



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11516.722982/2015-95
ACÓRDÃO	1002-003.930 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TRINDADE & VIEIRA DA SILVA SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2011, 2012

LICITUDE DA PROVA. EXTRATOS BANCÁRIOS.

Os extratos bancários obtidos pela autoridade fiscal no exercício regular de suas atribuições, por meio de intimação feita diretamente ao contribuinte fiscalizado, constituem prova lícita, e o procedimento assim realizado não configura quebra de sigilo bancário.

FORMALIZAÇÃO DO PROCESSO. ARBITRAMENTO DO LUCRO.

O arbitramento do lucro devidamente circunstanciado pela autoridade fiscal constitui parte intrínseca do lançamento de ofício destinado à constituição do crédito tributário representado pelos autos de infração lavrados, motivo pelo qual devem ser objeto de um mesmo processo.

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO.

Há de se rejeitar a preliminar de nulidade quando comprovado que a autoridade fiscal cumpriu todos os requisitos pertinentes à atribuição do vínculo de responsabilidade, tendo o responsável tributário qualificado nos autos sido cientificado dos fatos que lhe foram imputados e, no exercício pleno de sua defesa, manifestado contestação de forma ampla e irrestrita, que foi recebida e apreciada pela autoridade julgadora.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2011, 2012

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO-ADMINISTRADOR

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, os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica de direito privado.

Deve ser confirmado o vínculo de responsabilidade atribuído em procedimento fiscal, quando a fiscalização reúne provas suficientes que revelam a prática de ato ilícito por parte do sócio-administrador, resultando em dano ao erário.

MULTA QUALIFICADA. REDUÇÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Aplica-se a retroatividade benigna de que cuida o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional para redução do percentual de multa qualificada a 100%, estabelecido pela nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96 pela Lei nº 14.689/2023.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Configuram omissão de receita, por presunção legal, os valores não contabilizados, creditados em conta de depósito mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. OMISSÃO DE RECEITAS. PERCENTUAL APLICÁVEL.

No caso de pessoa jurídica sujeita à tributação pelo lucro arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, uma vez que o depósito bancário não teve sua origem comprovada, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A multa de ofício qualificada será aplicada quando o procedimento fiscal evidenciar a prática de fraude definida na forma da lei, consubstanciada em conduta omissiva reiterada, ao longo de dois anos consecutivos, caracterizada por deixar o contribuinte de escriturar e de incluir em declarações obrigatórias da pessoa jurídica receitas apuradas por meio de valores creditados em conta corrente bancária de sua titularidade cuja origem não foi comprovada.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

No caso de omissão de receita, o valor correspondente deverá ser considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social, do PIS e da Cofins.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial aos Recursos Voluntários para reduzir a multa de ofício para 100%, em face do princípio da retroatividade benigna e da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96 pela Lei nº 14.689/2023.

Assinado Digitalmente

Aílton Neves da Silva – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Aílton Neves da Silva (Presidente), Ricardo Pezzuto Rufino, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Luís Ângelo Carneiro Baptista, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó e Andrea Viana Arrais Egypto.

RELATÓRIO

Por bem sintetizar os fatos até o momento processual anterior ao do julgamento das Impugnações apresentadas pelo sujeito passivo e pelo responsável solidário, transcrevo e adoto parcialmente o relatório produzido pela DRJ/BHE, complementando-o, ao final.

DO LANÇAMENTO

AUTOS DE INFRAÇÃO - FLS. 624/706.

Contra o contribuinte, pessoa jurídica já qualificada nos autos, foi lavrado o auto de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, no qual foram destacados os aspectos principais do lançamento e ainda caracterizada a responsabilidade tributária da pessoa física especificada em relação ao crédito tributário constituído, conforme demonstram os seguintes excertos:

(...)

Em decorrência do procedimento fiscal, foram ainda lavrados os autos de infração pertinentes à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o PIS/Pasep e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), cujo crédito tributário foi assim consolidado:

(...)

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL, DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA E DE ENCERRAMENTO DE PROCEDIMENTO FISCAL – FLS. 732/755.

I - Termo de Verificação Fiscal (TVF).

1 - Dos atos e procedimentos fiscais.

A fiscalização discorreu sobre o procedimento fiscal instaurado, tendo destacado, entre outros registros, que, nos períodos objeto da ação fiscal (2011 e 2012), o contribuinte efetuou a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido com base no lucro presumido. Anotou-se ainda a ocorrência de indícios de interposição fraudulenta de terceiros, detectados em face de alteração do quadro societário ocorrida em 05/06/2013.

Foram indicadas as intimações expedidas para a empresa fiscalizada, tendo sido relacionados os elementos apresentados pela intimada, aqueles colhidos de terceiros e os obtidos por meio de bancos de dados da Receita Federal do Brasil.

2 - Infração à legislação tributária.

Tendo ultimado os trabalhos de auditoria fiscal, restou identificada ocorrência de infração à legislação tributária federal, da espécie “omissão de receita”, caracterizada pela identificação de valores creditados em contas de depósito mantidas nas instituições financeiras, em relação aos quais o sujeito passivo, regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Além disso, o contribuinte incorreu em infração tributária pelo descumprimento de obrigação acessória, em virtude da não apresentação dos livros e demais documentos da escrituração comercial, fato este que culminou com o arbitramento do lucro da pessoa jurídica, nos termos do art. 529 e seguintes do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99).

Nos itens seguintes (2.1 e 2.2), a autoridade fiscal fez o detalhamento da descrição dos fatos e dos fundamentos jurídicos pertinentes às infrações verificadas.

3 - Da aplicação da multa qualificada.

Em decorrência da infração descrita no item 2.1 do TVF - Omissão de Receita – depósitos bancários de origem não comprovada - a autoridade fiscal registrou que deveria ser aplicado tratamento mais gravoso no que tange à multa de ofício lançada, em razão de evidente intuito de fraude por parte do sujeito passivo.

Foram indicados os dispositivos legais que embasaram a qualificação da multa, tendo a fiscalização destacado que conduta do sujeito passivo ficou evidenciada por omitir de declarações apresentadas ao fisco e por consequência suprimir do cálculo dos tributos devidos nos anos-calendário 2011 e 2012 uma receita total de R\$ 2.871.250,54, equivalente a cinco vezes o valor da receita bruta declarada naqueles dois anos, que foi de R\$ 545.445,91, causando prejuízos significativos aos cofres públicos.

Notou-se que a referida infração não se caracterizou pela omissão de quantidade diminuta de lançamentos, mas sim de 344 depósitos bancários cuja origem não foi identificada, demonstrando de forma inequívoca a intenção reiterada de fraudar o fisco.

A conduta omissiva dolosa por parte do administrador é evidenciada ainda pelo fato de não ter mantido escrita comercial da pessoa jurídica, conforme já demonstrado anteriormente, fato este reforçado pela declaração do Contador da empresa de que “não foram entregues documentos além do setor pessoal e fiscal, o que inviabilizou a realização de escrituração contábil”.

Considerou a fiscalização que restou evidenciado que tal ação foi promovida de forma intencional e dolosa, ou seja, com o objetivo único de se furtao pagamento dos tributos, consubstanciada através da declaração à Receita Federal do Brasil de uma receita muito aquém daquela que auferiu, justificando a qualificação da multa de ofício na forma da legislação pertinente.

II - Termo de Sujeição Passiva Solidária.

No presente caso, o sujeito passivo direto, na condição de contribuinte, é a sociedade empresária Trindade & Vieira da Silva Serviços de Construção Ltda, destinatária do procedimento fiscal instaurado. Além desta, a fiscalização identificou no curso do procedimento fiscal elementos que culminaram com a atribuição de sujeição passiva solidária, na condição de responsável tributário, ao sócio e administrador da sociedade, Laurence Peters, CPF nº 719.125.769-53, pelos fatos e fundamentos que passaram a ser explicitados em detalhe.

Assim, discorreu a autoridade fiscal acerca das infrações cometidas pela pessoa jurídica, tendo sido anotado que o número de ocorrências evidenciava não se tratar de um simples erro, mas de um ato voluntário e doloso, o que só poderia ser imputado a quem detinha a responsabilidade pela administração da pessoa jurídica.

Novamente é identificada infração de lei por parte do sócio administrador, uma vez que em momento algum supriu a contabilidade com os documentos necessários à escrituração contábil, em afronta à legislação especificada.

A prática dolosa de infração à lei por parte do sócio administrador é reforçada pelos fatos que viriam a ser praticados através da décima quarta alteração do contrato social da sociedade, registrado na Junta Comercial em 05/06/2013.

Diante da investigação levada a efeito pela fiscalização, restou evidenciado que o quadro societário da sociedade empresária foi alterado de forma fraudulenta, tendo os verdadeiros sócios sido substituídos por sócios “laranjas”, com o objetivo de eximir os antigos sócios de uma eventual responsabilidade pelos atos praticados antes ou mesmo depois de sua saída da sociedade.

Finalmente, a fraude de interposição fraudulenta é evidenciada ainda em razão do fato de que, não obstante o ex-sócio LAURENCE PETERS ter deixado a participação

e a administração da sociedade empresária em 05/06/2013, seu nome, até a data dos procedimentos fiscais, constava na página da empresa na internet.

Concluiu a fiscalização que restou demonstrada a responsabilidade pelos créditos tributários apurados por intermédio do presente procedimento de fiscalização ao ex-sócio e administrador da sociedade empresária, LAURENCE PETERS, CPF nº 719.125.769-53, nos termos do inciso III do art. 135 do Código Tributário Nacional.

3 - Apuração do montante do crédito tributário.

Nesse tópico, foram consolidados os registros correspondentes à apuração do IRPJ e dos tributos reflexos.

Os demais documentos que fundamentam a exigência foram juntados às fls. 02/743.

III - Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal Constou que foi encerrada da ação fiscal, com a indicação do crédito tributário lançado no total de R\$1.267.639,34, e o registro da devolução de todos os documentos em poder da fiscalização.

Ante a identificação de situações que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária, capitulados no artigo 1º, incisos I e II, da Lei nº 8.137/90, e em cumprimento ao que estabelece a Portaria RFB nº 2.439, de 21 de dezembro de 2010, foi providenciada à formalização de Representação Fiscal para Fins Penais, dando origem ao processo administrativo digital protocolizado sob nº 11516-723.002/2015-71.

DOCUMENTAÇÃO DE CIÊNCIA DO LANÇAMENTO - FLS. 756/761.

A ciência do lançamento e da responsabilização solidária foi dada por meio do termo competente, pessoalmente ou por via postal (Aviso de Recebimento - AR), conforme se segue:

Sujeito passivo/Responsável solidário	Documento	Data da ciência
LAURENCE PETERS	intimação pessoal - fls. 756/758	19/10/2015
TRINDADE & VIEIRA DA SILVA SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO LTDA – EPP	AR - fls. 759/761	21/10/2015

DEMAIS DOCUMENTOS - FLS. 02/623.

Os demais documentos que embasaram o trabalho fiscal constam das fls. 02/623.

IMPUGNAÇÃO - LAURENCE PETERS - FLS. 765/783.

Laurence Peters, por meio de seu representante legal, apresentou a impugnação em 17/11/2015, cujo conteúdo, em resumo, se passa a explicitar.

I - Dos fatos.

O impugnante fez uma síntese dos fatos que ensejaram a responsabilização solidária, tendo, de pronto, acusado grave ilegalidade do procedimento por dois motivos: (a) primeiramente, tendo em vista que não houve processo

administrativo regular para apurar a responsabilidade pessoal dos Reclamantes e (b) o dispositivo legal que serviu de base para a imputação da responsabilidade no "Termo de Sujeição Passiva Solidária" não se encontra como justificador da responsabilidade no "Enquadramento Legal", bem como requer comprovação das condutas lesivas e, demais disso, não autoriza responsabilização solidária.

II - Preliminarmente - A nulidade do lançamento por vício na atribuição da responsabilidade.

a) Da inexistência de processo administrativo apurando a responsabilidade dos Reclamantes:

A primeira ilegalidade encontrada na atribuição da responsabilidade solidária às pessoas físicas dos sócios é a inexistência de processo administrativo próprio, onde restasse apurada a responsabilidade das pessoas físicas indicadas na notificação fiscal. Tal requisito encontra-se insculpido no art. 2º da Portaria 2.284/2010 da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Ressaltou-se ainda que não houve intimação da pessoa física para exercer seu direito ao contraditório sobre uma possível desconsideração de personalidade jurídica, na medida em que todas as intimações foram direcionadas à pessoa jurídica Trindade & Vieira da Silva Serviços de Construção Ltda.

Tais fatos maculam o lançamento efetuado contra a pessoa física envolvida, merecendo imediato cancelamento com relação ao Sr. Laurence Peters.

b) Do erro no enquadramento legal - Os artigos 121, 124 e 135 do CTN:

Conforme divulgado na exposição fática, as Autoridades Administrativas imputaram a responsabilidade do sócio pessoa física, porém não há identidade entre o "Enquadramento legal" e o "II - Termo de sujeição passiva solidária", o que igualmente vicia o lançamento.

Com efeito, no "Enquadramento legal" verifica-se a seguinte fundamentação: "Art. 135 da Lei nº 5.172/66", que estabelece a responsabilidade pessoal do indivíduo.

Ocorre que, da leitura do "II - Termo de sujeição passiva solidária", percebe-se que lá a responsabilização da pessoa física Laurence Peters se deu com base no artigo 121 do Código Tributário Nacional, que não se encontra enumerado como "Enquadramento legal".

Dessa forma, há erro no enquadramento legal, que deixou de mencionar o artigo 121 do Código Tributário Nacional.

Ocorre que a legislação citada (artigos 121 e 135 do CTN) em momento algum denota a presença de responsabilidade solidária. A existência de responsabilidade solidária em matéria tributária é prevista no artigo 124 do CTN.

Concluiu que, ao arrolar a pessoa física como responsável solidária no presente Auto de Infração com apoio no artigo 135 do CTN, a Autoridade Administrativa

incorreu em equívoco no enquadramento da infração, o que macula a completude do lançamento efetuado.

Em momento algum os dispositivos citados no "Termo de sujeição passiva solidária" prevêm a responsabilização solidária do sócio administrador. E não custa lembrar (até mesmo em virtude do que prelecionam os artigos 109 e 110 do CTN) que a solidariedade, nas diretrizes estabelecidas no Código Civil, não se presume.

Desta forma, sendo certo que o Auto de Infração adotou como "Enquadramento legal" apenas o artigo 135 do CTN, porém pautando o "Termo de sujeição passiva solidária" também no artigo 121 do CTN, revela-se o descompasso entre estas duas fundamentações, ficando claro o erro no "Enquadramento legal".

Além disso, revela-se cristalina a impossibilidade de responsabilização solidária, por ausência de dispositivo legal que autorize tal modalidade de responsabilização, bem como diante da ausência de qualquer fundamentação legal neste sentido no Auto de Infração (sequer o artigo 124 do CTN foi mencionado como fundamento legal).

Por todos os argumentos aqui expostos, mais uma vez o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração é medida que se impõe.

II - No Mérito - Da impossibilidade de responsabilização do sócio pessoa física com base em indícios:

Fazendo referência à jurisprudência judicial, afirma que, além de não existir o processo administrativo prévio ao lançamento, tendente a apurar a responsabilidade da pessoa física, não houve comprovação de ocorrência de qualquer das condutas previstas no artigo 135 do CTN.

Quanto à alegação da fiscalização de que o sujeito passivo omitiu das declarações apresentadas ao fisco receitas identificadas por meio de valores creditados em conta bancária de sua titularidade, cuja origem não teria sido comprovada, ressalta que a origem foi comprovada, mas o fisco não quis aceitar o fato de que os contratos firmados (todos já presentes no Processo Administrativo) prevêm que os materiais não são fornecidos com a obra. O que se promovia, à época, era a aquisição para os clientes, com a posterior indenização destes gastos. Transformou-se a prática costumeira efetuada por centenas de empreiteiras de mão de obra em "ato voluntário e doloso" (fls. 746).

No que concerne à declaração proferida pelo Sr. Contador, nunca é demais ressaltar (e tal dado se encontra no Processo Administrativo, no espelho da desvinculação do profissional da contabilidade da pessoa jurídica, perante o CRC) que este deixou de prestar serviços à pessoa jurídica por falta de pagamento de honorários. Sendo assim, seu depoimento é altamente suspeito, conforme legislação processual civil que se aproveita por analogia (art. 405, § 3º, incisos III e IV do Código de Processo Civil).

Igualmente se aplica a suspeição ao "depoimento" da mãe do atual sócio da pessoa jurídica. Eivado de interesse, posto que, conforme destacado pelo impugnante, o valor decorrente da venda das cotas jamais foi recebido... e com a fiscalização tributária procurando seu filho, naturalmente a intenção foi protegê-lo, criando uma situação totalmente absurda e descompassada com a realidade.

Veja-se os seguintes trechos do "Termo de sujeição passiva solidária" que denotam que tudo foi efetuado com meros "indícios", sem comprovação:

"[...] é identificada infração de lei por parte do sócio administrador, uma vez que em momento algum supriu a contabilidade com os documentos necessários à escrituração contábil [...]"

A contrapartida pode ser tida através da comprovação, existente nos autos, de que o contrato com o contador se encerrou por inadimplemento dos honorários. Não há como alegar que "em momento algum" foram entregues os documentos à contabilidade: estes podem ter sido entregues mas, em virtude do inadimplemento dos honorários, a contabilidade pode não ter sido efetuada. Veja-se que a própria declaração emitida pela empresa de contabilidade dá conta de que foram entregues documentos do setor fiscal e que estes foram devolvidos.

Às fls. 748, mais um absurdo: entendeu a Autoridade Administrativa que a alteração contratual efetuada supostamente "reforça" "a prática dolosa de infração à lei por parte do sócio administrador". Ora, é fato que o impugnante, na qualidade de pessoa física, tem o direito de alienar as suas cotas sociais para quem pretende comprá-las, pelo preço que pretende pagar, podendo todos livremente se organizar em um sistema liberal como o brasileiro (onde cabe ao particular, como regra, o exercício das atividades econômicas).

E o fato de as pessoas físicas adquirentes do fundo de comércio não apresentarem suas declarações de imposto sobre a renda pessoa física não é fato cujas consequências possam ser atribuídas ao impugnante, que alienou suas cotas sociais!

Não comprovadas as condutas, insubsistente o Auto de Infração.

Por todo o exposto, sendo certo que não há nenhum anexo no Auto de Infração que comprove a suposta ocorrência de uma das condutas previstas no artigo 135 do CTN, deve ser cancelada a notificação fiscal, diante da flagrante ilegalidade.

III - Do pedido:

Destarte, como demonstrado acima, não existe fundamento legal para sustentar as exigências fiscais, motivo pelo qual se requer o provimento da Impugnação, para cancelar as cobranças efetuadas.

IMPUGNAÇÃO - TRINDADE & VIEIRA DA SILVA SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO EPP - FLS. 786/2359.

A Trindade & Vieira da Silva Serviços de Construção EPP, por meio de seu representante legal, apresentou a impugnação em 20/11/2015, cujo conteúdo, em resumo, se passa a explicitar.

I - DOS FATOS.

A empresa é pessoa jurídica devidamente constituída que exerce atividades ligadas à construção civil, mas especificamente na prestação de serviços de administração de obras, fornecimento de mão de obra e equipamentos manuais para os serviços por ela prestados.

Neste mister, firma contratos com seus clientes em que este se comprometem a reembolsar a Impugnante dos valores empregados na aquisição de materiais a serem empregados na obra contratada.

Apesar das inúmeras dificuldades enfrentadas, a Impugnante procurou atender a todos as intimações efetuadas pela fiscalização apresentando cópia de todos os contratos firmados, das notas fiscais, planilhas de controle e até mesmo seus extratos bancários.

A partir dos documentos e informações apresentados, a fiscalização entendeu que estes eram insuficientes e considerou todos os depósitos efetuados por seus clientes como sendo receitas, por conta da caracterização de omissão de receita nos termos do art. 42 da Lei nº 9.436/96.

II. DAS PRELIMINARES.

II.1 - NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO. INDEVIDA QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO. JULGAMENTO DO PLENO DO STF COM REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA PELO CARF NOS TERMOS DO ART. 62 A DO REGIMENTO INTERNO.

Em relação a possibilidade de a fiscalização tributária utilizar de extratos bancários para corroborar suas presunções, é importante destacar que, em recente decisão, o Pleno do Supremo Tribunal Federal - STF, ao analisar o RE 389.808-PR decidiu pela inconstitucionalidade da utilização, sem autorização judicial, de dados bancários dos contribuinte para fins de lançamentos tributários.

Destaca-se que a decisão acima citada já tem sido utilizada para obstar seguimento a outros Recurso Extraordinários, por conta da sistemática da Repercussão Geral, como se vê no julgamento do RE 387.604 de relatoria da Ministra Carmem Lúcia.

A respeito da obrigatoriedade da aplicação da decisão proferida pelo STF a respeito da ilegalidade da utilização dos extratos bancários para o lançamento tributário, fez referência ao Regimento Interno do CARF, art. 62.

E nem se venha falar que a decisão não se aplica ao presente caso, tendo em vista que os extratos foram fornecidos pela própria Contribuinte, pois a entrega foi exigida pela fiscalização, por meio de intimação expressa neste sentido. Sentindo-se coagida, efetuou a entrega dos extratos.

Contudo, ainda assim a sua utilização continua sendo ilegal, pois extrapola os limites estabelecidos em lei. Por todo o exposto, deve ser cancelado o presente auto de infração.

II.2 - DA AUSÊNCIA DO PROCESSO DE ARBITRAMENTO ANTERIOR AO LANÇAMENTO PREVISTO PELO ART. 148 DO CTN.

A Contribuinte fez menção às disposições do art. 148 do CTN e a entendimentos doutrinários sobre o assunto para salientar que no presente caso não ocorreu o processo regular de arbitramento, anterior ao lançamento, com o obrigatório contraditório, uma vez que os DOIS procedimentos que deveriam ser independentes foram efetuados conjuntamente, suprimindo-se assim o contraditório no primeiro procedimento.

O momento de realização da perícia é claramente anterior ao lançamento e no presente caso isto restou impossibilitado em face da ocorrência do arbitramento em conjunto com o lançamento.

Isto posto, deve o presente Auto de Infração ser cancelado ante o evidente cerceamento de defesa, face a supressão da ampla defesa e do contraditório, no âmbito do IRPJ e seus reflexos.

III - MÉRITO III.1 ARBITRAMENTO: RECEITA OMITIDA - DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO COMPROVADOS:

A fiscalização reconheceu a atividade desenvolvida pela Impugnante como sendo prestadora de serviços, que por sua vez, para realização de seu mister, recebe valores de seus clientes que se destinam a ressarcir despesas efetuadas em nome deles. Tanto é verdade que vários depósitos foram estornados pela fiscalização.

Como já dito e comprovado por meio dos contratos de prestação de serviço firmados entre a Impugnante e seus clientes, estamos diante de empresa de administração e fornecimento de mão de obra para obras de construção civil que, de acordo com cláusulas contratuais, adquire materiais em nome de seus contratantes e depois recebe o devido ressarcimento.

Estes ressarcimentos são precedidos de relatórios de prestação de contas em que são anexadas as notas fiscais originais que, afinal de contas, pertencem aos contratantes. Motivo que explica a dificuldade de juntar ao procedimento de fiscalização os documentos solicitados.

Até o momento foi possível localizar diversas notas fiscais que seguem anexas a presente Impugnação. Também foram anexadas duas tabelas do Excel onde se procura demonstrar:

a) Planilha 1 - Elaborada pela fiscalização - foram identificadas as notas fiscais do bloco que correspondem aos pagamentos, os pagamentos por ação judicial e os pagamentos estornados.

b) Planilha 3 - tabela com a somatória de cada cliente constante na planilha e ao lado uma coluna com o que conseguimos levantar de notas fiscais neste período.

Estes documentos comprovam a origem dos depósitos bancários a que se referem e devem servir para, ao mesmo em relação aos já comprovados, reduzir o montante de base de cálculo presumida pela fiscalização.

III.2 DA IMPROPRIEDADE DOS LANÇAMENTOS.

No presente lançamento foi levantada a totalidade dos créditos de numerários existentes nos extratos bancários das duas empresas.

Também não foi feita uma análise adequada e individualizada de todos os créditos em conta corrente, visto que em grande parte referem-se a reembolsos que em nenhuma hipótese se caracterizam como faturamento ou base tributária.

O artigo 42 da Lei nº 9.430/96 proíbe expressamente a utilização da totalidade dos depósitos bancários, quando determina que a análise será individualizada.

Ademais, conforme se depreende do relatório elaborado pela própria fiscalização, em relação à esmagadora maioria dos depósitos, foi possível determinar a origem (nome dos depositantes) dos recursos mediante a análise dos extratos bancários exigidos em confronto com contratos e notas fiscais emitidas pela Impugnante. Ou seja, os clientes foram todos identificados!!

Assim entende-se que deveria ter sido aprofundada a fiscalização, inclusive com a intimação dos contratantes dos serviços para que estes apresentassem as notas fiscais existentes e que comprovariam os depósitos realizados nas contas da Impugnante.

Foram ainda citadas decisões de DRJ sobre o assunto em pauta.

Não obstante, além das notas fiscais e relatórios que estão sendo apresentados com a presente peça de defesa, a Impugnante está procurando seus clientes, a fim de juntar as demais notas fiscais eventualmente faltantes e deverá proceder a juntada ao presente processo no decorrer do andamento do presente PAF, pugnano, desde já, pela aplicação do princípio da verdade material ao presente processo.

III.3 DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO PERCENTUAL ESTABELECIDO NO ART 519, III, A DO RIR/99.

Ao desconsiderar a natureza (ressarcimento) dos depósitos efetuados pelos contratantes e os considerar como sendo receitas da prestação de serviços (receitas omitidas), há evidente alteração na atividade desenvolvida pela Impugnante, uma vez que, por conclusão lógica, a Impugnante passa, pela presunção utilizada, a fornecer todos os materiais utilizados nas obras. Ou seja, estaremos diante de contratos de empreitada global (total), uma vez que não houve fornecimento de materiais pelos Contratantes.

Nesse prisma, cita entendimento da Cosit sobre o assunto, para sustentar que é inaplicável o percentual de 32% utilizado pela fiscalização em relação às receitas decorrentes de depósitos de origem não comprovada.

III.4 DA IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DOS EXTRATOS BANCÁRIOS - A VIOLAÇÃO À LEI COMPLEMENTAR Nº 105, DE 10 DE JANEIRO DE 2001:

A impugnante destaca as disposições do inciso X do art. 5º da Constituição Federal, da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, além da legislação pertinente à Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira (CPMF).

Com relação aos extratos bancários, observa-se que não há qualquer menção acerca da obrigatoriedade de sua apresentação à fiscalização. Não há na legislação ordinária ou complementar qualquer dispositivo legal que determine a apresentação, pela Impetrante, do seu extrato bancário, com todas as informações de suas transações bancárias.

Sendo assim, sua requisição pelas autoridades fiscais constitui a primeira violação ao direito da Impugnante, ainda mais se considerarmos a maneira coercitiva que ela é feita, ou seja, com ameaça de aplicação de pesadas multas em caso de descumprimento.

A segunda violação está relacionada ao entendimento fiscal de que a Impugnante estaria obrigada ao fornecimento de seu extrato bancário completo, no qual consta a integralidade de sua movimentação bancária.

Ocorre que também não há na legislação qualquer autorização para que o fisco tenha acesso ou vasculhe todos os lançamentos bancários da Impetrante, por meio de movimentações bancárias individualizadas. Pelo contrário, a legislação complementar é explícita ao asseverar que "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." (LC 105, art. 5, § 2º)

Enquanto a fiscalização exige da Impugnante o extrato com todas as transações bancárias efetuadas, a legislação restringe o acesso da Receita aos montantes globais mensalmente movimentados, o que é muito diferente. Pretende-se um acesso irrestrito enquanto a legislação, na pior das hipóteses, permite a verificação do total movimentado pela conta bancária.

Por último, mas nem por isso menos importante, adentramos numa terceira discussão, relacionada à extensão da autorização dada à Secretaria da Receita Federal.

Conforme se observa, a LC nº 105, de 2001, autoriza expressamente o fornecimento de informações na forma do § 2º da legislação ordinária, mas a fiscalização pretende utilizar-se do expediente na forma do § 3º, em clara interpretação extensiva da autorização que lhe foi dada pelo legislador complementar.

Ressalta que as informações obtidas com a Lei nº 9.311/96 são destinadas à verificação da regularidade dos recolhimentos da contribuição da CPMF, e não ao lançamento tributário dos demais tributos federais.

Em conclusão, em qualquer situação, a LC nº. 105/01 deve ser observada, de maneira que a sua aplicação não pode ser mitigada pelas autoridades fiscalizadoras.

Como vimos, a nulidade dos atos praticados pelos Auditores da Secretaria da Receita Federal decorre da ausência de previsão legal para que se exija da Impugnante a apresentação de seus extratos bancários, assim como, lhes impede o acesso irrestrito às movimentações da Impugnante e por conseqüência a utilização destes dados para a cobrança de eventuais diferenças encontradas.

III.4) IMPOSTO DE RENDA - RENDA AUFERIDA.

"OMISSÃO DE RECEITA - FALTA DE INTERNAÇÃO DE NUMERÁRIO NA CONTABILIDADE - TRÂNSITO DE RECURSOS FINANCEIROS SEM CONOTAÇÃO DE RECEITA - GESTÃO DE NEGÓCIOS - A mera passagem de recursos pela contabilidade em face de certo contrato de gestão não caracteriza percebimento de receita tributável na empresa gestora. (Acórdão nº 103-21.325, lo CC/3a Câmara, publ. 23/09/03)"

Outro ponto a ser analisado, posto que totalmente ignorado no presente lançamento, relaciona-se ao fato, já exposto anteriormente, de que grande parte dos depósitos bancários efetuados nas contas da Impugnante não se trata de renda.

Cita entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a Súmula 182 do extinto TRF, além de posicionamentos doutrinários, para salientar que a simples existência de depósitos bancários não implica em renda auferida capaz de legitimar o lançamento tributário a título de receita omitida.

III.5 DA MULTA DE 150% - AUSÊNCIA DO "EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE"

No presente caso, ainda mais se considerarmos que os lançamentos são efetuados por meio de presunção de omissão de receita, não há que se falar em fraude. Ou seja, a existência de omissão de receitas decorrente da presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430/96, por si só, não implica em fraude.

Este é o entendimento sumulado do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF:

"Súmula CARF no 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64."

Ausente o evidente intuito de fraude, deva a multa ser reduzida para o patamar de 75%.

III.6 DA MULTA DE 150% - DA OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE E VEDAÇÃO AO CONFISCO.

Cumprido esclarecer que a multa aplicada ao presente caso configura-se como uma multa confiscatória, desproporcional e não razoável. O percentual aplicada de multa afronta diretamente os princípios do não confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade.

Cita ainda jurisprudência e entendimentos doutrinários acerca da tese defendida, para concluir que também é indevida a multa aplicada diante de sua natureza claramente confiscatória.

IV - DOS REQUERIMENTOS.

Por todo o exposto, requer-se o recebimento da presente Impugnação para que esta seja julgada procedente, cancelando-se os autos de infração aqui controlados.

As impugnações do sujeito passivo e do responsável solidário foram julgadas improcedentes pela DRJ/BHE, conforme acórdão n. **02-67.562**, de 22 de março de 2016 (e-fls. 2379), o qual recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012

LICITUDE DA PROVA. EXTRATOS BANCÁRIOS.

Os extratos bancários obtidos pela autoridade fiscal no exercício regular de suas atribuições, por meio de intimação feita diretamente ao contribuinte fiscalizado, constituem prova lícita, e o procedimento assim realizado não configura quebra de sigilo bancário.

FORMALIZAÇÃO DO PROCESSO. ARBITRAMENTO DO LUCRO.

O arbitramento do lucro devidamente circunstanciado pela autoridade fiscal constitui parte intrínseca do lançamento de ofício destinado à constituição do crédito tributário representado pelos autos de infração lavrados, motivo pelo qual devem ser objeto de um mesmo processo.

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO.

Há de se rejeitar a preliminar de nulidade quando comprovado que a autoridade fiscal cumpriu todos os requisitos pertinentes à atribuição do vínculo de responsabilidade, tendo o responsável tributário qualificado nos autos sido cientificado dos fatos que lhe foram imputados e, no exercício pleno de sua defesa, manifestado contestação de forma ampla e irrestrita, que foi recebida e apreciada pela autoridade julgadora.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO-ADMINISTRADOR.

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, os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica de direito privado.

Deve ser confirmado o vínculo de responsabilidade atribuído em procedimento fiscal, quando a fiscalização reúne provas suficientes que revelam a prática de ato ilícito por parte do sócio-administrador, resultando em dano ao erário.

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Configuram omissão de receita, por presunção legal, os valores não contabilizados, creditados em conta de depósito mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. OMISSÃO DE RECEITAS. PERCENTUAL APLICÁVEL.

No caso de pessoa jurídica sujeita à tributação pelo lucro arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, uma vez que o depósito bancário não teve sua origem comprovada, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A multa de ofício qualificada será aplicada quando o procedimento fiscal evidenciar a prática de fraude definida na forma da lei, consubstanciada em conduta omissiva reiterada, ao longo de dois anos consecutivos, caracterizada por deixar o contribuinte de escriturar e de incluir em declarações obrigatórias da pessoa jurídica receitas apuradas por meio de valores creditados em conta corrente bancária de sua titularidade cuja origem não foi comprovada.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

No caso de omissão de receita, o valor correspondente deverá ser considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social, do PIS e da Cofins.

Irresignados, o sujeito passivo e o responsável solidário apresentaram recursos, juntados, respectivamente, às e-fls. 2430 e 2410 dos autos.

No Recurso Voluntário do sujeito passivo foram apresentados novos argumentos, resumidamente descritos a seguir.

Reitera que até o momento não foi possível localizar diversas notas fiscais faltantes que poderiam corroborar algumas de suas alegações.

Com relação à quebra do sigilo bancário sem autorização judicial, argumenta o Recorrente que o acórdão recorrido está lastreado em decisão precária do STF, posto que ainda sujeita a recurso.

Argui que a decisão recorrida foi silente em relação aos argumentos destacados no item “DA IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DOS EXTRATOS BANCÁRIOS - A VIOLAÇÃO À LEI COMPLEMENTAR Nº 105, DE 10 DE JANEIRO DE 2001.”

No mais, ambos os recursos reproduzem *ipsis litteris* os fundamentos e requerimentos apresentados nas respectivas impugnações.

É o relatório do necessário

VOTO

Conselheiro Aílton Neves da Silva, Relator.

ADMISSIBILIDADE

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação dos Recursos do sujeito passivo e do responsável solidário, na forma do art. 43 c/c o 65 da Portaria MF nº 1.634/2023 (Regimento Interno do CARF).

Demais disso, observo que os recursos são tempestivos, razão pela qual serão conhecidos.

MÉRITO

Para facilitar a compreensão da lide, as matérias recursais foram distribuídas em tópicos, os quais serão analisados a seguir.

I - Da Omissão de Receitas caracterizada pela constatação da existência de Depósitos bancários de origem não comprovada.

I.i – Da licitude da utilização dos extratos bancários como prova na autuação

Como relatado, no que toca aos extratos bancários que serviram de base à caracterização da infração descrita no item I, o sujeito passivo argumenta que houve quebra do sigilo bancário sem autorização judicial e que o acórdão recorrido está lastreado em decisão precária do STF, sujeita a recurso, no caso, o RE nº 601.314/SP.

Sobre o tema, assim se pronunciou o acórdão recorrido (destaque deste relator):

EXTRATOS BANCÁRIOS. LICITUDE DA PROVA.

Os impugnantes defenderam a inconstitucionalidade da quebra do sigilo bancário pelo fisco sem respaldo de ordem judicial, tendo citado decisão do STF sobre o assunto.

Nesse ponto, é bom lembrar que, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, consoante o disposto no art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, na redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, salvo os casos de declaração de inconstitucionalidade por decisão definitiva plenária do STF, e de edição de atos específicos do Procurador-Geral da Fazenda Nacional e da Advocacia-Geral da União, nos estritos termos previstos no § 6º da referida norma legal.

Além disso, por falta de lei que lhe atribua eficácia normativa, não constitui norma geral de direito tributário decisão judicial que produz efeito apenas em relação às partes que integram o processo e com estrita observância do conteúdo dos julgados (art. 100 do CTN). Deve-se ter em mente ainda as limitações impostas pelo Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, que consolida normas de procedimentos a serem observadas pela Administração Pública Federal em razão de decisões judiciais, bem como as determinações contidas no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

No caso específico do Recurso Extraordinário (RE) nº 389808, citado pela defesa, é certo que o Plenário do STF, em 15/12/2010, decidiu que a RFB não pode acessar os dados bancários da empresa recorrente sem prévia autorização judicial. Trata-se, contudo, de controle incidental de constitucionalidade, exercido de modo difuso pelo STF, cujos efeitos aplicam-se apenas às partes do processo.

No tocante ao assunto em pauta, cumpre ainda ressaltar que o Plenário do STF finalizou, em 24/02/2016, o julgamento do RE nº 601.314/SP, com repercussão geral reconhecida (sistemática do art. 543-B do CPC), e das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) nºs 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859, conjunto processual no qual se controvertia acerca dos dispositivos da Lei Complementar nº 105, de 2001, que autorizam a instituição financeira a fornecer dados bancários de contribuintes à Receita Federal, sem prévia autorização judicial.

No julgamento de mérito, foi confirmada a constitucionalidade do art. 6º da LC nº 105, de 2001, tendo a ementa da decisão, consoante pesquisa na internet no site do STF, sido formalizada nos seguintes termos:

Decisão: O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, apreciando o tema 225 da repercussão geral, conheceu do recurso e a este negou provimento, vencidos os Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello. Por maioria, o Tribunal fixou, quanto ao item “a” do tema em questão, a seguinte tese: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”; e, quanto ao item “b”, a tese: “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, § 1º, do CTN”, vencidos os Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello. Ausente, justificadamente, a Ministra Cármen Lúcia. Presidiu o julgamento o Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, 24.02.2016.

Superada esta questão, pode-se afirmar que o acesso do fisco nas instituições financeiras aos dados bancários dos contribuintes prescinde de autorização judicial e não configura quebra de sigilo, conforme se infere da leitura do art. 6º da LC nº 105, de 2001, regulamentada pelo Decreto Federal nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001:

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

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

Conquanto a legislação faculte à autoridade fiscal examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, **no caso em exame sequer foi expedida Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF), uma vez que houve a entrega espontânea dos extratos bancários por parte do contribuinte, em atendimento à intimação subscrita pela autoridade fiscal no exercício regular de suas atribuições, o que afasta qualquer hipótese de inobservância às disposições da LC nº 105, de 2001.**

Nesse ponto, em conformidade com o disposto no art. 911 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR/1999, os Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e

documentos apresentados, das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações fiscais.

Também o art. 927 do mesmo regulamento dispõe que todas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, são obrigadas a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional no exercício de suas funções, sendo as declarações tomadas por termo e assinadas pelo declarante. O art. 928 estabelece ainda que nenhuma pessoa física ou jurídica, contribuinte ou não, poderá eximir-se de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou esclarecimentos solicitados pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal.

Portanto, não se vislumbra no procedimento fiscal tendente a obter do próprio contribuinte os extratos bancários qualquer ato coercitivo ilegal praticado pela autoridade fiscal, sendo válidas as provas assim obtidas sob todos os aspectos.

Como se observa, sobretudo pelo teor do trecho destacado, não houve comprovação de qualquer ilegalidade na utilização dos extratos bancários que serviram de base ao lançamento, uma vez que foram apresentados de forma espontânea à fiscalização pelo próprio sujeito passivo, depois de regularmente intimado, inexistindo qualquer provocação da RFB aos órgãos judiciais via RMF (Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira) para fins de obtenção daqueles.

Daí se conclui que as disposições da LC nº 105/2001 que autorizam a instituição financeira a fornecer dados bancários de contribuintes à RFB, não se aplicam ao presente caso, sendo legítima a utilização dos referidos extratos como elemento de prova na autuação fiscal.

I.ii– Da falta de análise de todos os argumentos da Impugnação sobre a violação de dispositivos da lei complementar nº 105/2001

Quanto à alegação do Recorrente de que o acórdão recorrido foi silente em relação aos argumentos destacados no item “DA IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DOS EXTRATOS BANCÁRIOS - A VIOLAÇÃO À LEI COMPLEMENTAR Nº 105, DE 10 DE JANEIRO DE 2001”, registro que os julgadores não são obrigados a rebater, um a um, todos os argumentos apresentados pelas partes quando já encontraram motivos suficientes para decidir, conforme entendimento assente nos tribunais superiores:

STJ - Informativo de Jurisprudência

Informativo n. 0585

Período: 11 a 30 de junho de 2016

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. HIPÓTESE DE NÃO CABIMENTO DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Mesmo após a vigência do CPC/2015, não cabem embargos de declaração contra decisão que não se pronuncie tão somente sobre argumento incapaz de infirmar a conclusão adotada. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC/2015, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade ou eliminar contradição existente no julgado. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo inciso IV do § 1º do art. 489 do CPC/2015 ["§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: (...) IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador"] veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo STJ, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão.

EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016, DJe 15/6/2016. Primeira Seção.

Veja-se, a propósito, a ementa da mencionada decisão:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA.

1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não ocorre na hipótese em apreço.

2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

3. No caso, entendeu-se pela ocorrência de litispendência entre o presente mandamus e a ação ordinária n. 0027812-80.2013.4.01.3400, com base em jurisprudência desta Corte Superior acerca da possibilidade de litispendência entre Mandado de Segurança e Ação Ordinária, na ocasião em que as ações intentadas objetivam, ao final, o mesmo resultado, ainda que o polo passivo seja constituído de pessoas distintas.

4. Percebe-se, pois, que o embargante maneja os presentes aclaratórios em virtude, tão somente, de seu inconformismo com a decisão ora atacada, não se divisando, na hipótese, quaisquer dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil, a inquinarem tal decisum.

5. Embargos de declaração rejeitados.

Face ao exposto, entendo que não tem procedência o argumento apresentado pelo Recorrente.

I.iii– Da possibilidade de juntada posterior aos autos de documentos faltantes

O Recorrente reitera que até o momento não foi possível localizar diversas notas fiscais faltantes que poderiam corroborar alguns de seus argumentos tendentes a justificar os depósitos bancários cuja origem não foi comprovada, dando a entender que poderia vir a juntá-las nos autos em momento posterior.

Nada obstante, cabe registrar que até o momento da elaboração deste Voto não foram colacionados quaisquer novos elementos aos autos, tornando-se despicienda maiores digressões sobre o tema.

II – Das demais matérias recursais

Com relação aos demais temas recursais – nulidade do lançamento; ausência do processo de arbitramento anterior; impossibilidade de aplicação do percentual estabelecido no artigo 519 do RIR/99; ausência do “evidente intuito de fraude” para qualificação da multa de ofício; ofensa aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e vedação ao confisco; e responsabilidade solidária do sócio, os Recorrentes, como relatado, limitam-se a reproduzir literalmente os fundamentos apresentados nas respectivas Impugnações, os quais não fazem referência ou atacam os argumentos e a base normativa que constituíram as razões de decidir da decisão combatida.

Face a tal circunstância denotadora da falta de dialeticidade recursal e, ainda, por concordar com o inteiro teor dos fundamentos exarados no acórdão recorrido relativamente às essas matérias, passo a adotá-los como razões de decidir deste Voto, valendo-me do disposto no §12 do art. 114 do RICARF, pedindo vênica para colacionar em seguida trechos do voto condutor do acórdão de impugnação (destaques do original).

ASPECTOS LEGAIS DA INFRAÇÃO.

ANÁLISE PROBATÓRIA.

No tópico anterior desse Voto, foi afastada a preliminar de nulidade do lançamento, uma vez atestada a licitude da prova carreada aos autos pela fiscalização, no que respeita à obtenção dos extratos bancários.

No mérito, de acordo com o Termo de Verificação Fiscal e autos de infração lavrados, foi apurada omissão de receitas caracterizada pela existência de valores creditados em contas de depósito mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o sujeito passivo, regularmente intimado, não comprovou

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

O impugnante fez referência à Súmula 182 do extinto TRF, além de posicionamentos jurisprudenciais e doutrinários, para salientar que a simples existência de depósitos bancários não implica em renda auferida capaz de legitimar o lançamento tributário a título de receita omitida.

Entretanto, a partir de 01/01/1997, tais entendimentos, firmados com base em legislação pretérita, foram superados, pois, com a edição da Lei nº 9.430, de 1996, a movimentação bancária relativamente aos depósitos cuja origem não foi comprovada pelo sujeito passivo regularmente intimado, presume-se realizada com valores omitidos à tributação, salvo prova em contrário, conforme disposição do seu art. 42:

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

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

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

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

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

[...]

Como se verifica, a lei determina que, ocorrida a situação fática (créditos em conta de depósito), presume-se, até prova em contrário (esta a cargo do sujeito passivo), a ocorrência do fato a ser provado (omissão de receita).

Trata-se de instituto cuja propriedade é a de inverter o ônus da prova contra o sujeito passivo, autorizando o fisco a presumir a ocorrência do fato gerador pela verificação da situação tipificada em lei, como por exemplo também ocorre com o saldo credor de caixa e o passivo fictício.

Evidencia-se, portanto, que a caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto de renda não se dá pela mera constatação de um crédito bancário, considerada isoladamente, abstraída das circunstâncias fáticas. Pelo contrário, a caracterização está ligada à falta de esclarecimentos da origem dos numerários creditados e seu oferecimento à tributação, conforme dicção literal da lei. Existe,

portanto, uma correlação lógica entre o fato conhecido - ser beneficiado com um crédito bancário sem origem comprovada – e o fato desconhecido – auferir receitas. Essa correlação autoriza plenamente o estabelecimento da presunção legal de que o dinheiro surgido na conta bancária, sem qualquer justificativa, provém de receitas omitidas.

Faz-se necessário esclarecer que o que se tributa, no presente processo, não são os depósitos bancários, como tais considerados, mas a omissão de receitas por eles representada. Os depósitos bancários são apenas a forma, o sinal de exteriorização, pelos quais se manifesta a omissão de receitas objeto de tributação.

Depósitos bancários se apresentam, num primeiro momento, como simples indício da existência de omissão de receitas. Entretanto, esse indício se transforma na prova da omissão, quando o sujeito passivo, tendo a oportunidade de comprovar a origem dos recursos aplicados em tais depósitos, se nega a fazê-lo ou não o faz satisfatoriamente.

Corroborando com tal entendimento, nos ensina José Luiz Bulhões Pedreira in “Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas”, Justec - RJ - 1979 - pág. 806:

O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume, cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso.

A explanação feita até o momento permite evidenciar que a obrigação legal de comprovação da origem dos depósitos questionados no lançamento, a teor do caput do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, é do titular da conta corrente, que foi devidamente intimado a fazê-lo e não o fez nos casos especificados.

O impugnante sustentou que a autoridade fiscal reconheceu que a atividade desenvolvida pela empresa atuada é de prestação de serviços, sendo que recebe valores de seus clientes destinados a ressarcir despesas efetuadas em nome deles, salientando que em razão disso, vários depósitos foram estornados pela fiscalização. Juntou ainda planilhas e cópia de notas fiscais procurando justificar a origem de parte do numerário depositado.

Contrariamente à alegação da defesa, a autoridade fiscal, com base na planilha elaborada para fins de análise da origem dos valores depositados (fls. 455/480), considerou comprovados os depósitos indicados, não em razão da atividade da empresa e do seu modus operandi, mas, substancialmente, pela existência de documento fiscal (nota fiscal de serviço) atestando o valor recebido ou em razão de estornos de valores devidamente comprovados.

No TVF, a análise empreendida pela fiscalização foi assim descrita:

Tendo transcorrido o prazo de dez dias estabelecido para o cumprimento do teor da intimação fiscal nº 004, acima transcrito, sem que o sujeito passivo tivesse apresentado qualquer resposta, a Fiscalização passou a examinar as justificativas até então apresentadas (fls. 428 a 442) para comprovar os depósitos bancários objeto do anexo único da Intimação Fiscal nº 003 (fls. 368 a 376). Para facilitar tal análise foi elaborado demonstrativo onde são transcritos todos os depósitos bancários examinados seguidos da análise fiscal e respectiva conclusão a respeito da identificação da origem de cada um deles, face ao que foi apresentado pelo sujeito passivo. O referido demonstrativo, parte integrante do presente procedimento fiscal, foi devidamente instruído ao processo administrativo fiscal, fls. 455 a 480.

Após a realização da análise acima descrita (fls. 455 a 480), restaram justificados 14 depósitos bancários, no valor total de R\$ 169.175,00, em razão da comprovação da sua origem, lastreada por notas fiscais de prestação de serviços cujos valores e dados do tomador do serviço correspondiam com aqueles descritos no extrato bancário, além de outros depósitos identificados como indevidos e posteriormente estornados da conta bancária do sujeito passivo. Os 344 depósitos restantes, no montante de R\$ 3.416.696,45, não tiveram sua origem comprovada pelo sujeito passivo. No quadro abaixo é apresentado um demonstrativo contendo os valores totais mensais dos depósitos bancários não comprovados:

Alegou o impugnante que também não foi feita uma análise adequada e individualizada de todos os créditos em conta corrente, visto que em grande parte referem-se a reembolsos que em nenhuma hipótese se caracterizam como faturamento ou base tributária. Afirmou que, em relação à esmagadora maioria dos depósitos, foi possível determinar a origem (nome dos depositantes) dos recursos mediante a análise dos extratos bancários exigidos em confronto com contratos e notas fiscais emitidas pelo impugnante.

Assim, entende que deveria ter sido aprofundada a fiscalização, inclusive com a intimação dos contratantes dos serviços.

No tocante a contratos apresentados pelo contribuinte, a fiscalização verificou que estavam desacompanhados dos documentos que corroborassem e comprovassem a informação apresentada, conforme consta do TVF:

Após a apresentação de três pedidos de prorrogação para atendimento da Intimação nº 003, datados de 30/06/2015, 23/07/2015 e 31/07/2015, respectivamente (fls. 377, 380 e 384), todos deferidos pela Fiscalização (fls. 379, 383 e 389), os únicos documentos apresentados pelo sujeito foram cópias de alguns contratos celebrados com clientes (fls. 390 a 427), bem como uma planilha com indicação parcial da suposta origem dos valores depositados em contas bancárias (fls. 428 a 442), todavia, sem o acompanhamento de documentação que corroborasse e comprovasse a informação apresentada.

No caso, há necessidade de se estabelecer uma relação biunívoca entre cada crédito em conta e a origem que se deseja comprovar, com coincidências de data e valor, não sendo admitida a “comprovação” feita de forma genérica com base exclusivamente em contrato de prestação de serviço.

No que respeita às notas fiscais de serviços emitidas pela empresa autuada, a autoridade fiscal promoveu a exclusão dos valores correspondentes a fim de se evitar a dupla tributação, tendo tal fato sido registrado no TVF:

Uma vez que dentre os depósitos bancários cuja origem não foi comprovada encontram-se incluídas as receitas de prestação de serviços objeto das notas fiscais emitidas no período (fls. 50 a 101), declaradas e tributadas pelo sujeito passivo (fls. 493 a 542, e 543 a 623), e a fim de evitar a ocorrência de dupla tributação, foi procedido o expurgo destes valores daqueles ora apurados, excluindo-se do montante dos depósitos totais mensais cuja origem não foi comprovada os valores das receitas objeto das notas fiscais (fls. 50 a 103), detalhados em demonstrativo juntado aos autos do processo administrativo fiscal (fls. 102 a 103). Através do quadro abaixo pode ser visualizado o referido expurgo, bem como o saldo remanescente a ser tributado como omissão de receitas por presunção legal:

No tocante às planilhas anexadas na impugnação, a "Planilha 1" (fls. 820/833) foi elaborada pela fiscalização, como ressaltou o próprio impugnante, e corresponde ao documento já mencionado que consubstanciou a análise fiscal dos extratos bancários, com a indicação dos valores considerados comprovados e também os omitidos do registro de receitas(doc. de fls. 455/480). Nesse caso, não foi apontada nenhuma inconsistência ou erro nos dados da planilha fiscal que pudesse motivar a revisão dos valores lançados como omissão de receitas.

A denominada "Planilha 3" (fl. 819), foi caracterizada pelo impugnante como representativa da "somatória de cada cliente constante na planilha e ao lado uma coluna com o que conseguimos levantar de notas fiscais neste período" (sic). Contém na primeira coluna o nome de "Cliente", na segunda, o valor de "Depósitos"; na terceira, o valor de "Notas Fiscais"; na quarta, o valor da diferença entre a segunda e terceira colunas; na quinta, o número da nota fiscal, ou identificação de nomes correspondentes a "notas de outros clientes não identificados". Em relação à Planilha 3, foram juntadas cópias de notas fiscais, cupons fiscais ou recibos às fls. 847/2359.

Analisando a mencionada Planilha 3, verifica-se que nela foi indicado somatório de valores pertinentes a clientes, pagamentos referentes à ação judicial ou empréstimo, sem que fosse estabelecida a relação dos dados informados com o depósito individualizado, na data e valor correspondente, cuja origem deve ser comprovada pelo contribuinte.

Tomando como exemplo o "Cliente" Peters e Peters, foram juntadas cópias de notas fiscais de fls. 847/883 de diferentes datas de emissão, indicado um depósito de R\$280.600,00 (sem identificação de datas e valores individualizados) e a soma de notas fiscais de R\$80.116,54, com a diferença apurada de R\$200.483,46 e a referência à "nota fiscal 411".

Objetivamente, as informações prestadas na Planilha 3 e os documentos anexados não permitem nenhuma confirmação de que determinado depósito bancário cuja origem deve ser comprovada pelo contribuinte (com valor e data

especificados no extrato bancário), corresponde a recebimento ("ressarcimento") por despesas pagas pela empresa autuada em nome de Peters e Peters.

A ausência de comprovação da origem dos depósitos bancários é uma constante do resultado da análise da Planilha 3 e dos documentos juntados pelo impugnante também em relação às demais informações prestadas.

Não se pode perder de vista que aquele que deve comprovar a origem do depósito, de forma individualizada, com coincidência de datas e valores, é o contribuinte, e a Planilha 3 não se presta a tal comprovação. Notadamente as notas fiscais e outros documentos emitidos por terceiros, juntados pelo impugnante, indicam apenas a compra de material ou aquisição de serviços por parte das pessoas identificadas como adquirente ou beneficiários, mas não atestam que tais despesas tenham sido arcadas pelo impugnante e posteriormente ressarcidas por meio dos depósitos cuja origem foi questionada.

Cabe lembrar mais uma vez, que a comprovação de origem, nos termos do disposto no caput do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser entendida como a apresentação pelo contribuinte de documentação hábil e idônea que possa identificar a fonte do crédito, o valor, a data e, principalmente, que demonstre de forma inequívoca a que título os créditos foram efetuados na conta corrente, independentemente do modo de operação adotado na consecução da atividade empresarial.

Pesa ainda contra o contribuinte o fato de, intimado pela fiscalização, não ter apresentado a escrituração, na qual deveriam estar registrados os valores que considerava como receita tributável, mas também os valores recebidos a título de suposto "ressarcimento" por despesas pagas em nome de seus clientes ou quaisquer outras operações que resultaram em créditos na conta corrente bancária.

De acordo com o art. 527, inciso I e parágrafo único do RIR/1999, a pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido (caso da empresa autuada nos dois períodos auditados) deverá manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial, salvo se mantiver Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária. O inciso II do mesmo dispositivo determina ainda que o contribuinte deverá manter em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Sendo obrigação do contribuinte comprovar a origem dos depósitos bancários em atendimento à intimação fiscal devidamente expedida para tal fim, soa despropositada a sugestão do impugnante para que a fiscalização proceda à "intimação dos contratantes dos serviços" para apresentação das notas fiscais

existentes que comprovariam os depósitos realizados nas contas correntes mantidas pela empresa autuada.

Quanto a eventuais documentos faltantes mencionados pelo impugnante e sua juntada posterior ao processo, cumpre lembrar que o momento oportuno para a juntada dos documentos em que se fundamentam as alegações da defesa é quando da apresentação da impugnação. Os §§ 4º e 5º do art.16 do citado decreto, instituídos pelo art. 67 da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, estabelecem inclusive a preclusão da juntada de prova documental após a apresentação da impugnação, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Portanto, não tendo o impugnante indicado nenhum erro no levantamento fiscal empreendido e não tendo comprovado a origem dos depósitos bancários remanescentes que integraram a apuração da omissão de receitas por presunção legal prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser mantido o lançamento nesse parte.

III - Arbitramento do lucro.

FORMALIZAÇÃO DO PROCESSO.

Conforme consta do TVF, o arbitramento do lucro para fins de determinação do IRPJ e da CSLL devidos foi procedido com base no art. 530, inciso III, do RIR/1999:

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

[...]

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

No TVF, foram relatadas as intimações dirigidas ao contribuinte visando a obtenção dos livros e documentos da sua escrituração comercial e fiscal, deste o Termo de Início do Procedimento Fiscal, além da Intimação Fiscal nº 001 e nº 002, tendo sido registrado que o sujeito passivo apresentou somente as notas fiscais de serviços emitidas nos anos de 2011 e 2012.

A receita bruta conhecida que foi considerada na apuração do lucro arbitrado é aquela identificada por meio das notas fiscais de prestação de serviços apresentadas pelo sujeito passivo. Constatou-se também do TVF, que a determinação do lucro arbitrado foi efetuada mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e parágrafos seguintes do RIR/1999, acrescidos de 20%, nos termos do art. 532 daquele ato normativo. Ressaltou-se ainda que o arbitramento do lucro

foi aplicado a todas as receitas da pessoa jurídica, inclusive àquelas omitidas pelo sujeito passivo.

O impugnante fez menção às disposições do art. 148 do CTN e a entendimentos doutrinários sobre o assunto para salientar que no presente caso não ocorreu o processo regular de arbitramento, anterior ao lançamento, o que evidenciaria o cerceamento de defesa, em face da supressão da ampla defesa e do contraditório.

O arbitramento do lucro devidamente circunstanciado pela autoridade fiscal constitui parte intrínseca do lançamento de ofício destinado à constituição do crédito tributário representado pelos autos de infração lavrados, motivo pelo qual devem ser objeto de um mesmo processo. Assim, não demanda processo regular específico para tal fim e o rito processual é o previsto no Decreto nº 70.235, de 1972, que garante o direito de defesa do contribuinte por meio da apresentação da impugnação que ora está sendo analisada.

Deste modo, no que respeita ao arbitramento do lucro, não ficou caracterizado o alegado cerceamento do direito de defesa do contribuinte que dê azo à nulidade do procedimento fiscal.

BASE DE CÁLCULO DO LUCRO ARBITRADO.

OMISSÃO DE RECEITAS. PERCENTUAL APLICÁVEL.

O impugnante contestou ainda a aplicação do percentual estabelecido no art. 519, III, 'a' do RIR/1999, porque, ao desconsiderar a natureza (ressarcimento) dos depósitos efetuados pelos contratantes e os considerar como sendo receitas da prestação de serviços (receitas omitidas), há evidente alteração na atividade desenvolvida pelo impugnante, uma vez que, por conclusão lógica, o contribuinte passa, pela presunção utilizada, a fornecer todos os materiais utilizados nas obras. Ou seja, está-se diante de contratos de empreitada global (total), uma vez que não houve fornecimento de materiais pelos contratantes.

Cita entendimento da Cosit sobre o assunto, para sustentar que é inaplicável o percentual de 32% utilizado pela fiscalização em relação às receitas decorrentes de depósitos de origem não comprovada.

No tocante aos percentuais de determinação do lucro arbitrado, podem ser *destacados os seguintes artigos extraídos do RIR/1999:*

Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I).

Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º):

[...]

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

[...]

Art. 532. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, § 11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I).

Em relação à CSLL, destacam-se os seguintes dispositivos legais vigentes à época dos fatos geradores:

Lei nº 9.430, de 1996.

Art. 29. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado e pelas demais empresas dispensadas de escrituração contábil, corresponderá à soma dos valores:

I - de que trata o art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

Lei nº 9.249, de 1995.

Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento. (Redação dada Lei nº 10.684, de 2003) (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004) (Vide Lei nº 11.119, de 2005)

Nesse ponto, existe uma contradição patente no argumento da defesa, na medida em que, se o contribuinte não conseguiu comprovar a origem dos depósitos especificados no lançamento, não há como considerar que sejam eles derivados de supostos ressarcimentos recebidos pelos contratantes da empresa. Também não há como aferir se a receita omitida é exclusiva da prestação de serviços ou se inclui também o fornecimento de todos os materiais utilizados nas obras.

Até porque, se todos estes pormenores tivessem sido esclarecidos, estaria, em tese, comprovada a origem do numerário depositado e a discussão se deslocaria da omissão de receita por presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, passando a ser tratada sob a ótica da tributação normal de receita e sua conformidade com o entendimento expresso por atos editados pela Cosit pertinentes a percentuais aplicados à atividade da construção civil.

Nestas condições, deve prevalecer o contido nos §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que assim prescrevem:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

§ 1º No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

§ 2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep e das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)(grifos acrescentados)

Portanto, em relação ao IRPJ, o lucro arbitrado da pessoa jurídica com base na receita omitida por presunção legal deve seguir estritamente a tributação adotada no lançamento, qual seja: aplicação de 32%, acrescido de 20%, resultando o percentual de 38,4%. No caso da CSLL, o percentual para determinação da base de cálculo do lucro arbitrado é de 32%.

IV. Multa de ofício.

No tocante à multa de ofício, verifica-se que os lançamentos derivados da omissão de receitas foram apenados com o multa qualificada de 150% no auto de infração do IRPJ e nos reflexos pertinentes; enquanto em relação às exigências de IRPJ e da CSLL cuja base de cálculo foi apurada tendo em conta as notas fiscais de prestação de serviços, a DIPJ e a DCTF, foi aplicada multa de ofício de 75%.

A base legal da multa de ofício se assenta nas disposições do art. 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, na redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, nos seguintes termos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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

[...]

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

Vale também destacar o conceito de fraude expreso no art. 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que serviu de fundamento no TVF para a qualificação da multa de ofício:

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

Fazendo referência à Súmula nº 25 do Carf, o impugnante questionou a aplicação da multa de 150%, ressaltando que não há que se falar em fraude, ainda mais se considerando que os lançamentos são efetuados por meio de presunção de omissão de receita.

Os fatos que motivaram a qualificação da multa de ofício foram consubstanciados no TVF, do qual podem ser extraídos os seguintes excertos:

O texto do art. 72 da lei nº 4.502/1964, acima transcrito, estabelece que a conduta fraudulenta pode ser praticada mediante "ação" ou "omissão" do agente, ou seja, o simples "deixar de fazer", quando com intuito doloso e voltado a impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, caracteriza a conduta típica ensejadora da aplicação da multa qualificada. No caso em apreço constata-se a ocorrência de uma conduta omissiva reiterada, caracterizada por deixar de escriturar e de incluir em declarações apresentadas à Administração Tributária (fls. 493 a 542) receitas identificadas através de valores creditados em conta corrente bancária de sua titularidade, ao longo dos anos de 2011 e 2012 (fls. 274 a 366), e da mesma forma, omitir em declarações por ele apresentadas (fls. 543 a 623) os tributos por ele devidos, incidentes sobre tais receitas.

O que está a se falar é de uma conduta do sujeito passivo de omitir de declarações apresentadas ao Fisco e por consequência suprimir do cálculo dos tributos devidos nos anos-calendário 2011 e 2012 uma receita total de R\$ 2.871.250,54, equivalente a cinco vezes o valor da receita bruta declarada (fls. 493 a 542) naqueles dois anos, que foi de R\$ 545.445,91, causando prejuízos significativos aos cofres públicos. Note-se que a referida infração não se caracterizou pela omissão de quantidade diminuta de lançamentos, mas sim de 344 depósitos bancários cuja origem não foi identificada, demonstrando de forma inequívoca a intenção reiterada de fraudar o Fisco.

A conduta omissiva dolosa por parte do administrador é evidenciada ainda pelo fato de não ter mantido escrita comercial da pessoa jurídica, conforme já demonstrado anteriormente, fato este reforçado pela declaração do Contador da empresa de que "não foram entregues documentos além do setor pessoal e fiscal, o que inviabilizou a realização de escrituração contábil" (fls. 104).

Resta evidenciado que tal ação foi promovida de forma intencional e dolosa, ou seja, com o objetivo único de se furtar ao pagamento dos tributos, consubstanciada através da declaração à Receita Federal do Brasil de uma receita muito aquém daquela que auferiu.

Diante do exposto, é aplicada a multa qualificada prevista no § 1º do art. 44 da lei nº 9.430/96 sobre o montante dos tributos apurados pela prática da infração descrita no subitem 2.1, anteriormente citada.

De fato, dentre as várias possibilidades de subtração de valores à tributação está a de, reiteradamente, deixar de levar às declarações obrigatórias da pessoa jurídica o valor integral das receitas auferidas pela empresa, fato consumado por dois anos calendário consecutivos, em relação aos quais a omissão de receita foi constatada na ordem de R\$2.800.000,00 (correspondentes a 344 depósitos

bancários cuja origem não foi comprovada), tendo ainda como agravante a conduta omissiva do administrador, ao não manter a escrita comercial da pessoa jurídica nesses mesmos períodos.

Essa conduta reprovável do contribuinte pode manifestar-se por várias formas, bastando para tal que fique identificada a intenção, consistente no tempo, de subtrair valores tributáveis por ele devidos. Note-se que os chamados erros escusáveis se distinguem daqueles cometidos intencionalmente e de forma sistemática, abrangendo vários períodos e tributos, como evidenciado no presente caso, o que afasta a possibilidade de erro ou desatenção eventual e justifica a qualificação da multa.

Outras questões pertinentes à caracterização da fraude serão examinadas oportunamente, na parte do Voto que tratará a respeito da responsabilização tributária.

O impugnante ressaltou ainda aspectos acerca do caráter confiscatório da multa exigida, além de mencionar jurisprudência judicial e entendimentos doutrinários sobre o assunto.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, consoante o disposto no art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, na redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, salvo os casos de declaração de inconstitucionalidade por decisão definitiva plenária do STF, e de edição de atos específicos do Procurador-Geral da Fazenda Nacional e da Advocacia-Geral da União, nos estritos termos previstos no § 6º da referida norma legal.

No caso concreto, dado que a administração tributária apenas exerceu o poder/dever de tributar, conferido pela Constituição Federal e institucionalizado pela legislação infraconstitucional de regência da matéria, não há como negar efetividade à cobrança da multa de ofício sob o argumento acerca de sua natureza confiscatória ou da violação a princípios constitucionais.

No que se refere à doutrina e à jurisprudência judicial mencionadas na peça de defesa, verifica-se que a Administração Pública somente pode fazer o que a lei autoriza. Os agentes públicos, portanto, não podem aplicar entendimentos doutrinários contrários às orientações estabelecidas na legislação tributária de regência da matéria, uma vez que a atividade administrativa é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art. 37 da Constituição Federal e art. 142 do CTN).

Vale lembrar mais uma vez que não constitui norma geral de direito tributário decisão judicial que produz efeito apenas em relação às partes que integram o processo e com estrita observância do conteúdo dos julgados (art. 100 do CTN), além das limitações impostas pelo Decreto nº 2.346, de 1997, e as determinações contidas no art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002.

No presente processo, não há, portanto, como afastar a aplicação da multa de ofício no percentual de 75% e 150%, relativamente às infrações capituladas no lançamento, exigida em estrita observância às normas estabelecidas.

V. Responsabilidade tributária.

ASPECTOS LEGAIS DA RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Neste tópico, serão analisados os questionamentos pertinentes ao vínculo de responsabilidade atribuído a Laurence Peters.

Para respondê-los, vale destacar o contido no Parecer PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009, que trata a respeito da natureza da responsabilidade tributária dos administradores - sócios ou não - das sociedades limitadas e das sociedades anônimas, derivada da aplicação do art. 135, III, do CTN. O propósito da consulta formulada era, firmando a natureza da responsabilidade derivada da aplicação do art. 135, III, do CTN, fixar, com segurança, as consequências administrativas e processuais do reconhecimento dessa natureza.

O trabalho desenvolvido pela PGFN trata o tema especificado de forma aprofundada, motivo pelo qual, num primeiro momento, serão destacados alguns pontos específicos da conclusão exarada no item VII do mencionado Parecer, que servirão como ponto de referência para a análise da responsabilização tributária no caso concreto:

VII

CONCLUSÃO

106. Em resumo, alinhamos aqui os fundamentos e as conclusões do presente Parecer:

a) A responsabilidade do dito “sócio-gerente”, de acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, decorre de sua condição de “gerente” (administrador), e não da sua condição de sócio;

b) A responsabilidade do administrador, por força do art. 135 do CTN, na linha da jurisprudência do STJ, é subjetiva e decorre de prática de ato ilícito;

c) Para efeito de aplicação do art. 135, III, do CTN, responde também a pessoa que, de fato, administra a pessoa jurídica, ainda que não constem seus poderes expressamente do estatuto ou contrato social;

d) A responsabilidade dos administradores, de acordo com a jurisprudência do STJ, não pode ser entendida como exclusiva (responsabilidade substitutiva), porquanto se admite na Corte Superior que a ação de execução fiscal seja ajuizada, ao mesmo tempo, contra a pessoa jurídica e o administrador;

e) A tese da responsabilidade substitutiva também deve ser excluída pela inexistência de norma legal de desoneração da pessoa jurídica em razão da prática de ato ilícito por parte do administrador;

[...]

j) A jurisprudência do STJ aponta para a responsabilidade solidária, inclusive em precedentes desfavoráveis à Fazenda Nacional, em que se afirma que o “sócio” só pode ser responsabilizado solidariamente se detiver poderes de gerência e se tiver praticado ato ilícito no exercício dessa gerência, na forma do art. 135, III, do CTN;

k) a análise sistemática da ordem jurídica aponta para a responsabilidade solidária dos administradores, visto que estes, no regramento do Código Civil (art. 1.016), respondem solidariamente perante terceiros (inclusive o Estado) pela prática de atos ilícitos; não haveria sentido em ser o crédito tributário menos garantido que o crédito comum;

[...]

p) A responsabilidade do administrador pode ser declarada no mesmo auto de infração que lançar o crédito tributário em face da pessoa jurídica contribuinte, como também poderá ser declarado em auto de infração e em momento distintos, independentemente de ter o ato ilícito sido praticado no mesmo átimo da ocorrência do fato jurídico tributário que deu origem à obrigação tributária principal; a responsabilidade de cada administrador pode ser declarada ao mesmo tempo e ato ou em tempos e atos distintos;

q) Quando incide o art. 135, III, do CTN, não se tem uma obrigação solidária, senão duas ou mais obrigações solidárias; trata-se de solidariedade imprópria, em que obrigações distintas são atadas pelo nexo de adimplemento.

[...]

u) Sendo solidária a responsabilidade decorrente de ato ilícito praticado pelo administrador, este, uma vez atestada administrativamente sua responsabilidade, está sujeito a todos instrumentos de proteção do crédito tributário, como o arrolamento de bens e direitos, a inscrição no CADIN e a medida cautelar fiscal, estando sujeito, outrossim, à negativa de expedição de Certidão Negativa de Débito.

Isto posto, afirmou o impugnante que a primeira ilegalidade encontrada na atribuição da responsabilidade solidária é a inexistência de processo administrativo próprio e que não houve intimação da pessoa física para exercer seu direito ao contraditório.

O art. 2º da Portaria RFB nº 2.284, de 2010, citado pelo impugnante, assim dispõe:

Art. 2º Os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, na formalização da exigência, deverão, sempre que, no procedimento de constituição do crédito tributário, identificarem hipóteses de pluralidade de sujeitos passivos, reunir as provas necessárias para a caracterização dos responsáveis pela satisfação do crédito tributário lançado.

§ 1º A autuação deverá conter a descrição dos fatos e o enquadramento legal das infrações apuradas e do vínculo de responsabilidade.

§ 2º Na hipótese de que trata o caput, não será exigido Mandado de Procedimento Fiscal para os responsáveis.

Nesse ponto, verifica-se por parte da autoridade fiscal o cumprimento estrito às determinações contidas no citado dispositivo legal, na medida em que, ao formalizar a exigência, foram identificados os sujeitos passivos, reunidas as provas para a caracterização do responsável tributário, constando ainda a descrição dos fatos e enquadramento legal das infrações apuradas e do vínculo de responsabilidade, tendo sido tratados em um único processo o lançamento do crédito tributário e a responsabilização tributária.

A teor do Parecer PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009, a responsabilidade do administrador pode ser declarada no mesmo auto de infração que lançar o crédito tributário em face da pessoa jurídica contribuinte (como no caso em exame), como também poderá ser declarado em auto de infração e em momento distintos. Portanto, diferentemente da alegação da defesa, não há exigência legal de formalização de processo administrativo próprio para fins da responsabilização tributária.

No tocante às hipóteses de nulidade do procedimento fiscal, podem ser destacadas as seguintes disposições do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 59 - São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

[...]

O termo fiscal pertinente à responsabilização tributária não é nulo, pois foi lavrado por autoridade competente – Auditor Fiscal da Receita Federal – e não houve preterição do direito de defesa – é no processo administrativo que esse direito é exercido pelo responsável tributário. Ressalte-se ainda que não há exigência legal para intimação prévia da pessoa física quanto à sua caracterização como responsável tributário.

Afasta-se, desta forma, a arguição de cerceamento do direito de defesa do responsável tributário, na medida em que o direito ao contraditório está por ele sendo exercido na impugnação ora analisada.

Outro ponto questionado pelo impugnante diz respeito ao enquadramento legal da responsabilização tributária.

Conforme consignado no Demonstrativo de Responsáveis Tributários que compõe os autos de infração, foi atribuída responsabilidade a Laurence Peters na condição de ex-sócio e administrador da sociedade empresária, em razão de atos praticados com infração de lei. O detalhamento da descrição dos fatos, indicação dos elementos de prova e dos fundamentos jurídicos foram remetidos ao termo

competente. Constatou ainda nº enquadramento legal o art. 135 da Lei nº 5.172, de 1966.

No Termo Sujeição Passiva Solidária, parte integrante do lançamento, nº que respeita ao enquadramento legal, primeiramente foi feita referência ao parágrafo único do art. 121 do CTN, nos seguintes termos:

Dispõe o art. 121 do Código Tributário Nacional que "sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária". Em seu parágrafo único, incisos I e II, o referido artigo distingue a pessoa do contribuinte daquela tida como responsável, da seguinte forma:

Art. 121.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

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

No presente caso, o sujeito passivo direto, na condição de contribuinte, é a sociedade empresária Trindade & Vieira da Silva Serviços de Construção Ltda, destinatária do procedimento fiscal instaurado. Além desta, a Fiscalização identificou no curso do procedimento fiscal elementos que culminaram com a atribuição de sujeição passiva solidária, na condição de responsável tributário, ao sócio e administrador da sociedade, Laurence Peters, CPF nº 719.125.769-53, pelos fatos e fundamentos que se passa a expor.

Também constatou expressamente do referido termo fiscal, ao final, que a responsabilização foi feita com base no art. 135, inciso III, do CTN, conforme seguintes excertos:

A responsabilidade tributária de administradores de pessoas jurídicas encontra fundamentação jurídica no art. 135, *caput* e inciso III do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado

(grifou-se)

Os fatos relatados acima identificam de forma inequívoca a prática de infração de lei em matéria tributária, civil e penal, por parte do sócio administrador LAURENCE PETERS, a quem competia a administração da empresa e a tomada das decisões que culminaram com o ilícito perpetrado. A alteração fraudulenta do quadro societário ocorrida em 05/06/2013 (fls. 36 a 40) somente vem a corroborar com a conclusão de que se tratou de uma ação coordenada e voluntária por parte do administrador da pessoa jurídica, cujo objetivo final era o de eximir-se da responsabilidade tributária pelos fatos anteriormente praticados.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto acima, resta demonstrada a responsabilidade pelos créditos tributários apurados por intermédio do presente procedimento de fiscalização ao ex-sócio e administrador da sociedade empresária, LAURENCE PETERS, CPF nº 719.125.769-53, nos termos do inciso III do art. 135 do Código Tributário Nacional.

Afirmou o impugnante que a legislação citada (art. 121 e 135 do CTN) em momento algum denota a presença de responsabilidade solidária, a qual, em matéria tributária, é prevista no art. 124 do CTN (sequer mencionado como fundamentação legal).

Porém, não há nenhuma impropriedade nos registros feitos pela fiscalização quanto à caracterização da responsabilidade solidária de Laurence Peters pelo crédito tributário lançado. Conforme constou expresso no item VII (Conclusão) do Parecer PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009, a responsabilidade dos administradores, de acordo com a jurisprudência do STJ, não pode ser entendida como exclusiva (responsabilidade substitutiva), porquanto se admite na Corte Superior que a ação de execução fiscal seja ajuizada, ao mesmo tempo, contra a pessoa jurídica e o administrador; a tese da responsabilidade substitutiva também deve ser excluída pela inexistência de norma legal de desoneração da pessoa jurídica em razão da prática de ato ilícito por parte do administrador.

Prossegue ainda o Parecer, destacando que a jurisprudência do STJ aponta para a responsabilidade solidária, inclusive em precedentes desfavoráveis à Fazenda Nacional, em que se afirma que o “sócio” só pode ser responsabilizado solidariamente se detiver poderes de gerência e se tiver praticado ato ilícito no exercício dessa gerência, na forma do art. 135, III, do CTN; e que a análise sistemática da ordem jurídica aponta para a responsabilidade solidária dos administradores, visto que estes, no regramento do Código Civil (art. 1.016), respondem solidariamente perante terceiros (inclusive o Estado) pela prática de atos ilícitos; não haveria sentido em ser o crédito tributário menos garantido que o crédito comum.

Contrariamente a tese da defesa, também não há nenhum “descompasso” no que respeita a indicação do parágrafo único, inciso II do art. 121 e do art. 135, inciso III, do CTN, na fundamentação legal expressa no Termo de Sujeição Passiva Solidária. Como bem explicita o Parecer PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009, a consequência jurídica principal da conclusão de que o administrador que comete ato ilícito, no exercício da gerência, responde solidariamente com a pessoa jurídica pelo crédito tributário, sem benefício de ordem, é a de que ele, nesse caso, deve ser considerado “sujeito passivo” e “devedor” para efeito de aplicação da legislação tributária em geral. É ele “sujeito passivo” porque, por força do art. 121, parágrafo único, II, do CTN, todo responsável é sujeito passivo tributário. É ele “devedor” em razão de que a pretensão do fisco para com ele é exigível independentemente da solvabilidade da pessoa jurídica.

Portanto, foi correto o procedimento fiscal ao qualificar Laurence Peters como sujeito passivo e responsável tributário, consoante disposições do parágrafo único, inciso II do art. 121 e art. 135, inciso III, do CTN.

ANÁLISE PROBATÓRIA DA RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA.

O impugnante arguiu a impossibilidade de responsabilização do sócio pessoa física com base em indícios, ressaltando que não teria havido a comprovação de ocorrência de qualquer das condutas previstas no art. 135 do CTN.

Cumprе ressaltar que, nos termos do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, o auto de infração deverá estar instruído com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Por sua vez, no processo administrativo, se admite a prova indiciária ou indireta, assim conceituada aquela que se apóia em conjunto de indícios capazes de demonstrar a ocorrência da infração e de fundamentar o convencimento do julgador. O RIR/1999, no § 1º do art. 845, faz alusão à adoção do indício veemente, legitimando-o:

Art. 845. Far-se-á o lançamento de ofício, inclusive:

(...)§ 1º. Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão.

(grifo acrescentado)

Indícios são fatos conhecidos, comprovados, que se ligam a outro fato que se tem de provar. São a base objetiva do raciocínio, ou da atividade mental, por via dos quais se pode chegar ao fato desconhecido. Presentes os caracteres de gravidade, precisão e concordância, prestam-se como ponto de partida para as presunções relativas, gerando o efeito de inverter o ônus da prova.

Apenas um indício, desde que veemente, pode levar a conclusão da ocorrência de um fato. Da mesma forma, vários indícios com baixo teor de gravidade e precisão, podem, somados, fazer prova do ilícito, desde que todos indiquem a mesma direção.

Nesse ponto, destacam-se trechos do TVF que fundamentaram a responsabilização tributária de Laurence Peters, primeiramente, no tocante aos aspectos pertinentes à infração capitulada como omissão de receitas, em relação aos quais a autoridade fiscal evidenciou a responsabilidade do então sócio-administrador pela falta de justificação da origem dos depósitos bancários e pela falta de apresentação da escrituração da empresa autuada:

Conforme demonstrado nos itens 2 e 3 do Termo de Verificação Fiscal, acima, o sujeito passivo omitiu das declarações apresentadas ao Fisco receitas identificadas através de valores creditados em conta bancária de sua titularidade, cuja origem não foi comprovada, no montante de R\$ 2.871.250,54. Tal fato importou em uma redução de tributos e contribuições sociais da ordem de R\$ 417.192,70, conforme se pode depreender do quadro abaixo, adotando-se o regime de apuração pelo lucro presumido:

[...]

A infração acima descrita, fundamentada no art. 42 da lei nº 9.430/96, teve sua prova obtida na identificação de 344 depósitos bancários cuja origem não foi comprovada pelo sujeito passivo, o qual não as escriturou nem tampouco declarou ao Fisco, em afronta aos arts. 518 e 519 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99). O número de ocorrências evidencia não se tratar de um simples erro, mas de um ato voluntário e doloso, o que só pode ser imputado a quem detinha a responsabilidade pela administração da pessoa jurídica. Reforça tal conclusão o fato de que o sócio administrador também deixou de enviar ao escritório responsável pela contabilidade os documentos necessários à escrituração contábil da sociedade empresária, o que inviabilizou a realização desta, conforme se pode depreender do teor da declaração apresentada ao Fisco pelo profissional responsável (fls. 104 a 118), abaixo transcrita:

A Dellus Organização Contábil SS ME declara que não possui os documentos solicitados no referido procedimento.

Todos os documentos recebidos pelo escritório contábil da empresa Trindade & Vieira Serviços de Construção Ltda foram processados, informados a Receita Federal e devolvidos a empresa na ocasião do encerramento da prestação de serviços. Acrescentamos que não foram entregues documentos além do setor pessoal e fiscal, que inviabilizou a realização de escrituração contábil.

Novamente é identificada infração de lei por parte do sócio administrador, uma vez que em momento algum supriu a contabilidade com os documentos necessários à escrituração contábil, consentindo assim com que a sociedade empresária permanecesse durante os dois anos objeto do exame desprovida de escrituração contábil e dos referidos documentos de lastro, em afronta ao disposto no art. 45, incisos I e III da Lei nº 8.981, de 20/01/1995, verbis:

[...]

Ressalte-se que a conduta do administrador em não manter escrituração contábil afrontou ainda a legislação empresarial, haja vista a obrigatoriedade de sua confecção e de autenticação no Registro Público de Empresas Mercantis, preceituada nos arts. 1179 e 1180 do Código Civil Brasileiro, abaixo transcritos:

A fiscalização denunciou ainda as ocorrências havidas na alteração do contrato social da empresa, quando foi promovida a saída de Laurence Peters do quadro societário, evidenciando, num primeiro momento, a precariedade da operação por meio da análise da real condição dos novos sócios para aquisição da participação societária e expondo o distanciamento desses sócios do cotidiano da pessoa jurídica, inclusive no que respeita aos contatos com a fiscalização durante a ação fiscal empreendida:

A prática dolosa de infração à lei por parte do sócio administrador é reforçada pelos fatos que viriam a ser praticados através da décima quarta alteração do contrato social da sociedade, registrado na Junta Comercial em 05/06/2013 (fls. 36 a 40). Da análise do referido documento, nota-se que naquela oportunidade foi efetuada alteração total do quadro societário da sociedade, bem como de seu endereço, o que pode ser demonstrado no quadro abaixo, onde são evidenciadas as alterações mediante a comparação entre a décima terceira e a décima quarta alteração e consolidação do contrato social:

Identificação dos sócios, administradores e endereço da sociedade empresária

Alt.	Data do registro	Sócios	Administrador	Endereço
13ª	24/10/2012	Laurence Peters (99%) Cristiane Momm Peters (1%)	Laurence Peter Cristiane Momm Peters	Rua Brejaúba, 31, esquina com rua Alecrim, Monte Verde
14ª	05/06/2013	Rubens Vieira da Silva (50%) João Francisco da Trindade (50%)	João Francisco da Trindade	Servidão da Jaca, s/n. Itacorubi

[...]

Em consulta à base de dados da Receita Federal do Brasil, constatou-se que nenhuma das pessoas acima identificadas apresenta Declaração do Imposto de Renda de Pessoa Física (DIRPF), o que levantou suspeitas quanto à real condição de sócios da pessoa jurídica. No curso do procedimento fiscal em nenhum momento os Auditores Fiscais conseguiram obter contato com os sócios mencionados acima, inclusive com o atual sócio administrador, João Francisco da Trindade. Em todas as ocasiões em que estiveram na sede da empresa e questionaram sobre o paradeiro dos sócios eram informados a respeito de suas ausências, seja por motivos de viagem ou para tratamento de saúde. O atendimento

à Fiscalização foi prestado por KAREN BEATRIZ DE SOUZA RIBEIRO, CPF nº 044.309.619-80, que a assinava como Gerente Administrativo da pessoa jurídica (fls. 3, 124 e 367).

Prosseguindo na investigação, a fiscalização realizou diligências nº endereço informado como sendo do novo sócio Rubens Vieira da Silva, não tendo sido localizada a sua residência; constatou-se ainda que Rubens foi interno, até o ano de 2009, em instituição filantrópica que atuava em apoio a moradores de rua da cidade de São Paulo, conforme registrado no TVF:

Em diligência efetuada no endereço informado no contrato social como sendo do atual sócio Rubens Vieira da Silva, qual seja, Servidão da Jaca, sem número, bairro Itacorubi, município de Florianópolis (SC), não foi localizada tal residência. Já o endereço do referido sócio constante do cadastro de pessoas físicas (CPF) na base de dados da Receita Federal do Brasil (fls. 490), encontra-se descrito como sendo à rua Doutor Almeida Lima, nº 900, bairro Mooca, município de São Paulo (SP). O telefone cadastrado em seu CPF é o de número (11) 2292-0977. Em contato telefônico realizado em 16/04/2015 para o referido número foi constatado que tanto o endereço quanto o telefone informado pelo sócio em seu CPF pertencem a uma instituição filantrópica denominada ARSENAL DA ESPERANÇA, voltada ao acolhimento de moradores de rua da cidade de São Paulo. A atendente informou ainda por telefone que Rubens Vieira da Silva foi interno daquela instituição até o ano de 2009, e que após aquela data saiu da casa de apoio e não deixou informações sobre o seu paradeiro. Através de pesquisa na internet no endereço www.google.com.br, opção "mapas", foi possível identificar a fotografia da fachada do imóvel existente no endereço informado (fls. 485).

A autoridade fiscal localizou a residência de João Francisco Trindade, revelando a condição humilde do outro sócio, oportunidade em que colheu depoimento prestado pela mãe, Elsa da Trindade Caetano, no qual declara que o filho cedeu o nome para inclusão como sócio da empresa em troca de promessa, não cumprida, de que receberia um terreno e uma casa, conforme trechos destacados do TVF:

No endereço foram recebidos pela mãe do sócio administrador da pessoa jurídica, Sra. ELSA DA TRINDADE CAETANO (fls. 484), a qual informou que ele teria viajado no último sábado, dia 26/04/2015, para a cidade de Apucarana (PR), para tratar da saúde e visitar seus filhos que moram naquela cidade. Na ocasião a Sra. ELSA DA TRINDADE CAETANO relatou fatos a respeito da inclusão de JOÃO FRANCISCO DA TRINDADE no quadro societário da empresa, o que foi colhido através de TERMO DE DECLARAÇÃO, juntado às fls. 483 do processo. Em síntese, a respeito dos fatos a ela indagados, declarou o seguinte:

- Que João Francisco da Trindade reside naquele endereço, e que teria viajado no último sábado para a cidade de Apucarana (PR), para tratamento de saúde;
- Questionada a respeito da participação de João Francisco na sociedade empresária Trindade & Vieira da Silva Serviços de Construção, respondeu que João Francisco não possui nenhum bem, que ele teria informado à declarante (mãe) que aceitou que a empresa fosse colocada no nome dele pelo Sr. Laurence (ex-sócio), em troca da promessa de que receberia um terreno e uma casa, o que nunca aconteceu;
- declarou que João Francisco não é sócio da empresa, que na verdade se sujeitou a que colocassem a empresa em seu nome em razão da promessa que teria sido feita a ele, mas que João Francisco na verdade não tem nada;
- declarou ainda que alertou João Francisco à época sobre o risco de aceitar ficar como sócio de uma empresa sem ser seu real proprietário,

e ainda, que tomou conhecimento de todos estes fatos por intermédio de seu próprio filho.

Concluiu a fiscalização que a alteração do quadro societário foi feita de forma fraudulenta, tendo ressaltado o seguinte:

Diante dos fatos acima narrados, restou evidenciado de que o quadro societário da sociedade empresária foi substituído de forma fraudulenta, tendo os verdadeiros sócios sido substituídos por sócios "laranjas", com o objetivo de eximir os antigos sócios de uma eventual responsabilidade pelos atos praticados antes ou mesmo depois de sua saída da sociedade.

Constatou ainda a autoridade fiscal que Laurence Peters, mesmo após a sua saída formal da sociedade em 05/06/2013, continuava figurando, no ano de 2015, como responsável pela "Gerência Administrativa" na página da empresa na internet:

Finalmente, a fraude de interposição fraudulenta é evidenciada ainda em razão do fato de que não obstante o ex-sócio LAURENCE PETERS ter deixado a participação e a administração da sociedade empresária em 05/06/2013 (fls. 36 a 40), seu nome até a presente data consta na página da empresa na internet - www.lausconstrucoes.com.br – como responsável pela "Gerência Administrativa", conforme se pode verificar de tela extraída da internet em 13/10/2015 (fls. 486), notadamente pela informação abaixo transcrita:

"A Gerência Administrativa, bem como Departamento de Obras ficam ao encargo do Diretor Laurence Peters, CREA SC 28.8585, fundador da empresa e que traz consigo mais de vinte e sete anos de experiência em obras."

O impugnante contestou a omissão de receitas nos mesmos moldes da defesa apresentada pela pessoa jurídica, procurou evidenciar a suspeição dos depoimentos prestados pelo contador da empresa e pela mãe de um dos sócios e enfatizou aspectos formais da alteração contratual que redundou na sua saída do quadro societário da empresa autuada.

É oportuno destacar que, a respeito da natureza dos atos causadores da responsabilidade tributária dos administradores ("sócios-gerentes", na expressão consagrada), no Parecer PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009, foi enfatizado que o "sócio-gerente", de acordo com a jurisprudência aceita pelo STJ, torna-se responsável não por ser "sócio", mas por ter cometido ato ilícito enquanto "gerente". Em verdade, a condição de sócio é irrelevante. Dois são os elementos verdadeiramente relevantes para sua responsabilização: (a) ser administrador e (b) ter cometido ato ilícito nessa posição. Ainda nesse aspecto, consta ainda do Parecer que o ato ilícito ensejador de responsabilidade tributária pode ser tanto culposo quanto doloso e que a prova da prática de ato ilícito por parte do administrador compete à Fazenda Pública (salvo normas especiais probatórias, como a relativa à CDA).

Confrontando os argumentos da defesa com os fatos ora expostos extraídos do TVF, pode-se afirmar, no tocante à infração decorrente da presunção de omissão de receitas, conforme já foi analisado anteriormente, que o impugnante não comprovou que a origem dos depósitos bancários questionados se referiam a supostos ressarcimentos efetuados por aquisições havidas em nome de clientes da empresa autuada. A prática reiterada da infração ao longo de 24 meses, entre outros motivos, serviu ainda como fundamento para qualificação da multa de

ofício, inclusive com repercussão penal do ilícito tributário praticado, nos termos definidos pela Portaria RFB nº 2.439, de 21 de dezembro de 2010, que estabelece regras próprias para a formalização e tramitação do processo competente.

Também é fato inconteste que a escrituração não foi apresentada pela empresa atuada em atendimento à intimação fiscal, nem foi comprovado que foram entregues os documentos necessários à realização da escrituração contábil para o escritório do contador que prestou o depoimento contestado pelo impugnante.

Quanto à alteração societária, a fiscalização constatou que os novos sócios formais não apresentaram a Declaração do Imposto de Renda de Pessoa Física (DIRPF) e que também não vivenciavam o cotidiano da empresa durante a ação fiscal empreendida. Foram também trazidos aos autos os resultados de diligências realizadas in loco nos endereços destes e colhido depoimento de instituição filantrópica que assistiu um dos sócios e da mãe do outro sócio, além de dados atualizados da empresa na internet, tudo convergindo no sentido de atestar que a operação pertinente à saída de Laurence Peters do quadro societário da empresa atuada não foi concretizada de fato.

Desta forma, permanece incólume o conjunto probatório formado pelos elementos evidenciados no lançamento fiscal, fato que justifica a responsabilização tributária de Laurence Peters a teor das disposições contidas no inciso III do art. 135 do CTN, pela prática de ato ilícito, na condição de sócio-administrador da empresa atuada, que resultou em dano ao erário.

VI. Conclusão.

Em face do exposto, voto por julgar improcedentes as impugnações apresentadas, para:

- rejeitar as arguições de nulidade do procedimento fiscal;
- confirmar o vínculo de responsabilidade atribuído a Laurence Peters;
- manter integralmente as exigências de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins consubstanciadas nos respectivos autos de infração, acrescidas de multa de ofício e dos juros de mora pertinentes.

Nada a reparar nos apontamentos supra, extraídos do acórdão recorrido, exceto no que se refere à aplicação da multa de ofício qualificada de 150%, prevista no artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/1995, vigente à época dos fatos, tendo em vista que tal percentual deve ser reduzido a 100%, face às alterações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023 neste dispositivo. Confira-se (destaque deste relator):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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

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

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

Aplica-se, no caso, a retroatividade benigna de que cuida a alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática

Nesse quadro, o provimento parcial do recurso é medida que se impõe ao colegiado, no sentido de reduzir o percentual da multa de ofício aplicada para 100%, face a aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no Código Tributário Nacional.

DISPOSITIVO

Diante de todo o exposto, dou provimento parcial aos Recursos Voluntários para reduzir a multa de ofício para 100%, em face do princípio da retroatividade benigna e a nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96 pela Lei nº 14.689/2023.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva