



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11634.720174/2015-47
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-002.081 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de março de 2018
Matéria IRPJ e Exclusão Simples Nacional
Recorrente BRASIPAR - INDÚSTRIA DE MÓVEIS LTDA - ME
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72.

EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. ATENDIMENTO DOS REQUISITOS.

A Representação para Fins de Exclusão do Simples Nacional e o Ato Declaratório foram devidamente fundamentados nos termos dos artigos 29, I e VII, e § 3º e o artigo 30, todos da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Não há que se falar em nulidade dos atos administrativos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. INOCORRÊNCIA.

De acordo com a decisão do Supremo Tribunal Federal, em repercussão geral, no Recurso Extraordinário nº 601.314/SP, é constitucional as normas dispostas na Lei Complementar nº 105/01 que autorizam que a Receita Federal obtenha dados bancários diretamente pelas instituições financeiras quando da existência de procedimento fiscal. Não há que se falar em nulidade do auto de infração.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DOLO. DECADÊNCIA.

Caracterizada a ocorrência de dolo por parte do sujeito passivo, o prazo decadencial rege-se pela regra do artigo 173, I, do CTN e não a do §4º do artigo 150 do CTN.

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CARACTERIZAÇÃO.

A fiscalização indicou a forma pela qual os responsáveis solidários no caso de grupo econômico praticaram o fato gerador e o interesse comum, não se limitando a mera indicação superficial da existência de grupo econômico.

SIMPLES. EXCLUSÃO DE OFÍCIO.

A pessoa jurídica excluída do Simples Nacional sujeitar-se-á, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

SUPRIMENTOS DE RECURSOS POR SÓCIOS. OMISSÃO DE RECEITA.

Os suprimentos de recursos por sócios da empresa devem estar respaldados em documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, que comprove a origem e a efetiva entrega dos recursos. Não logrando a pessoa jurídica fazer tal prova, legítima é a presunção de omissão de receita.

PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. APLICABILIDADE.

A autoridade fiscal observou os dois pressupostos hábeis a legitimar a adoção da presunção de omissão de receitas prevista no artigo 42, da Lei nº 9.430/96: respeitou os limites legais ao individualizar os lançamentos considerados de origem não comprovada e intimou e reintimou o contribuinte para comprovar a origem dos depósitos bancários. Diante da não comprovação pelo sujeito passivo, pode haver o correspondente lançamento de tributos.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SÓCIO DE FATO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

São solidariamente responsáveis pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, incluindo-se na hipótese os sócios de fato da pessoa jurídica. Cabível a aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN.

APLICAÇÃO DE MULTA QUALIFICA. CARACTERIZAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA.

A autoridade fiscal trouxe elementos probatórios capazes de demonstrar que o contribuinte teria praticado as condutas dolosas descritas artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Dada a íntima relação de causa e efeito, aplica-se aos lançamentos reflexos o decidido no principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (Presidente), Eva Maria Los, Eduardo Morgado Rodrigues (suplente convocado), Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli e Gisele Barra Bossa. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros José Carlos de Assis Guimarães, Luis Fabiano Alves Penteado e Rafael Gasparello Lima.

Relatório

1. Por economia processual e por bem descrever os fatos, adoto como parte deste, o relatório constante da decisão de primeira instância:

“Contra a contribuinte acima qualificada foram lavrados os autos de infração de fls. 4.305/4.380, através dos quais foi constituído o crédito tributário referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, e à Contribuição para o PIS/Pasep. O crédito tributário total importou em R\$ 29.857.648,42, conforme termo às fls. 4.477/4.478.

2. De acordo com os autos de infração e com o Termo de Verificação Fiscal – TVF de fls. 4.381/4.476, o lançamento, que se refere aos anos-calendário 2010 e 2011, decorreu de:

i) omissão de receita caracterizada por suprimimento de caixa não comprovado e

ii) omissão de receita em face de depósitos bancários de origem não comprovada.

3. O lucro foi arbitrado em razão da imprestabilidade da escrita para determinação do Lucro Real.

4. A empresa foi excluída de ofício do Simples Nacional, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2010, conforme Representação para Fins de Exclusão do Simples Nacional (fls. 4.211/4.283) e Ato Declaratório Executivo nº 26, de 1º de junho de 2015 (fl. 4.284). As causas da exclusão foram i) a falta de comunicação de exclusão obrigatória, por haver sido extrapolado o limite de receita bruta prevista na Lei

Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 e ii) a falta da devida escrituração da movimentação bancária.

4. Foi responsabilizada solidariamente a empresa Somopar Sociedade Moveleira Paranaense Ltda, por integrar o mesmo grupo econômico - art. 124, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN).

5. Qualificou-se a multa (percentual de 150%) e efetuou-se Representação Fiscal para Fins Penais.

6. A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade contra a exclusão do Simples Nacional (fls. 4.292/4.295), bem como, juntamente com o indicado responsável solidário, impugnação ao lançamento (fls. 4.497/4.517), alegando, em síntese:

a) que o ato declaratório de exclusão é nulo porque editado ao arrepio da legalidade (cita decisões do CARF). Que a medida foi drástica e não poderia retroagir a 1º de janeiro de 2010;

b) que o crédito tributário deve ter sua exigibilidade suspensa (art. 151 do CTN);

c) que decaiu o direito da Fazenda de constituir o crédito relativo ao 1º semestre de 2010, vez que houve recolhimento de tributos antes do lançamento através de parcelamento e porque não restou demonstrada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação;

d) que, estando pendente a discussão acerca da exclusão do Simples, o lançamento padece de liquidez e certeza,

e) que houve quebra do sigilo bancário sem a devida autorização judicial;

f) que os recursos advindos da empresa SOMOPAR têm origem em empréstimos, e não em receitas, razão por que não podem ser tributados;

g) que não há conflito entre a atividade declarada em DASN e a apurada pela fiscalização, que descurou de pedir as devidas explicações durante a ação fiscal;

h) que não houve suprimentos de caixa, e sim transferências a título de empréstimos, tendo havido simples falta de registro contábil;

i) que foram desconsiderados os mútuos havidos com outras empresas e que a validade do contrato de mútuo não depende de registro em cartório (cita decisão do CARF e PN CST nº 138, de 1975), nem de reconhecimento de assinaturas;

j) que a própria fiscalização admite dificuldades em identificar a origem e finalidade dos valores repassados pela SOMOPAR, não tendo demonstrado o saldo credor de caixa;

- k) que não houve individualização dos depósitos bancários cuja origem se teve por não comprovada;*
- l) que a empresa SOMOPAR e a autuada não integram o mesmo grupo econômico e portanto não cabe a responsabilização daquela;*
- m) que a empresa SOMOPAR foi fiscalizada e valores aqui tributados o serão em duplicidade;*
- n) que não houve intimação para opção pela tributação;*
- o) que é incabível a qualificação da multa, já que não comprovado o intuito de fraude;*
- p) que a cobrança de juros pela Selic é inconstitucional e*
- q) que se lhe conceda a oportunidade de sustentação oral."*

2. Em sessão de 24 de maio de dezembro de 2016, a 3ª Turma da DRJ/REC, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares de nulidade e de decadência e, no mérito, considerou improcedentes a manifestação de inconformidade contra o Ato de Exclusão do Simples Nacional (fls. 4292/4295) e a impugnação contra o lançamento (fls. 4497/4517), nos termos do voto relator, Acórdão nº 11-53.084 (fls. 4566/4587), para: (i) manter a exclusão do sujeito passivo do Simples Nacional; (ii) manter integralmente o crédito tributário conforme lançado e (iii) confirmar a imputação de responsabilidade solidária da empresa Somopar - Sociedade Moveleira Paranaense Ltda.

3. A ementa recebeu o seguinte descritivo, *verbis*:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011

NULIDADE. REQUISITOS ESSENCIAIS.

Tendo sido regularmente oferecida a ampla oportunidade de defesa, e não provada violação das disposições previstas na legislação de regência, restam insubsistentes as alegações de nulidade da decisão administrativa.

EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. EFEITOS. PENDÊNCIA DE JULGAMENTO ADMINISTRATIVO.

A pendência de julgamento de defesa contra a exclusão da sistemática do Simples Nacional não constitui óbice ao lançamento de ofício.

ALEGAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

A impugnação deve estar instruída com todos os documentos e provas que possam fundamentar as contestações de defesa. Não têm valor as alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios, quando for este o meio pelo qual devam ser provados os fatos alegados.

ATIVIDADE VINCULADA. ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos regularmente editados.

JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. SUSTENTAÇÃO ORAL DE REPRESENTANTE DO CONTRIBUINTE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Indefere-se, por falta de previsão legal, o pedido para sustentação oral por parte de representante da contribuinte no âmbito da 1ª instância do contencioso administrativo fiscal.”

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DOLO. DECADÊNCIA.

Caracterizada a ocorrência de dolo por parte do sujeito passivo, o prazo decadencial rege-se pelo disposto no art. 173 do CTN.

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. REPASSE DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA.

A Lei Complementar nº 105, de 2001, prevê expressamente que o repasse, pelas instituições financeiras, de informações solicitadas com suporte em seu art. 6º não configura violação ao dever de sigilo.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SÓCIO DE FATO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

São solidariamente responsáveis pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, incluindo-se na hipótese os sócios de fato da pessoa jurídica.

CONDUTA DOLOSA. MULTA QUALIFICADA.

Caracterizada a conduta dolosa do sujeito passivo, aplica-se a multa qualificada prevista na legislação de regência.”

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

SIMPLES. EXCLUSÃO DE OFÍCIO.

A pessoa jurídica excluída do Simples Nacional sujeitar-se-á, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

SUPRIMENTOS DE RECURSOS POR SÓCIOS. OMISSÃO DE RECEITA.

Os suprimentos de recursos por sócios da empresa devem estar respaldados em documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, que comprove a origem e a efetiva entrega dos recursos. Não logrando a pessoa jurídica fazer tal prova, legítima é a presunção de omissão de receita.

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM. COMPROVAÇÃO.

Caracterizam-se como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em 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.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da estreita relação de causa e efeito que os vincula.”

4. A DRJ/REC não acatou os argumentos da Recorrente, em síntese, sob os seguintes fundamentos:

Questões Preliminares

4.1. Não existe, no âmbito da legislação processual tributária federal, previsão para a apresentação de defesa oral em julgamento de primeira instância. A manifestação do interessado se dá tão somente por escrito, nos termos do art. 15 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Por falta de previsão legal, indeferiu o pedido de sustentação oral.

4.2. De acordo com a Representação para Fins de Exclusão do Simples Nacional (fls. 4.211/4.283), a qual deu ensejo ao ato atacado, a contribuinte incorreu em duas irregularidades, a saber: i) falta de comunicação de exclusão obrigatória por ultrapassado o limite de receita bruta previsto na legislação e ii) registros contábeis que não permitem identificar a movimentação bancária no período fiscalizado (a partir de janeiro de 2010).

4.3. O enquadramento legal para a exclusão do Simples, tanto na citada representação quanto no Ato Declaratório, foram os artigos 29, I e VII, e § 3º e o artigo 30, todos da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Há evidente liame entre os fatos identificados pela fiscalização e a previsão legal em que se amparou a Administração para a exclusão do Simples. Portanto, o ato estaria perfeitamente motivado.

4.4. Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72, o que não se verificou no presente caso.

Questões de Mérito

I. Do Ato Declaratório de Exclusão do Simples Nacional

4.5. Não cabe a autoridade fiscal fazer juízo de valor sobre a razoabilidade da medida e a retroatividade dos efeitos da exclusão da ora Recorrente do Simples Nacional, mas praticar ato vinculado, nos termos do artigo 29, inciso VIII, §1º, da Lei Complementar nº 123/2006. O sujeito passivo não permitiu a identificação da movimentação bancária desde janeiro de 2010, fato extensamente relatado pela fiscalização e não contestado pela defesa, tem-se, na dicção do preceito acima transcrito, que o ato de exclusão produz efeitos retroativos a 1º de janeiro de 2010.

II. Da exigibilidade do crédito tributário

4.6. *"A exigibilidade do crédito tributário está suspensa tanto em razão da impugnação ao lançamento quanto em face da apresentação da manifestação de inconformidade contra o ato de exclusão, sendo de rigor que se efetuassem o lançamento de ofício em caráter preventivo (Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, de 30/07/2014)".*

III. Decadência

4.7. A contribuinte foi cientificada do lançamento em 20/07/2015 (AR de fl. 4.486). Alega a decadência relativamente aos fatos geradores compreendidos no 1º semestre de 2010. Contudo, entende a fiscalização, nos termos em que se expressou no TVF, que não houve decadência, porque: (i) não houve nenhum pagamento no Simples; (ii) há presença de fraude e simulação envolvendo a espécie.

4.8. Considera que a ocorrência de fraude e simulação foi demonstrada pela autoridade lançadora e, portanto, aplicável a regra do artigo 173, I, do CTN.

4.9. Constatou que a contribuinte não efetuou nenhum recolhimento no vencimento do tributo. Posteriormente, em 16/01/2012, formalizou pedido de parcelamento, cujas parcelas somente tiveram pagamento a partir de 28/11/2014 (fl. 4.525), enquanto o início da ação fiscal se deu em 08/05/2013 (fls. 79/80). Logo, aplicável a regra do artigo 173, I, do CTN e não a do §4º do artigo 150 do CTN. No caso concreto, em que os fatos geradores ocorreram a partir de janeiro de 2010, a decadência somente operaria efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

IV. Da Existência de Grupo Econômico de Fato

4.10. Fundamenta a existência de grupo econômico de fato com base no extenso relatório apresentado pela fiscalização (fls.), onde foram encontradas evidências de que a autuada e a empresa Somopar Sociedade Moveleira Paranaense Ltda formariam, sob a liderança desta última, grupo econômico de fato, integrado ainda por outras pessoas jurídicas que constituiriam o Grupo Somopar. As evidências teriam sido colhidas por meio de diligências e de análises na contabilidade e nos extratos bancários.

4.11. Considera que a contribuinte trouxe alegações acerca de responsabilidade tributária, simulação e fraude, sobre a validade de mútuos e sobre as infrações propriamente ditas, mas que estas não infirmam a existência do grupo econômico.

V. Da Omissão de Receita por Suprimento de Caixa

4.12. Em consonância com as razões apresentadas pela fiscalização, entende que os contratos de mútuo não comprovam a origem dos recursos, quer das transferências para o Caixa, quer dos créditos bancários, vez que (i) não houve a regular contabilização dos supostos empréstimos, (ii) não há correspondência entre os contratos e os valores creditados e (iii) não há provas de que os recursos advieram de fontes externas ao grupo.

4.13. Arguiu que tais circunstância fáticas não foram contestadas documentalmente pela Recorrente, o que leva ao enquadramento na hipótese prevista no artigo 12, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

VI. Da Omissão de Receita por Depósitos Bancários de Origem não Comprovada

4.14. Alega a Recorrente: (i) ilegal quebra do sigilo bancário, (ii) os depósitos não foram individualizados pela fiscalização, (iii) as empresas Comercial Camargo, Comercial Avelini e Ciclo Real efetuaram operações normais com a Brasipar, conforme contratos de mútuo que anexa, os quais somente teriam sido localizados por ocasião da impugnação.

4.15. A Receita Federal está autorizada a requisitar informações às instituições financeiras acerca da movimentação bancária dos contribuintes, independentemente de consentimento judicial, desde que, como no caso em tela, haja procedimento fiscal em curso e os exames sejam considerados indispensáveis. Tal procedimento não configura quebra de sigilo bancário, consoante disposição expressa nesse sentido veiculada no art. 1º, § 3º, da Lei Complementar nº 105, de 2001.

4.16. Conforme intimação de fls. 767/777, a fiscalização relacionou, de forma individualizada, os créditos cuja origem deveria ser comprovada. Após atendimento parcial à intimação, outras solicitações foram dirigidas com o mesmo objetivo, sempre se individualizando os créditos cuja origem se devia comprovar.

4.17. Esclarece que, os créditos efetuados por empresas do Grupo Somopar não integram a base de cálculo da exigência a título de depósitos bancários de origem não comprovada, e sim da exigência a título de suprimento de caixa, que constituiu a infração anterior. A presente exigência compreende apenas os créditos cujos depositantes não foram identificados, bem como os créditos que foram efetuados por terceiros identificados e não integrantes do Grupo Somopar. Os valores estão discriminados no Termo de Verificação Fiscal e na planilha de fl. 4.304.

4.18. Em relação as empresas Comercial Camargo, Comercial Avelini e Ciclo Real, alega a contribuinte que os recursos advieram de contratos de mútuo, não apresentados à fiscalização, mas acostados à peça de defesa. Contudo, a comprovação da origem dos recursos utilizados em depósitos bancários deve ser efetuada por meio de documentação hábil, de forma individualizada, coincidente em datas e valores com os depósitos, o que não restou evidenciado.

VII. Do Arbitramento do Lucro

4.19. Alega a impugnante que não teria havido intimação para opção pela forma de tributação. No entanto, consta do Termo Fiscal de fls. 4.286/4.287 que o sujeito passivo foi intimado a manifestar a opção pelo recolhimento na forma do lucro presumido, real ou arbitrado. A intimação foi recebida pela empresa em 05/06/2015, conforme AR de fl. 4.290.

VIII. Dos Lançamentos Reflexos – PIS, COFINS, CSLL

4.20. Em face da estreita relação de causa e efeito existente entre os autos de infração matriz e reflexos, o entendimento adotado com referência ao IRPJ se estende aos lançamentos decorrentes.

IX. Da Multa Qualificada e dos Juros de Mora

4.21. Entendeu que restaram comprovadas, através do trabalho fiscal, a simulação de empréstimos e a participação dissimulada da autuada em grupo econômico, em conduta que se amolda à descrita nos arts. 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

4.22. A cobrança dos juros de mora calculados pela taxa Selic tem amparo no art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, consoante enquadramento consignado nos autos de infração.

X. Da Imputação de Responsabilidade Solidária

4.23. A empresa Somopar foi responsabilizada por ser, de fato, a controladora do grupo econômico ao qual pertence a autuada, nos termos do artigo 124, I, do CTN.

XI. Da Fiscalização na Somopar

4.24. O lançamento ora em discussão diz respeito a depósitos bancários de origem não comprovada havidos na conta da Brasipar e a suprimento de caixa havido na contabilidade da Brasipar. Não há por que se cogitar, assim, de duplicidade de tributação em lançamento contra a Somopar.

Dos Julgados

4.25. Os julgados de que se socorreu a impugnante, ainda que aproveitassem às suas teses, não possuem efeito vinculante.

5. Cientificada da decisão (AR de 15/06/2016, fls. 4594), a Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 4618/4636) em 13/07/2016, reiterando parcialmente as razões já expostas em seus instrumentos de defesa (manifestação de inconformidade contra o Ato de Exclusão do Simples Nacional (fls. 4292/4295) e a impugnação contra o lançamento (fls. 4497/4517)), em especial para: (i) ser reconhecida a decadência para os primeiro semestre de 2010; (ii) ser afastada a multa qualificada, visto que não restou comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação; (iii) excluir a SOMOPAR como responsável tributária e afastar a caracterização de grupo econômico; (iv) sustentar falta de intimação para Recorrente fazer opção pelo lucro real, presumido ou arbitrado; e (v) sustentar falta de individualização dos depósitos bancários na peça de autuação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Gisele Barra Bossa, Relatora

6. O recurso é tempestivo e cumpre os demais requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

Questões Preliminares

7. Em consonância com a decisão de piso, considero não prosperar a arguição da defesa, ante o evidente o liame entre os fatos identificados pela fiscalização e a previsão legal em que se amparou a Administração para a exclusão da Recorrente do Simples Nacional.

8. Tanto a Representação para Fins de Exclusão do Simples Nacional (fls. 4.211/4283), quanto o Ato Declaratório (fl.4284), foram devidamente fundamentados nos termos dos artigos 29, I e VII, e § 3º e o artigo 30, todos da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, *verbis*:

Da Exclusão do Simples Nacional

Art. 28. A exclusão do Simples Nacional será feita de ofício ou mediante comunicação das empresas optantes.

(...)

Art. 29. A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando:

I - verificada a falta de comunicação de exclusão obrigatória;
(...)

VIII - houver falta de escrituração do livro-caixa ou não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária;

(...)

Art. 30. A exclusão do Simples Nacional, mediante comunicação das microempresas ou das empresas de pequeno porte, dar-se-á:

IV - obrigatoriamente, quando ultrapassado, no ano-calendário, o limite de receita bruta previsto no inciso II do caput do art. 3º, quando não estiver no ano- calendário de início de atividade.

§1º A exclusão deverá ser comunicada à Secretaria da Receita Federal:

(...)

9. Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72, o que não se verifica no presente caso.

10. Do ponto de vista do processo administrativo fiscal federal, o Decreto nº 70.235/72 indica os casos de nulidade nos artigos 10º e 59, *verbis*:

“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

“ Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.”

11. No presente caso, não verifico qualquer nulidade formal ocasionada pela inobservância do disposto nos artigos 10 e 59, tampouco dos requisitos constantes do artigo 5º, incisos V e XXXIII, da Constituição Federal e artigo 142 do Código Tributário Nacional.

12. A contribuinte notoriamente compreendeu a imputação que lhe foi imposta, a autoridade fiscal cumpriu as exigências legais para a lavratura do auto de infração.

13. A constituição do crédito tributário foi feita de maneira correta, razão pela qual afasto a caracterização de nulidade.

Mérito

I. Decadência

14. Em que pese a Recorrente alegue decadência relativamente aos fatos geradores compreendidos no 1º semestre de 2010, entendo que esta não restou configurada porque: (i) não houve nenhum pagamento no Simples; (ii) há presença de fraude e simulação nas operações de que trata o presente caso.

15. De fato, a Recorrente não efetuou recolhimento no vencimento do tributo. Em 16/01/2012, formalizou pedido de parcelamento, cujas parcelas somente tiveram pagamento a partir de 28/11/2014 (fl. 4525), enquanto o início da ação fiscal se deu em 08/05/2013 (fls. 79/80).

16. No caso concreto, a decadência somente operaria efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016. Logo, como o lançamento ocorreu em 20/07/2015 (AR de fl. 4.486), não há que se falar em decadência nos termos do artigo 173, inciso I, do CTN.

17. No mais, diante da ocorrência de fraude e simulação, também não cabe a aplicação da contagem prevista no § 4º do artigo 150 do CTN, verbis:

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

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

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

"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; (...)"

18. Nesse sentido, também é a jurisprudência desse E. Tribunal:

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUBMETIDOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTAGEM DO PRAZO. FATORES. DETERMINANTES. PAGAMENTOS. DECLARAÇÃO PRÉVIA DO DÉBITO. OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

1. Para os tributos submetidos a lançamento por homologação, ordenamento jurídico prevê a ocorrência de duas situações, autônomas e não cumulativas, aptas a concretizar contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, inciso I, em detrimento de ambos do CTN. Uma é constatar se houve pagamento espontâneo ou declaração prévia de débito por parte do sujeito passivo. Caso negativo, a contagem da decadência segue a regra do art. 173, inciso I do CTN, consoante entendimento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial n.º 973.733/SC, apreciado sob

a sistemática do artigo 543C do Código de Processo Civil, decisão que deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, consoante § 2º do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015. A outra é verificar se restou comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, que enseja a qualificação de multa de ofício e, por consequência, a contagem do art. 173, inciso I do CTN, consoante Súmula CARF nº 72.

2. No caso concreto, constata-se existência de declaração com confissão de dívida, inclusive informando que os débitos foram adimplidos.

(Processo nº 11618.005014/2005-09, Acórdão nº 9101-003.438, CSRF/1ª Turma, Sessão de 7 de fevereiro de 2018, André Mendes de Moura). (grifos nossos)

19. Diante do exposto, afasto a preliminar de decadência.

II. Da Existência de Grupo Econômico de Fato

Conforme relatório da fiscalização de fls. 4381/4476, há reais evidências de que a ora Recorrente e a empresa Somopar Sociedade Moveleira Paranaense Ltda formariam, sob a liderança desta última, grupo econômico de fato, integrado ainda por outras pessoas jurídicas que constituiriam o Grupo Somopar, isso porque (fls. 4576/4577):

- a) os sócios das empresas são em sua maioria da mesma família;*
- b) os endereços informados no CNPJ das empresas se repetem ou são próximos entre si;*
- c) todas as empresas são do ramo movelaria;*
- d) conforme consta no sistema CNPJ, as empresas são dirigidas por membros da família Rufato, sendo que alguns deles são responsáveis por mais de uma empresa;*
- e) os contadores das empresas são da família Rufato;*
- f) integram o quadro societário da Brasipar, além de membros da família Rufato, pessoas que possuem vínculo empregatício de longa data com o grupo Somopar. Há indícios, no relatório fiscal, de que essas pessoas serviram de laranjas, ou seja, eram sócios apenas formais, sem poderes efetivos para administrar a autuada;*
- g) na contabilidade da Brasipar: (i) há contas para registros de movimentação bancária entre as empresas do grupo; (ii) conta bancária constando como sendo da Mobisul, integrante do grupo, foi utilizada pela própria Brasipar; (iii) depósitos efetuados por outras empresas do grupo foram contabilizados na Brasipar como sendo da Somopar; (iv) utilização de uma conta para registrar a movimentação bancária intergrupo;*

h) na contabilidade da Somopar: escrituração de despesas das demais empresas do grupo como se fossem suas. Como as empresas estavam no Simples ou declarando inatividade, as despesas não influenciavam o cálculo dos tributos, enquanto a Somopar, tributada pelo Lucro Real, beneficiava-se reduzindo seu lucro ou aumentando seus prejuízos;

i) despesas da Brasipar eram pagas pela Somopar através de suas contas bancárias;

j) a Brasipar apura sistematicamente prejuízos, e seu faturamento não excede nem mesmo a folha de pagamentos. A suplementação do caixa para manutenção das atividades foi realizada pela Somopar por meio de depósitos bancários e por meio de transferências registradas na conta caixa;

k) no endereço constante do CNPJ da Brasipar não foi encontrado nenhum estabelecimento. Entretanto, em números próximos encontram-se dois estabelecimentos da filial 005 da Somopar. Informações extraídas na base GFIP dão conta de que a Somopar não possuía, na filial 005, quadro de pessoal para a fabricação de móveis, sendo os serviços realizados por empregados registrados na Brasipar;

l) grande número de notas fiscais emitidas pela Brasipar apresentam o logo da Somopar no cabeçalho;

m) fiscalização anterior, da qual resultou lavratura de autos de infração de contribuições sociais contra a Somopar, constituindo o processo nº 11.634.720507/2012-95, já havia constatado a existência do grupo econômico sob a liderança da Somopar. Naquele processo, concluiu a fiscalização que a Somopar utilizava-se de empresas interpostas, enquadradas no Simples Nacional, beneficiando-se de redução de encargos previdenciários.

20. Em linha com a r. decisão de piso, “a riqueza de detalhes trazidos no relato fiscal, a par do acervo documental que lhe dá suporte, comprova claramente que a autuada e a Somopar, bem assim as demais empresas a esta ligadas, formam um grupo econômico de fato, dado que notórias a estreita ligação de interesses, a confusão patrimonial, negocial e de gestão entre as empresas. Aliás, a parcimoniosa argumentação da defesa, cingida a alegações genéricas e desacompanhadas de documentos, já traz, a meu ver, tácita admissão da existência do grupo econômico de fato.”

21. Em termos fático-probatórios, a ora Recorrente não trouxe elementos hábeis a afastar a existência de grupo econômico, limitou-se a trazer alegações acerca de responsabilidade tributária, simulação e fraude, sobre a validade de mútuos e sobre as infrações propriamente ditas, as quais por si só, não são capazes de elidir tal circunstância de fato.

III. Da Omissão de Receita por Suprimento de Caixa

22. Nesse item, nos termos do artigo 57, §3º, do RICARF¹, acolho integralmente as razões da r. decisão da DRJ, tal como segue *ipsis litteris*:

“46. A partir dos extratos bancários regularmente fornecidos pelas instituições financeiras, conforme se demonstrará com mais detalhes no próximo tópico deste voto, foi o sujeito passivo intimado a comprovar a origem de cada crédito efetuado em suas contas bancárias, consoante Termo de Intimação de fls. 767/777. Noutro giro, foi a empresa também intimada a informar a origem e natureza dos lançamentos a crédito da conta Caixa sob histórico “Transferência numerários entre empresas” (Intimação de fls. 1.623/1.625).

47. Em resposta, informou o sujeito passivo que quase todos os créditos tinham origem em contratos de mútuo firmados com a Somopar, que teria obtido os recursos através de empréstimos com instituições financeiras.

48. Tendo a fiscalização considerado os contratos de mútuo insuficientes como comprovação, além de desqualificá-los pelas razões que enumerou, e tendo em conta ainda que o sujeito passivo integra de fato o Grupo Somopar, teve-se por configurada a omissão de receita prevista no art. 12, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que reproduzo:

§ 3º - Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrariamente-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978)

Enumero, resumidamente, as razões apontadas pela autoridade fiscal:

- a) foram apresentados dois contratos de mútuo cruzados da Brasipar com a Somopar: no primeiro a Brasipar empresta à Somopar, enquanto no segundo a Brasipar é a mutuária;*
- b) os contratos foram assinados por pessoas relacionadas;*
- c) não há registro em cartório nem firmas reconhecidas;*

¹ "Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem: I - verificação do quórum regimental; II - deliberação sobre matéria de expediente; e III - relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta. (...)

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)."

d) a Somopar não apresentou documentos hábeis e idôneos nem registrou na sua contabilidade a operacionalização dos contratos de mútuo com a Brasipar;

e) os depósitos efetivados não têm relação com os contratos, nem há comprovação da transferência de recursos para o Caixa (recibos, comprovantes de depósitos etc)

f) não houve recolhimento de IOF sobre as supostas operações de crédito entre as empresas;

g) não há registro de pagamento de juros.

50. Por valores omitidos foram considerados (i) os créditos na conta Caixa a título de transferência de numerário entre empresas e (ii) os depósitos bancários com origem identificada e oriundos do Grupo Somopar. Os valores estão discriminados no Termo de Verificação Fiscal e na planilha de fl. 4.304.

51. Em sua defesa, alega a impugnante: (i) que apresentou, às fls. 1.631/1.718, vários contratos de mútuo, (ii) que houve algumas falhas de contabilidade, (iii) que a fiscalização não se aprofundou nas investigações, (iv) que, conforme PN CST no 138, de 1975, e decisão do CARF, a validade dos contratos de mútuo não dependem de registro em cartório, (v) que o reconhecimento de firmas também não é necessário, (vi) que houve quebra ilegal do sigilo bancário, (vii) que a interpretação jurisprudencial acerca da incidência do IOF é divergente do entendimento da fiscalização, (viii) que a própria fiscalização admitiu a dificuldade em identificar a origem dos valores creditados nas contas da Brasipar, de forma que não poderia ter efetuado o lançamento diante dessa incerteza e (ix) que não houve demonstração do saldo credor de caixa.

52. Aponte-se, de antemão, que não se está a tratar de saldo credor de caixa no presente processo, e sim de suprimento de caixa por sócios.

53. O comando do supratranscrito art. 12, § 3º, do Decreto-Lei no 1.598, de 1977, encerra presunção legal juris tantum, ou seja, que admite prova em contrário. Caracterizado o suprimento de numerário, deve a pessoa jurídica fazer prova da origem dos recursos e da efetividade da sua entrega, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores. Consoante prevê o dispositivo, a falta de comprovação autoriza a tributação dos valores supridos como receitas omitidas.

54. Observe-se que, para afastar-se a presunção de omissão de receitas, duas são as condições estabelecidas na legislação, as quais devem ser cumulativa e indissociavelmente atendidas pelo sujeito passivo: (i) a comprovação da origem dos recursos e (ii) a comprovação da sua efetiva entrega. A esse propósito, reproduzem-se as seguintes ementas exaradas pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF:

Sujeitam-se à dupla comprovação, quanto à origem e à efetividade da entrega, sem que com uma a outra fique dispensada, os recursos escriturados por suprimento de caixa. (Ac. 1o CC 101-76.536/86).

Somente ilidem a presunção de omissão de receita as provas concomitantes da origem dos recursos utilizados e da efetividade de sua entrega à pessoa jurídica. A ausência de uma delas autoriza o procedimento previsto no art. 181 do RIR/80. (Ac. 1o CC 105-3.719/89-DOU 14/09/90).

SUPRIMENTO DE NUMERÁRIOS - O suprimento de valores pelos sócios da pessoa jurídica sujeita-se à comprovação de requisitos essenciais, cumulativos e indissociáveis, no tocante à origem e à efetividade da entrega dos recursos, os quais deverão ser coincidentes em datas e valores. (Acórdão 1o CC 103-20.397/2000 – D.O.U. 28/11/2000)

55. Considero que não restou comprovada nos autos (i) a origem e a efetividade das transferências para o Caixa, nem (ii) a origem dos recursos entregues através de créditos bancários pelos sócios de fato (empresas do Grupo Somopar).

56. Os créditos bancários efetuados nas contas da autuada por empresas do grupo não são hábeis a comprovar a origem do respectivo numerário. Para comprovação da origem é necessário que se demonstre que os recursos dos sócios foram por eles percebidos de fonte estranha à sociedade ou, se da empresa, que foram submetidos a regular contabilização. Esse entendimento acha-se expresso no Parecer Normativo SRF no 242, de 1971, que preceitua:

(...)

2. A comprovação da veracidade do suprimento se faz provando, com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores com as importâncias supridas, a proveniência do numerário respectivo e não com a simples alegação de que o supridor dispunha da referida importância.

3. Da mesma forma o supridor terá que comprovar a origem dos seus saldos bancários ou do dinheiro em cofre.

(...)

57. No mesmo sentido, é farta a jurisprudência administrativa, a exemplo de julgados cujas ementas se trasladam:

Suprimento. Se o supridor, sócio da pessoa jurídica, não comprovar, com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores com o numerário suprido, a origem externa à empresa destes mesmos valores, há presunção juris tantum de que houve omissão de receitas, pois, se a origem do numerário não for externa, evidentemente a fonte do dinheiro utilizado é a própria empresa. (Ac.101-75.653/85- DOU de 02/10/86).

OMISSÃO DE RECEITAS (SUPRIMENTO DE RECURSOS) – A comprovação da origem dos recursos supridos significa a necessidade de ser demonstrado que os recursos advenientes dos sócios foram percebidos por estes de fonte estranha à sociedade ou, se da empresa, submetidos a regular contabilização. A prova da transferência bancária dos recursos dos sócios para a pessoa jurídica é apta a comprovar somente a efetiva entrega, mas não a origem. Nestes casos, permanece válida a presunção de omissão de receitas, estabelecida no art. 181 do RIR/80. (Acórdão 1º CC 105-9.333/95- D.O.U. 03/12/96)

SUPRIMENTO DE CAIXA – A jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes, referendada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, é firme no sentido de que a comprovação da entrega de numerário à pessoa jurídica, bem como de que sua origem é externa aos recursos desta, são dois requisitos cumulativos e indissociáveis, cujo atendimento é ônus do sujeito passivo. Só a ocorrência concomitante dessas condições será capaz de elidir a presunção de omissão de receitas. (Ac. CSRF no 01-1.021/90)

OMISSÃO DE RECEITA. SUPRIMENTO DE CAIXA. PROVA DE ORIGEM. CHEQUES DESCONTADOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS SUBSISTENTES. INSUFICIÊNCIA DA PROVA. Os depósitos bancários não representam a origem dos recursos. Origem é algo progênie - inicial - é causa. Os depósitos bancários apenas abrigam ou registro escritural desses recursos. Não têm o condão de explicitar a sua causa, de explicar ou demonstrar, por si só, os verdadeiros liames da operação. (Acórdão no 103-20.501, de 26/01/2001, Neicyr de Almeida (relator designado) - DOU 30/03/01).

58. *Colhe-se, na mesma direção, ementa exarada na esfera judicial:*

SUPRIMENTO DE CAIXA. Para justificar o suprimento de caixa, necessário se faz comprovar a efetiva origem do numerário, em mãos do sócio, de fonte estranha à sociedade, pois a mera transferência da conta bancária do sócio para a da empresa não afasta a presunção de que tal valor corresponde a receita da empresa diretamente entregue ao sócio que, posteriormente, a devolve à firma. (REO 90.01.18259-3- MG, Ac de 09/12/91 da 4ª T do TRF – 1ª R. – Resenha Tributária, Jurisprudência do IR – Judiciária, vol. V, pág. 16)

59. *No caso concreto, os contratos de mútuo não comprovam a origem dos recursos, quer das transferências para o Caixa, quer dos créditos bancários, vez que (i) não houve a regular contabilização dos supostos empréstimos, (ii) não há correspondência entre os contratos e os valores creditados e (iii) não há provas de que os recursos advieram de fontes externas ao grupo.*

60. *Esses fatos, por si só, não contestados documentalmente pela impugnante, já são suficientes para o enquadramento na*

hipótese prevista no art. 12, § 3o, do Decreto-Lei no 1.598, de 1977. Tenho que, nesse contexto, despidendo adentrar-se nas questões do IOF, dos juros e do registro dos contratos, embora tenha razão a autoridade fiscal ao considerá-las como mais uma névoa a pairar sobre os mútuos.

IV. Da Omissão de Receita por Depósitos Bancários de Origem não Comprovada

23. Alega a Recorrente: (i) ilegal quebra do sigilo bancário, (ii) os depósitos não foram individualizados pela fiscalização, (iii) as empresas Comercial Camargo, Comercial Avelini e Ciclo Real efetuaram operações normais com a Brasipar, conforme contratos de mútuo que anexa, os quais somente teriam sido localizados por ocasião da impugnação.

IV. 1. Da ausência de quebrado sigilo bancário

24. O fornecimento desses dados está previsto em lei. Nos termos do inciso II, do artigo 197, do CTN, as instituições financeiras estão obrigadas a fornecer ao fisco as informações solicitadas:

“Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros.(...)”

II – os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;

25. Como bem disposto pela respeitável autoridade fiscal, o sigilo bancário tem por finalidade a proteção contra a divulgação ao público dos negócios das instituições financeiras e de seus clientes. Assim, a partir da prestação, por parte das instituições financeiras, das informações e documentos solicitados pela autoridade tributária competente, o sigilo bancário não é quebrado, mas, apenas, transfere-se a responsabilidade para a autoridade administrativa solicitante e aos agentes fiscais que a ele tenham acesso no estrito exercício de suas funções, que não poderão violar, salvo as ressalvas do parágrafo único do art. 198 e do art. 199 do CTN, sob pena de incorrerem em infração administrativa e penal.

26. O sigilo bancário possuía regramento específico na Lei nº 4.595, de 1964, que, em seu art. 38 e § 1º, restava expresso que as instituições financeiras conservariam sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados, e que as informações e esclarecimentos ordenados pelo Poder Judiciário, prestados pelo Banco Central da República do Brasil ou pelas instituições financeiras, e a exibição de livros e documentos em juízo se revestiriam sempre do mesmo caráter sigiloso, só podendo a eles ter acesso as partes legítimas na causa, que deles não poderiam servir-se para fins estranhos à mesma.

27. A partir da Lei Complementar (LC) nº 105, de 10 de janeiro de 2001, que dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras (revogando expressamente o art. 38, da Lei nº 4.595, de 1964) determina, no art. 1º, que as instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados; e define, no § 3º, incisos III e IV, que não constitui violação do dever de sigilo, o fornecimento das informações de que trata

o § 2º, do art. 11, da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, e a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º a 7º e 9º, respectivamente.

28. Com efeito, as autoridades fiscais passaram a requisitar e obter as informações da movimentação bancária diretamente junto às instituições financeiras, sem autorização judicial.

29. Nos termos do artigo 6º e parágrafo único da LC nº 105, de 2001, regulamentado pelo Decreto nº 3.724, de 2001, as autoridades e os agentes fiscais tributários 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. No mais, o resultado dos exames, as informações e os documentos devem ser conservados em sigilo, observada a legislação tributária. A requisição deve ser formalizada por meio de Solicitação de Emissão de Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira – RMF.

30. Conforme redação dada pela Lei nº 10.174, de 2001, ao § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311 de 1996, a RFB resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores.

31. O Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, ao regulamentar o art. 6º da LC nº 105, de 2001, relativamente à requisição, acesso e uso, pela RFB, de informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras e das entidades a elas equiparadas, definiu no art. 4º e § 1º que poderão requisitar as informações relativas à movimentação financeira as autoridades competentes para expedir o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e que a requisição será formalizada mediante documento denominado Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira.

32. Feitas estas considerações, é clara a inoccorrência de quebra do sigilo bancário, mas mera observância, por parte da autoridade fiscal, da legislação permissiva em análise.

33. Ademais, diferentemente do alegado pela Recorrente, em 2016 o Supremo Tribunal Federal julgou, em repercussão geral (RE nº 601.314/SP), constitucionais os dispositivos da Lei Complementar nº 105/2001, que permitem à Receita Federal obter dados bancários de contribuintes diretamente pelos bancos, sem prévia autorização judicial:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01. MECANISMOS FISCALIZATÓRIOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A TRIBUTOS DISTINTOS DA CPMF. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. LEI 10.174/01.

1. O litígio constitucional posto se traduz em um confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos, ambos referidos a um mesmo cidadão e de caráter constituinte no que se refere à comunidade política, à luz da finalidade precípua da tributação de realizar a igualdade em seu duplo compromisso, a autonomia individual e o autogoverno coletivo. 2. Do ponto de vista da autonomia individual, o sigilo bancário é uma das expressões do direito de personalidade que se traduz em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas, qualificadas como arbitrárias ou ilegais, de quem quer que seja, inclusive do Estado ou da própria instituição financeira. (...). 4. Verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal. 5. A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional.”(STF - Recurso Extraordinário nº 601.314/SP - Relator: Ministro Ricardo Lewandowski - Julgamento de 22/10/2009) (grifo nosso).

34. De acordo com a ementa destacada acima, prevaleceu o entendimento de que a aplicação do normativo não resulta em quebra de sigilo bancário, mas sim em transferência do sigilo da órbita bancária para a fiscal, ambas protegidas contra o acesso de terceiros.

35. Consoante relato fiscal, o sujeito passivo foi intimado e reintimado a apresentar os extratos bancários da empresa relativos aos anos-calendário 2010 e 2011. Em face do não atendimento às intimações, e ante a discrepância entre os valores declarados em DASN e os valores informados em DIMOF pelas instituições financeiras, emitiu-se requisição de movimentação financeira, tudo em conformidade com o previsto no art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, regulamentado pelo Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001.

IV. 2. Da aplicação da omissão de receitas por depósitos de origem não comprovada

36. Considero fundamental a observância de dois pressupostos para legitimar a adoção da presunção em questão: respeito aos limites legais constantes do artigo 42, da Lei nº 9.430/96, leia-se individualização dos lançamentos considerados de origem não comprovada e efetiva intimação do contribuinte para comprovar a origem dos depósitos bancários.

37. Primeiro, a autoridade deve cuidar de respeitar as disposições e limites constantes, do artigo 42, da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

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

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

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

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

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

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000, 00 (oitenta mil reais)."

38. A partir da análise do dispositivo supra, o lançamento com base em depósito bancário de origem não comprovada tem validade apenas se a autoridade fiscal individualiza os depósitos que entende como não comprovados, para que, com base nessa segregação, o autuado se defenda e apresente provas.

39. Nesse sentido, é o r. Acórdão nº 1302001.642, cuja ementa segue abaixo transcrita, *verbis*:

"OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. INTIMAÇÃO PARA COMPROVAÇÃO POR VALORES GLOBAIS. FALTA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Caracterizam omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a origem dos recursos utilizados nessas operações. A ausência de intimação que discrimine individualizadamente os créditos a serem comprovados, nos termos da lei, implica a improcedência do lançamento". (Processo nº 18471.001400/200736, Acórdão nº 1302001.642, 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária/ 1ª Seção, Sessão

de 5 de fevereiro de 2015, Relator Waldir Veiga Rocha). (grifos nossos)

40. Da leitura do julgado em questão, fica claro o dever da autoridade fiscal de intimar regularmente o contribuinte para que esclareça a origem dos créditos bancários e de fazer constar da intimação a discriminação individualizada dos valores a serem comprovados. Tais deveres asseguram o direito dos contribuintes ao contraditório efetivo e a ampla defesa², bem como convergem com o disposto no artigo 142, do CTN.

41. Toda a presunção, ainda que estabelecida em lei, deve ter relação entre o fato adotado como indiciário e sua consequência lógica, a fim de que se realize o primado básico de se partir de um fato conhecido para se provar um fato desconhecido.

42. Os indícios em questão decorrem de questões fáticas levantadas tanto pela autoridade fiscal, por meio de suas plataformas tecnológicas de dados, como pelo contribuinte, que legalmente intimado, deve fazer prova da origem dos créditos bancários recebidos e demonstrar a ocorrência de lançamentos em duplicidade e/ou que não correspondem às receitas tributáveis, como é o caso dos resgates, estornos e transferências entre contas do mesmo titular.

43. No presente caso, a partir das informações fornecidas pelas instituições financeiras, a fiscalização intimou o sujeito passivo a comprovar a origem de cada um dos depósitos/créditos efetuados em sua conta corrente. Ressalte-se que, consoante se atesta na Intimação de fls. 767/777, a fiscalização relacionou, de **forma individualizada**, os créditos cuja origem deveria ser comprovada. Após atendimento parcial à intimação, outras solicitações foram dirigidas com o mesmo objetivo, sempre se individualizando os créditos cuja origem se devia comprovar.

44. Não procede, pois, a alegação de que os créditos não foram individualizados pela fiscalização. Ante a não apresentação, pela contribuinte, de documentos hábeis e idôneos comprobatórios da origem dos créditos, efetuou-se corretamente o lançamento com lastro no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Portanto, não acolho a alegações da Recorrente.

IV. 3. Dos contratos de mútuo com Comercial Camargo, Comercial Avelini e Ciclo Real

45. Em relação a esses terceiros (três empresas), alega a Recorrente que os recursos advieram de contratos de mútuo, não apresentados à fiscalização mas acostados à peça de defesa

46. Em consonância com a r. decisão de piso, a comprovação da origem dos recursos utilizados em depósitos bancários deve ser efetuada por meio de documentação hábil,

² Lei nº 13.105/2015

Art. 7º É assegurada às partes paridade de tratamento em relação ao exercício de direitos e faculdades processuais, aos meios de defesa, aos ônus, aos deveres e à aplicação de sanções processuais, competindo ao juiz zelar pelo efetivo contraditório.

Lei nº 9.784/1999

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

de forma individualizada, coincidente em datas e valores com os depósitos. É o que se extrai da leitura do § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

47. Os contratos de mútuo juntados à impugnação não traduzem nenhuma correspondência com os créditos, ou seja, não comprovam, nos termos exigidos pela legislação, nos termos exigidos pela legislação, a origem de cada depósito efetuado em favor da Recorrente.

48. Do exposto, considero irreparável a condução do procedimento fiscalizatório que ensejou a lavratura do auto de infração e a condução do processo administrativo fiscal no tocante à aplicação da presunção de omissão de receitas constante do artigo art. 42 da Lei nº 9.430/96.

49. Logo, não acolho o pedido da Recorrente e entendo satisfatórios os ajustes e demais provas/indícios apresentados pela autoridade fiscal.

V. Da Responsabilidade Solidária

50. Acerca da aplicabilidade do artigo 124, I, do CTN no caso concreto, vale trazer algumas ponderações de ordem técnico-interpretativas. Determina tal dispositivo legal que:

“Art. 124 - São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;”

51. Para fins da correta aplicação da responsabilidade prevista no artigo 124, I, é imprescindível considerar que o *"interesse comum" constante do dispositivo supra não é um interesse qualquer, de fundo econômico, sancionador, monetário ou de cunho inespecífico, mas interesse exclusivamente jurídico, relativo à prática do fato gerador da obrigação tributária.*

52. O interesse econômico, reconhecemos, até pode servir de indício para a caracterização de *interesse comum*, mas, isoladamente considerado, não constitui prova suficiente para aplicar a solidariedade. E também não é suficiente que a pessoa tenha tido participação furtiva como interveniente num negócio jurídico, ou mesmo que seja sócio ou administrador da empresa contribuinte, para que a solidariedade seja validamente estabelecida.

53. Pelo contrário, a comprovação de que o sujeito tido por solidário teve interesse jurídico, o que se faz com a demonstração cabal da relação direta e pessoal dele com a prática do ato ou atos que deram azo à relação jurídico tributária, é requisito fundamental para fins de aplicação de responsabilidade solidária.

54. Dito de outra forma, para haver solidariedade tributária, as pessoas - a que se refere o dispositivo - devem efetivamente participar (i.e., *ser partes*) do negócio jurídico que deflagra a incidência tributária (*"situação que constitua o fato gerador..."*) no mesmo polo da relação jurídica, como os coproprietários de um imóvel no caso do IPTU ou os herdeiros no caso do ITCMD incidente na sucessão.

55. Trata-se, pois, da chamada comunhão de interesses entre duas ou mais pessoas, que tenham relação pessoal e direta com a situação que deflagra a obrigação

de pagar o tributo. É nesse caso que se aplica a norma, de modo tal em que seja impossível a identificação de um único contribuinte, pois todos os envolvidos possuem tal qualidade e, conseqüentemente, obrigam-se perante o Fisco.

56. Logo, pessoas que se encontrem em posições *diversas* da relação jurídica (vendedor vs. comprador, p.ex.) ou pessoas que não tenham qualquer ligação com a "situação que constitui o fato gerador" não possuem a comunhão de interesses jurídicos a que alude o art. 124, I, do CTN. Como tal, não podem ser responsabilizadas, sob pena de permitir-se a inclusão de *qualquer pessoa* no polo passivo da obrigação tributária, o que não se pode admitir senão em virtude de lei, a teor do art. 124, II, do CTN.

57. Nesse sentido, são os ensinamentos de Luciano Amaro a respeito da solidariedade tributária:

"Sabendo-se que a eleição de terceiro como responsável supõe que ele esteja vinculado ao fato gerador (art. 128), é preciso distinguir, de um lado, as situações em que a responsabilidade do terceiro deriva do fato de ter ele 'interesse comum no fato gerador' (o que dispensa previsão na lei instituidora do tributo) e, de outro, as situações em que o terceiro tenha algum outro interesse (melhor diria, as situações com as quais ele tenha algum vínculo) em razão do qual ele possa ser eleito como responsável. Neste segundo caso é que a responsabilidade solidária do terceiro dependerá de a lei expressamente estabelecer.

Por outro lado, o só fato de o Código Tributário Nacional dizer que, em determinada operação (p. ex. alienação de imóvel), a lei do tributo pode eleger qualquer das partes como contribuinte não significa dizer que, tendo eleito uma delas, a outra seja solidariamente responsável. Poderá sê-lo, mas isso dependerá de expressa previsão da lei. Oá agora nos termos do item li do art. 124). Até porque nessa hipótese o interesse de cada uma das partes no negócio não é comum, não é o mesmo; o interesse do vendedor é na alienação, o interesse do comprador é na aquisição. Se, porém, houver dois vendedores ou dois compradores (co-propriedade), aí sim teremos interesse comum (dos vendedores ou dos compradores, respectivamente), de modo que se a lei definir como contribuinte a figura do comprador, ambos os compradores serão responsáveis solidários, não porque a lei tenha eventualmente vindo a proclamar essa solidariedade, mas sim porque ela decorre do interesse comum de ambos no fato da aquisição. O mesmo se diga em relação ao imposto predial. Havendo co-propriedade, ambos os proprietários são devedores solidários".

58. É, também, o entendimento já fixado em definitivo pelas Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça - STJ sobre a matéria:

"1. A solidariedade passiva ocorre quando, numa relação jurídico-tributária composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuintes, cada uma delas está obrigada pelo pagamento integral da dívida. Ad exemplum,

no caso de duas ou mais pessoas serem proprietárias de um mesmo imóvel urbano, haveria uma pluralidade de contribuintes solidários quanto ao adimplemento do IPTU, uma vez que a situação de fato - a co-propriedade - é-lhes comum. (...)

Deveras, o instituto da solidariedade vem previsto no art. 124 do CTN, verbis: (...)

*Conquanto a expressão "interesse comum" - encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o **interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible**. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação...*

*Segundo doutrina abalizada, in verbis: "... o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. **Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato. o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos**, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o **impacto jurídico** da exação. E o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador." (Paulo de Barros Carvalho, in Curso de Direito Tributário, Ed Saraiva, 8ª ed, 1996, p. 220)...*

*Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a **existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador**, integrando, desse modo, o pólo passivo da relação.*

*Forçoso concluir, portanto, que o **interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible**.*

10. "Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, **é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador**, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico." (REsp 834044/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/11/2008, DJe 15/12/2008).

(...)

13. Recurso especial parcialmente provido, para excluir do pólo passivo da execução o Banco Safra S/A" (REsp 884.845/SC, 1ª T., Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJ: 18/02/2009).

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMPRESA DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE PASSIVA.

Inexiste solidariedade passiva em execução fiscal apenas por pertencerem as empresas ao mesmo grupo econômico, já que tal fato, por si só, não justifica a presença do 'interesse comum' previsto no artigo 124 do Código Tributário Nacional. Precedente da Primeira Turma (REsp 859.616/RS, Rei. Min. Luiz Fux, DJU de 15.10.07).

Recurso especial não provido" (REsp 1.001.450/RS, 2ª T., Rel. Min. Castro Meira, DJ: 27/03/2008).

59. Portanto, de acordo com a doutrina e a jurisprudência, somente se pode cogitar de **interesse comum** nas situações em que duas ou mais pessoas concorrem, em pé de igualdade, para a realização do fato descrito em lei como deflagrador da obrigação tributária.

60. No presente caso, a empresa Somopar foi responsabilizada por ser, de fato, a controladora do grupo econômico ao qual pertence a Recorrente.

61. Sustenta a defesa a inexistência do grupo econômico, de sorte que não caberia a responsabilização da Somopar. Contudo, entendo que restou comprovada a existência do grupo econômico de fato, conforme examinado no tópico específico deste voto (itens 20 a 22).

VI. Da presença de pressupostos para aplicação da multa qualificada

62. Não podemos olvidar que a aplicação de multa qualificada é medida de caráter excepcional. A r. autoridade fiscal deve comprovar que a Recorrente teria praticado quaisquer das condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

63. Conforme disposto no artigo 71 da Lei nº 4.502/64, sonegar é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do evento tributário, sua natureza ou circunstâncias materiais, bem como das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente:

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

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

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

64. Da leitura, é possível concluir que a sonegação implica em descumprimento por parte do sujeito passivo de dever instrumental prejudicando a constituição da obrigação do crédito tributário. Em termos fáticos, a autoridade fiscal deve provar que a conduta do contribuinte impediu a apuração dos créditos tributários e, conseqüentemente, prejudicou o lançamento.

65. A segunda hipótese de aplicação de multa qualificada é a fraude, definida sobre a ótica tributária, do seguinte modo:

“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.”

66. Fraude no sentido da lei é ato que busca ocultar algo para que possa o contribuinte furtar-se do cumprimento da obrigação tributária. Ao contrário do dolo, que busca induzir terceiro a praticar algo, a fraude é ato próprio do contribuinte que serve para lograr o fisco.

67. Apesar disso, o artigo 72 supra, utilizou-se do conceito de dolo para a definição de fraude. O "dolo" referido no artigo é o dolo penal, não o civil, porque o segundo ocorre sempre com a participação da parte prejudicada. Não por acaso, tais ilícitos tributários tem repercussões penais, nos termos dos artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90.

68. Conforme o artigo 18 do Código Penal, crime doloso ocorre *quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo*, assim, o dispositivo legal está conforme a teoria da vontade adotada pela lei penal brasileira. Para que o crime se configure, o agente deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes. Assim, a responsabilidade pessoal do agente deve ser demonstrada/provada.

69. Portanto, é imperioso encontrar evidenciado nos autos o intuito de fraude, não sendo possível presumir sua ocorrência. A própria Súmula CARF nº 14, afasta a presunção de fraude e deixa clara a necessidade de comprovação do *"evidente intuito de fraude do sujeito passivo"*.

“Súmula CARF nº 14. A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da

multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.”

70. Em linha este raciocínio, para o Alberto Xavier³, a figura da fraude exige três requisitos. O um, que a conduta tenha **finalidade** de reduzir o montante do tributo devido, evitar ou diferir o seu pagamento; o dois, o **caráter doloso** da conduta com intenção de resultado contrário ao Direito; e, o três, que tal ato seja o **meio** que gerou o prejuízo ao fisco.

71. Na prática, a comprovação da finalidade da conduta, do seu caráter doloso e do nexo de causalidade entre a conduta ilícita do contribuinte e o prejuízo ao erário é condição *sine qua non* para enquadrar determinada prática como fraudulenta.

72. Logo, para restar configurada a fraude, a autoridade fiscal deve trazer aos autos elementos probatórios capazes de demonstrar que o sujeito passivo praticou conduta ilícita e intencional hábil a ocultar ou alterar o valor do crédito tributário, bem como que tal ato afetou a própria ocorrência do fato gerador.

73. A terceira hipótese de aplicação da multa qualificada é a prática do conluio que visa o dolo ou fraude por meio de ato intencional **entre duas ou mais pessoas**:

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

74. Como se nota, o conluio é qualquer ato intencional praticado por mais uma parte visando o dolo ou a fraude. O que qualifica o conluio, distinguindo-o de outra espécie de conduta dolosa ou fraudulenta, é o aspecto subjetivo, isto é, a existência de mais de um sujeito que ajustem atos que visem à sonegação ou fraude.

75. É importante reforçar que o reconhecimento de quaisquer destas práticas deve ser comprovado pela autoridade fiscal através do nexo entre caso concreto e a suposta sonegação, fraude ou conluio e caracterização efetiva do dolo.

76. No caso concreto, a autoridade autuante comprovou cabalmente que o sujeito passivo buscou, em conluio com a Somopar, fraudar o Fisco ao simular (i) a existência de empresas autônomas e (ii) empréstimos entre as empresas do grupo.

77. Pelas razões que já expus neste voto, quando da análise dos tópicos relativos à existência de grupo econômico de fato e das infrações propriamente ditas, entendo que restaram comprovadas, através do trabalho fiscal (fls. 4381/4476), a simulação de empréstimos e a participação dissimulada da autuada em grupo econômico, em conduta que se amolda à descrita nos artigos 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964.

78. Portanto, em vista dos elementos trazidos pela autoridade fiscal, deixo de acolher o pedido da Recorrente para que seja afastada a qualificação da multa de ofício.

Conclusão

³ XAVIER, Alberto. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2000, p. 78.

Processo nº 11634.720174/2015-47
Acórdão n.º **1201-002.081**

S1-C2T1
Fl. 32

79. Diante do exposto, em linha com a r. decisão de piso, VOTO no sentido de CONHECER do presente RECURSO VOLUNTÁRIO, e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa