrice Vendramin, as quais eram menores nos períodos de ocorrência do fato gerador (2008 e 2009). Ainda, segundo o contrato social, a outra sócia, Claudine Vendramin, além das duas sócias citadas anteriormente, moram no mesmo endereço residencial do administrador não sócio, Aldo Vendramin, o que leva a acreditar que se trata de uma unidade familiar. Logo, fica provado o total interesse de Aldo Vendramin em que a ANV Holding recolha a menor quantidade de tributos possível, sendo ele direta ou indiretamente beneficiado.

Portanto, foi lavrado o Termo de Declaração de Sujeição Passiva Solidária em nome do administrador não sócio, Sr. Aldo Vendramin, com fundamento no artigo 124, inciso I, e no artigo 135, inciso III, ambos do CTN.

Já a impugnante objeta que Aldo Vendramin devia ser excluído do pólo passivo da obrigação tributária, uma vez que a responsabilização fundada no artigo 124, inciso I, do CTN requer a participação do sujeito passivo na materialização do fato gerador, ou que ele tenha relação pessoal e direta com o fato gerador. E acrescenta, quanto à responsabilização baseada no artigo 135, III, que sua aplicação ao caso em julgamento não é possível, visto que não haveria demonstração da prática de atos com excesso de poder ou infração de lei.

Não obstante, a impugnação é apenas parcialmente procedente.

A imputação de responsabilidade passiva se funda nas seguintes circunstâncias factuais: a alegação falsa de que alguns dos créditos em conta bancária tiveram origem em empréstimos realizados pelo administrador Aldo Vendramin e a condição deste de pai de duas das sócias da atuada, de ter exercido a administração da empresa quando as duas ainda eram menores de idade, e também de fazer parte do núcleo familiar da terceira sócia, por compartilhar com ela a mesma residência.

A alegação falsa de empréstimo está bem demonstrada nos autos, visto que os extratos bancários e a contabilidade da atuada revelam que o ingresso dos respectivos recursos na conta bancária da atuada se deu em virtude de depósito feito por duas pessoas jurídicas independentes do administrador Aldo Vendramin, a saber, duas cooperativas agrícolas. Contudo, já se acha também explanado neste voto que a alegação desses empréstimos forjados diz respeito não a todos os créditos cuja origem não foi comprovada, mas a apenas quatro deles, os quais estão especificados na subseção precedente deste voto. Como os demais créditos cuja origem não é comprovada não guardam nenhum vínculo nem relação de causa e efeito com os quatro que foram forjados, não se pode estender àqueles as conclusões e conseqüências associadas a estes.

Ressalve-se que, embora no termo de verificação fiscal os autuantes mencionem dois contratos fraudulentos de empréstimos que seriam datados de 2008, em verdade, outros elementos dos autos levam à conclusão de que tais contratos estão associados a ingressos de recursos que ocorreram apenas em 2009. O primeiro desses empréstimos mencionados seria datado de 08.07.2008 e no valor de R\$ 1.000.000,00. Ocorre que, apesar de um crédito em conta bancária nesse mesmo valor e dessa mesma data ter sido incluído na intimação fiscal para que a atuada esclarecesse sua origem, os autuantes não incluíram esse valor na base de cálculo dos lançamentos efetuados, de modo que eventual fraude a ele associada não produz efeitos sobre os demais créditos cujo período de apuração pertença ao ano-calendário de 2008. Já o segundo desses empréstimos, segundo o termo de encerramento da ação fiscal, seria datado de 27.04.2008 e teria o valor de R\$ 1.006.668,00. Trata-se, porém, de um equívoco, pois em nenhum outro lugar dos autos menciona-se tal empréstimo. E uma vez que um crédito não comprovado de R\$ 1.006.668,00, datado de 27.04.2009, foi efetivamente tributado como omissão de receita, com as mesmas justificativas atribuídas ao suposto crédito datado de 27.04.2008, infere-se que os autuantes quiseram dizer 27.04.2009 quando disseram 27.04.2008.

Quanto ao fato de Aldo Vendramin ser administrador de empresa cujas sócias são membros de núcleo familiar, essa circunstância por si só não constitui motivação para o enquadrar como sujeito passivo solidário. Essa informação apenas seria relevante caso Aldo Vendramin tivesse ocultado ou tentado ocultar seus vínculos com as sócias ou se tirou ou tentou tirar proveito de sua condição, ou ainda que tivesse desrespeitado o princípio da separação patrimonial entre a pessoa jurídica e as pessoas físicas que são delas sócias ou acionistas. No entanto, a fiscalização não alega nem muito menos prova nenhuma dessas irregularidades.

Embora o artigo 124, inciso I, do CTN, disponha que são solidariamente responsáveis as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, da condição de administrador da pessoa jurídica pertencente a suas filhas ou familiares não se deriva automaticamente essa responsabilidade, enquanto tal pessoa atuar como mero representante de seus familiares. Assim, convém reiterar, para que haja responsabilização requer-se que fique comprovado que os limites dessa representação foram rompidos, seja pela obtenção de vantagem pessoal, seja por desrespeito ao princípio da separação patrimonial. Não houve tal comprovação.

Por outro lado, ao contrário do que alega a impugnante, a comprovação de que houve alegação de empréstimos fictícios por parte da administração da empresa é o bastante para responsabilizar Aldo Vendramin por força do disposto no artigo 135, inciso III, do CTN.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, por meio do Parecer PGFN/CRJ/CAT n.º 55, de 2009, analisou extensivamente, em seus vários aspectos, a responsabilidade tributária de que trata o artigo 135 do CTN, tirando dessa análise as seguintes conclusões, textualmente:

58. Enfim, restou consolidada a doutrina da responsabilidade tributária subjetiva dos administradores.

59. A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de “infração de lei” (= ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa).

Logo, se a lei e a jurisprudência não separaram as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfaz a hipótese do art. 135 do CTN. Em verdade, o Direito Tributário preocupa-se com a externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a persecução do dolo; basta a culpa.

60. Podemos enumerar aqui as conclusões gerais decorrentes da doutrina da responsabilidade subjetiva dos administradores, na forma da jurisprudência hoje pacificada do Superior Tribunal de Justiça:

- a) O sócio que não possui poderes de gerência não responde pelas obrigações tributárias da sociedade;
- b) O administrador não responde pelas obrigações tributárias surgidas em período em que não detinha os poderes de gerência;
- c) A mera ausência de recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica não pode ser atribuída ao administrador, não respondendo este em razão desse mero inadimplemento da sociedade;
- d) O administrador só é responsável por atos seus que denotem infração à lei ou excesso de poderes, como, por exemplo, a sonegação fiscal (que é ilícito punível inclusive penalmente) ou a dissolução irregular da sociedade;
- e) O ato ilícito ensejador de responsabilidade tributária pode ser tanto culposo quanto doloso;
- f) A prova da prática de ato ilícito por parte do administrador compete à Fazenda Pública (salvo normas especiais probatórias, como a relativa à CDA).

De acordo com o parecer supra, a responsabilidade dos administradores instituída pelo artigo 135 do CTN é subjetiva. Isso significa que, com o fito de responsabilizar o administrador da pessoa jurídica pelo crédito tributário constituído, não basta à Fazenda Pública comprovar que houve ilícito tributário. Deverá comprovar também que o administrador procedeu com dolo ou culpa na prática de atos que impliquem excesso de poderes ou infração de lei, de contrato social ou de estatuto. A mera falta de pagamento de tributo, por si só, não é a infração de lei a que se refere o artigo 135 do CTN, de modo que não se considera suficiente para justificar a responsabilização do administrador.

O artigo 135, inciso III, do CTN dispõe que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado 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. Interpretando-se o teor da lei à

luz dos comentários dos parágrafos precedentes, conclui-se que a infração de lei tributária que se faça intencionalmente é requisito necessário e suficiente para que haja a responsabilização do administrador da pessoa jurídica. Uma vez que se acha comprovado que, no caso dos créditos em conta bancária cuja origem se pretendeu comprovar com empréstimos fictícios, a infração foi praticada dolosamente. Logo, encontra-se justificada a inclusão de Aldo Vendramin no polo passivo da obrigação tributária associada a tais créditos.

Em suma, acata-se parcialmente a arguição da impugnante, para restringir a responsabilidade solidária de Aldo Vendramin pelo crédito tributário resultante da falta de comprovação da origem dos seguintes créditos em conta bancária:

(...)

Adiante neste voto demonstram-se os ajustes cabíveis no crédito tributário em virtude do decidido nesta subseção.

Autos de infração de contribuição para o PIS, Cofins e CSLL

A impugnante não suscitou nenhuma questão que diga respeito especificamente a esses autos de infração, mas apresentou uma contestação genérica, dando a entender que suas objeções dirigiam-se a todos os lançamentos integrantes do processo.

Tampouco se nos afigura que, em face das particularidades de cada lançamento, haja aspecto ou ponto do lançamento que requeira revisão de ofício ou consideração específica por parte desta autoridade julgadora, com a ressalva do acatamento parcial da arguição de decadência, que repercute diferentemente em cada lançamento.

Por outro lado, os autos de infração de contribuição para o PIS, Cofins, IRRF e CSLL compartilham com o de IRPJ os mesmos fundamentos de fato.

Assim, deve-se estender o mesmo julgamento do auto de infração de IRPJ às exigências dos outros autos de infração. Com efeito, o decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual, salvo quando houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

Demonstração dos ajustes no crédito tributário em virtude do decidido neste voto

As tabelas e as observações adiante demonstram os ajustes que se devem fazer, em virtude do decidido neste voto, no crédito tributário dos lançamentos de IRPJ, da CSLL, da Cofins e da contribuição para o PIS.

Recorde-se que os ajustes cabíveis no crédito tributário são decorrentes das seguintes conclusões deste voto:

- a) no momento em que formalizado o lançamento, já estava decaído o crédito tributário que teve como período de apuração o primeiro, o segundo e o terceiro trimestre de 2008, no caso do IRPJ; e o mês de julho, no caso da Cofins e da contribuição para o PIS; já no caso da CSLL, nenhum período de apuração foi atingido pela decadência;
- b) a fiscalização expressamente considerou comprovada a alegação de empréstimo apresentada para comprovar a origem do ingresso em conta bancária no montante de R\$ 1.000.000,00, datado de 23.04.2009, mas por equívoco incluiu o respectivo valor na determinação da receita omitida; quanto ao lançamento de todos os tributos, esse valor deve ser excluído da base tributável de abril de 2009 e do segundo trimestre do mesmo ano-calendário;
- c) apenas em relação aos valores indicados na tabela abaixo está comprovada nos autos a circunstância qualificadora da multa de ofício, de modo que nos demais casos o seu

percentual deve ser reduzido a 75%; pela mesma razão, a responsabilidade do sujeito passivo solidário fica limitada ao crédito tributário associado a esses mesmos valores.

Pelo acima exposto, nego provimento ao recurso quanto as alegações de decadência.

Da análise dos fatos vê-se que a questão é eminentemente fática e documental, e a recorrente permanece com alegações genéricas e não enfrenta concretamente o detalhado trabalho fiscal, bem como a análise perpassada pela DRJ que detalhou as razões para não acolhimento dos documento apresentados.

Em verdade, até discordaria parcialmente dos fundamentos adotados pela DRJ para fins de desoneração da multa qualificada, que não foram submetidos a Recurso de Ofício. Entretanto, na parcela mantida não há reparos a serem feitos na decisão recorrida e o contribuinte não dialoga com a mesma, simplesmente repete suas razões de mérito defendendo a validade de supostos mútuos escancaradamente simulados.

Outrossim, o contribuinte teve oportunidade de comprovar a origem das despesas e assim não o fez.

Desta feita, nos termos da faculdade garantida pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do novo Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023), adoto a decisão da DRJ como razões de decidir, acrescidas das razões aqui expostas, e voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva