



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

Processo nº 12448.724724/2011-33
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1103-000.905 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de agosto de 2013
Matéria OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrentes CHURRASCARIA KILOGRAMA ARPOADOR LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

QUALIFICAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO. CONDUTA DOLOSA. SONEGAÇÃO.

Tendo sido demonstrada a ocorrência de uma série de atos, como a alteração do nome do estabelecimento, dissolução irregular da sociedade, descumprimento da obrigação de manter os livros contábeis e fiscais, não atendimento a intimações fiscais, receitas declaradas a menor, que não foram engendrados por acaso, pelo contrário, tiveram como intenção deliberada impedir o conhecimento por parte de autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, restou evidenciada a conduta dolosa da contribuinte e a sonegação, razão pela qual se mostra cabível a qualificação de multa de ofício.

NÃO APRESENTAÇÃO DE IMPUGNAÇÃO. REVELIA. RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO.

O sujeito passivo direto não apresentou impugnação, motivo pelo qual restou caracterizada a revelia que, no âmbito do PAF, tem como consequência a definitividade da exigência na esfera administrativa, vez que sequer se instaura a fase litigiosa do procedimento. Nesse contexto, recurso voluntário interposto pela contribuinte não deve ser conhecido.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIOS DA PESSOA JURÍDICA. FALTA DE LEGITIMIDADE RECURSAL DA CONTRIBUINTE. NÃO CONHECIMENTO.

Não há que se aproveitar a parte do recurso voluntário referente à responsabilização tributária dos sócios da empresa, vez que a peça de defesa foi interposta pela Churrascaria Kilograma Arpoador Ltda, sujeito passivo direto. Falece legitimidade à contribuinte para pleitear em nome próprio direito alheio. Uma vez ausente o interesse recursal, mostra-se imprópria a pretensão de se questionar a responsabilidade tributária imputada a terceiros.

Assim, devem ser mantidos no pólo passivo da autuação fiscal na condição de responsáveis tributários os sócios Antônio Erivan Guerreiro Costa, José Guerreiro de Mesquita, Raimundo Ferreira Costa Filho e Iran Guerreiro Costa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso de ofício e não conhecer do recurso voluntário. Os demais conselheiros acompanharam o Relator pelas conclusões no que se refere ao recurso de ofício.

Assinado Digitalmente

Aloysio José Percínio da Silva - Presidente.

Assinado Digitalmente

André Mendes de Moura - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Aloysio José Percínio da Silva, André Mendes de Moura, Marcos Shigueo Takata, Eduardo Martins Neiva Monteiro, Fábio Nieves Barreira e Marcelo Baeta Ippolito.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 3230/3251 contra decisão da 1ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro I (fls. 3162/3170), que apresentou a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

IMPUGNAÇÕES INTEMPESTIVAS.

As impugnações apresentadas após o prazo de trinta dias estabelecido no do art. 15 do Decreto nº 70.235/1972, que rege o processo administrativo fiscal, são intempestivas e delas não se toma conhecimento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

RESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. BAIXA IRREGULAR DA EMPRESA.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei os sócios-gerentes de pessoas jurídicas de direito privado. A não comunicação ao órgão de registro de comércio e à Secretaria da Receita Federal do Brasil da extinção da empresa configura uma baixa irregular e, por conseguinte, infração de lei, atraindo para si a solidariedade tributária.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CRÉDITOS BANCÁRIOS NÃO COMPROVADOS. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Consolida-se administrativamente o crédito tributário decorrente de matéria não expressamente impugnada.

MULTA CONFISCATÓRIA. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

Falece competência aos órgãos da administração tributária para apreciar questões de naturezas constitucionais.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA MULTA.

Nos lançamentos de ofício decorrentes de apurações de omissão de rendimentos aplica-se a multa de 75% sobre o valor do tributo. O percentual é acrescido da metade no caso de não atendimento das intimações para prestações de informações. A multa qualificada incide nas situações em que se comprova o dolo da sonegação, ou da fraude, ou do conluio.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2007

PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL PIS, CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Aplica-se aos lançamentos decorrentes o decidido no lançamento principal em face da relação de causa e efeito.

Mostram-se relevantes os fatos apresentados no relatório da DRJ/Rio de Janeiro I, transcritos a seguir:

2.1 –No termo de início de fiscalização, datado de 3/12/2009 (fls. 15/16), foi solicitado o contrato social e alterações, livros diário, razão e caixa, bem como relatório indicando o montante do

faturamento mensal. Por falta de atendimento, em 25/1/2010 reiterou-se a intimação solicitando-se a documentação citada, acrescida do pedido de indicação das instituições financeiras com conta ativa e cópia dos extratos bancários (fls. 18/19). Também foram intimados para apresentação da documentação os sócios do interessado (fls. 20/27).

2.2 – Diante da não apresentação da documentação, a fiscalização requisitou às instituições financeiras os extratos das contas bancários e dos cartões de débito/crédito. Em função desta documentação, o interessado foi intimado para comprovar a contabilização e o oferecimento à tributação das receitas auferidas por intermédio dos cartões de débito/crédito (fls. 1479/1481 e 1517/1518).

2.3 – Durante a fiscalização o interessado promoveu a mudança do domicílio tributário. Em diligência a fiscalização constatou que o interessado era desconhecido no local (fls. 1519/1524). Por meio de edital publicado no Diário Oficial da União – DOU, o interessado foi intimado para comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em contas de depósitos e investimentos, bem como os depósitos oriundos de operadoras de cartões de crédito (fl. 1525).

2.4 – Como o interessado não respondeu as intimações, os créditos bancários foram considerados, por presunção legal, receitas omitidas, nos termos dos arts. 287 e 288 do RIR/1999, e os valores oriundos de operações de vendas por intermédio de cartões de crédito/débito também foram considerados como receitas omitidas, nos termos do art. 528 do RIR/1999.

2.5 – Sobre os valores autuados aplicou-se a multa de ofício no percentual de 225%, em decorrência do não atendimento às intimações, bem como se ter negado a esclarecer os valores que transitaram nas contas bancárias, associado ao fato de ter apresentado declaração de imposto sobre a renda de pessoa jurídica com valores incompatíveis com os montantes que transitaram nas contas bancárias. Segundo a fiscalização, tornou-se flagrante a iniciativa deliberada de o interessado tentar retardar ou impedir o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (art. 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/1996 c/c art. 71 da Lei nº 4.502/1964).

(...)

2.7 – As tributações do IRPJ e da CSLL se deram na modalidade do lucro presumido, opção do interessado na apresentação da declaração de IRPJ (fls. 3/14).

Ainda, foram chamados ao pólo passivo da autuação os sócios da pessoa jurídica fiscalizada, pelas razões expostas a seguir:

2.6 – Entendeu a fiscalização que ocorreu a dissolução irregular da sociedade, consistente no fato de a sociedade empresária transferir seu domicílio para um endereço fictício. Tal fato

provocaria a atração da responsabilidade solidária para os sócios/administradores, pois deixou de funcionar sem proceder à liquidação, conforme art. 207, inciso III, do RIR/1999. Assim, lavrou-se o termo de sujeição passiva solidária, conforme disposto no art. 124 do Código Tributário Nacional – CTN, (...)

.....

3 – O interessado foi cientificado da exigência por meio de edital publicado no DOU de 10/5/2011 (fls. 2997/2998) e não apresentou impugnação. Os sócios foram cientificados dos termos de sujeições passivas, conforme a seguir:

3.1 – Antônio Erivan Guerreiro Costa, por meio postal em 24/5/2011 (fls. 3090/3091 e 3100). Apresentou impugnação em 27/6/2011 (fls. 3022/3036);

3.2 – Wilson Borges Pereira Neto, por meio postal em 24/5/2011 (fls. 3092/3093 e 3099). Apresentou impugnação em 24/6/2011 (fls. 3037/3051), na qual alegou, em síntese, que na qualidade de ex-sócio não preenche os requisitos dispostos no art. 135, III, do CTN. Posteriormente, em 25/10/2012, juntou petição adicional de fls. 3117/3156, alegando que jamais exerceu a função de gerência;

3.3 – José Guerreiro de Mesquita, por meio postal em 24/5/2011 (fls. 3094/3095 e 3098). Apresentou impugnação em 27/6/2011 (fls. 3007/3021);

3.4 – Raimundo Ferreira Costa Filho, por meio postal em 24/5/2011 (fls. 3096/3097 e 3101). Apresentou impugnação em 27/6/2011 (fls. 3064/3078);

3.5 – Iran Guerreiro Costa – por não ter sido localizado em seu endereço (fls. 3107/3112 e 3115), a ciência se deu por edital publicado no DOU de 30/7/2012 (fl. 3114). Apresentou impugnação em 27/6/2011 (fls. 3052/3063), na qual alegou, em síntese, que ocupou apenas pró-forma o cargo de administrador do interessado e que a multa deve ser limitada à condição de pagamento do contribuinte.

Devidamente cientificados a pessoa jurídica e as pessoas físicas (Termos de Sujeição Passiva Solidária às fls. 3092/3097 e 3111, “AR” de fls. 3098/3101 e edital de fls. 3114), apresentaram impugnações tempestivas Wilson Borges Pereira Neto e Iran Guerreiro Costa. Por outro lado, foram intempestivas as impugnações apresentadas por Antônio Erivan Guerreiro Costa, José Guerreiro de Mesquita e Raimundo Ferreira Costa Filho. Enfim, a pessoa jurídica Churrascaria Kilograma Arpoador não apresentou impugnação.

Diante do exposto, a DRJ/Rio de Janeiro I decidiu no sentido de (1) não tomar conhecimento das impugnações de Antônio Erivan Guerreiro Costa, José Guerreiro de Mesquita e Raimundo Ferreira Costa Filho, por serem intempestivas; (2) declarar a revelia da Churrascaria Kilograma Arpoador; (3) excluir do pólo passivo Wilson Borges Pereira Neto; (4) manter no pólo passivo a Churrascaria Kilograma Arpoador, Antônio Erivan Guerreiro Costa, José Guerreiro de Mesquita e Raimundo Ferreira Costa Filho e Iran Guerreiro Costa, todos como devedores solidários e (6) reduzir as multas dos lançamentos de ofício, de 225% para

112,5%, por entender que não houve comprovação da ocorrência de dolo da sonegação, fraude ou conluio.

Da decisão proferida pelo Acórdão nº12-50.936, o Presidente da 2ª Turma da DRJ/RJ1 recorreu de ofício ao CARF, conforme art. 34, inciso I do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), e tomaram ciência os sujeitos passivos nos termos do quadro a seguir:

Sujeito Passivo	Ciência
Wilson Borges Pereira Neto	via postal, "AR" fls. 3213/3218, em 28/12/2012
Antônio Erivan Guerreiro Costa	via postal, "AR" fls. 3203/3205, em 28/12/2012
Raimundo Ferreira Costa Filho	via postal, "AR" fls. 3200/3202, em 28/12/2012
José Guerreiro de Mesquita	via postal, "AR" fls. 3206/3208, em 28/12/2012
Churrascaria Kilograma Arpoador	a) tentativa por via postal, "AR" fls. 3211/3212, que foi devolvido; b) Edital de Intimação nº 2, de 05/02/2013, publicado no DOU de 08/02/2013, fl. 3219
Iran Guerreiro Costa	a) tentativa por via postal, "AR" fls. 3209/3210, que foi devolvido; b) Edital de Intimação nº 2, de 05/02/2013, publicado no DOU de 08/02/2013, fl. 3219

Por sua vez, a Churrascaria Kilograma interpôs recurso voluntário de fls. 3230/3251, em 28/01/2013, no qual discorre sobre os seguintes pontos:

- reclama da nulidade do lançamento por vício no procedimento fiscal, tendo em vista que não foi seguido o rito para a quebra do sigilo bancário, já que o auditor fiscal limitou-se a “pedir autorização” ao delegado, sem elaborar nenhum relatório onde deveria constar as razões de fato e de direito para motivar o acesso às informações privadas;

- não fundamentou a Fiscalização as razões para a quebra do sigilo bancário, simplesmente informou que a fiscalizada não teria atendido às intimações;

- trata-se de questão de ordem pública, razão pela qual a autoridade julgadora de primeira instância deveria ter reconhecido o vício, independente de arguição da defesa;

- foi indevido o agravamento da multa de ofício, de 75% para 112,5%, que só teria lugar quando eventual relutância do sujeito passivo é de tal ordem que importa em subtrair ao Fisco as informações necessárias para a apuração do crédito tributário;

- no caso em tela, a falta de atendimento à intimação para a comprovação da origem dos depósitos bancários não trouxe nenhum empecilho à ação fiscal, pelo contrário, viabilizou o lançamento, já que todos os elementos necessários à realização do lançamento foram postos à disposição e ao alcance da autuante pelas instituições financeiras;

- cita jurisprudência do CARF, no sentido de eu descabe o agravamento com base exclusivamente na falta de atendimento da intimação para prestar esclarecimentos sobre a

origem dos depósitos bancários ou quando a ausência da apresentação de livros e documentos não proporciona prejuízo ao Fisco;

- como a Fiscalização logrou obter os extratos bancários junto aos bancos, não houve prejuízo para a autuação, o que descaracteriza o agravamento da multa, conforme jurisprudência do CARF no sentido de que não cabe o agravamento quando o lançamento ocorreu mediante informações bancárias fornecidas por instituições financeiras sem restar comprovado nos autos qualquer prejuízo para a autuante;

- o art. 19, § 2º, da Lei nº 3.470, de 1958, alterado pelo art. 71 da MP nº 2.158-35, de 2001, afasta a aplicação da multa agravada em situações no qual o sujeito passivo deixa de apresentar documentos que são de emissão e posse de terceiros, como no caso de extratos bancários;

- protesta contra a manutenção no pólo passivo de Antônio Erivan Guerreiro Costa, José Guerreiro de Mesquita e Raimundo Ferreira Costa Filho e Iran Guerreiro Costa, vez que houve clara violação ao princípio da estrita legalidade tributária, em quaisquer das hipóteses previstas nos arts. 121, 124, 128 e 135 do CTN;

- no presente caso, a sujeição passiva foi estabelecida por mero indício;

- no próprio julgamento de primeira instância foi reconhecida a inexistência de dolo, razão pela qual não caberia a imputação ao único dispositivo em que o impugnante poderia ter sido enquadrado, qual seja, o art. 135 do CTN;

- discorre sobre a vedação à utilização dos depósitos bancários para a constituição do crédito tributário, vez que os depósitos bancários apenas evidenciam sinais exteriores de riqueza, e que a Administração Fiscal, adstrita à legalidade e tipicidade cerrada, só pode cobrar tributos daquele que pratica fatos que se enquadram no conceito de fato gerador definido em lei;

- a mera movimentação bancária não representa aquisição de qualquer disponibilidade econômica, assim, os depósitos bancários, por si só, não caracterizam receitas tributáveis;

- a CSRF, nos acórdãos nº 01.02.884/00 e 01.03.172/00, publicados no DOU de 20/06/2001, sustenta ser incabível o lançamento efetuado tendo como suporte valores de depósitos bancários, por não caracterizarem disponibilidade econômica de renda e proventos e, portanto, não serem fatos geradores do imposto de renda;

- sustenta que, diante do exposto, há razões para o julgamento decidir tanto pela nulidade, quanto pela improcedência do lançamento fiscal;

- requer pelo provimento do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura

I. Do Recurso de Ofício.

Foi interposto recurso de ofício pelo Presidente da 1ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro 1, nos termos do art. 34, inciso I do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF).

Foram identificadas pela Fiscalização a ocorrência de duas infrações tributárias: (1) omissão de receitas do art. 528 do RIR/99, referente a valores que, oriundos de operações de venda por meio de cartões de débito/crédito não foram tributados, e (2) presunção de omissão de receitas do art. 287 c/c o art. 288 do RIR/99, decorrente de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada. Por sua vez, a multa de ofício foi agravada e qualificada.

Na decisão do tribunal *a quo*, foram mantidas as infrações tributárias. Contudo, foram reduzidas as multas dos lançamentos de ofício, de 225% para 112,5%, por entender a turma julgadora que não houve comprovação da ocorrência de dolo da sonegação, fraude ou conluio.

Portanto, esclarece-se a matéria devolvida pelo recurso de ofício: o afastamento da qualificação de multa de ofício.

Sobre o tema, há que se verificar, inicialmente, as razões que motivaram a autuante a qualificar a multa de ofício. Merece ser transcrito fragmento do Termo de Verificação Fiscal de fls. 2999/3001:

14 - Tendo em conta todo o exposto, procedemos à tributação do lucro do contribuinte com base na movimentação financeira, tudo com base nos art. 27, inciso I, c/c art. 42 da Lei nº 9.430/96. Necessário esclarecer, ainda, que face ao não atendimento às intimações para prestar esclarecimentos, o contribuinte atraiu para si a incidência do comando previsto no inciso I e § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, bem como no art. 71 da lei nº 4.502/64 (razão pela qual promovemos o agravamento e a qualificação da multa de ofício aplicada).

No relato de Fiscalização, observa-se que a autoridade fiscal encontrou várias dificuldades para dar a ciência do início da ação fiscal. Ainda, em 2010, no decorrer da fase inquisitória, foi promovida alteração do endereço no cadastro da Receita Federal, para um local onde, de acordo com diligência efetuada pela autuante, jamais funcionou a Churrascaria Kilograma. Nesse contexto, entendeu a autoridade tributária que teria ocorrido a dissolução irregular da sociedade, na medida em que a sociedade empresária transferiu seu domicílio para um endereço fictício.

Diante de tal fato, foi formalizado processo administrativo (12448.8721155/2011-74) visando promover a inaptidão da inscrição do contribuinte junto ao cadastro da Receita Federal. Enfim, de acordo com a Fiscalização:

10 – (...) Tal fato tornou ainda mais evidente a tentativa das pessoas físicas integrantes do quadro societário de subtrair à tributação os créditos tributários que porventura viessem a ser constituídos no âmbito desta ação fiscal, levando-nos a elaborar a competente representação fiscal para fins penais.

(...)

13 - Considerando não terem sido apresentados os livros e documentos fiscais da sociedade empresária Churrascaria Kilograma Arpoador Ltda, a despeito de regularmente intimado a fazê-lo, bem como ter-se negado a esclarecer os valores que transitaram por suas contas bancárias, associado ao fato de ter apresentado Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica com valores absolutamente incompatíveis com os montantes que transitaram pelas contas bancárias em decorrência dos repasses das operadoras de cartões de crédito, nos anos objeto da ação fiscal, tornou-se flagrante a iniciativa deliberada de tentar retardar ou impedir o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, razão pela qual lavramos a competente Representação Fiscal para Fins Penais.

São as razões da autoridade autuante.

A princípio, é incontestável que os fatos narrados pela autuante demonstram, com clareza, as dificuldades impostas pela contribuinte, no sentido de retardar ou mesmo impedir o trabalho da Fiscalização, inclusive no sentido de não atender às intimações. Para tal conduta, foi aplicada com correção a penalidade prevista no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, qual seja, o agravamento da multa de ofício.

Contudo, não se restringiu a conduta da contribuinte a impor um embaraço à Fiscalização.

Agiu de maneira consciente a contribuinte, ao, no decorrer da ação fiscal, alterar o domicílio para um endereço ocupado por uma outra pessoa jurídica.

Na diligência de fl.1520, pode-se observar que compareceu a Fiscalização ao “novo” endereço informado pela fiscalizada. E a surpresa: tratava-se de endereço onde funcionava uma outra sociedade empresária. Assim como se constatou, em consulta à Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro, às fls. 2974/2996, que dentre os contratos sociais arquivados não constava nenhum distrato social.

Trata-se de dissolução irregular da sociedade empresária, situação já tratada pelo STJ na Súmula nº 435:

Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente

Apesar de tratar do redirecionamento da execução fiscal, o enunciado da súmula é claro ao predicar que se presume a dissolução irregular da empresa que deixa de funcionar no seu domicílio fiscal sem qualquer comunicação aos órgãos competentes.

É exatamente a situação apresentada nos autos, no qual, de maneira consciente, alterou-se o endereço das atividades, em uma tentativa de burlar o Fisco.

Chama atenção também o fato de que, quando compareceu pela primeira vez, para dar ciência ao início da ação fiscal, no endereço cadastral da Churrascaria Kilograma Arpoador, relatou a autoridade fiscal que se encontrava em funcionamento um estabelecimento com outro nome, qual seja, um restaurante identificado com o nome “Fronteira”.

A contribuinte resolveu encerrar suas atividades sem prestar nenhuma satisfação ao poder público, em flagrante descumprimento às disposições dos artigos 1033 a 1038 e 1102 a 1112 do Código Civil, ou seja, como destaca o voto da DRJ/Rio de Janeiro 1, *não houve a averbação do instrumento de dissolução da sociedade, a elaboração do inventário e do balanço geral, bem como a demonstração da partilha do patrimônio, conforme disposto no art. 1103, incisos I, III e IV, do CC.*

Isso tudo sem dizer que, apesar de intimada e reintimada, não apresentou a contribuinte nenhum livro comercial ou fiscal, quando instada pelo Fisco, que iniciou a fiscalização em razão de divergências entre as receitas declaradas e a movimentação financeira, inclusive valores recebidos diretamente pelas operadoras de cartões de crédito e de débito.

Trata-se de uma série de atos, alteração do nome do estabelecimento, dissolução irregular da sociedade, descumprimento da obrigação de manter os livros contábeis e fiscais, não atendimento a intimações fiscais, receitas declaradas a menor, que não foram engendrados por acaso, pelo contrário, tiveram como intenção deliberada ocultar do Fisco o auferimento de receitas tributáveis.

Evidencia-se que a conduta do agente extrapolou o tipo das infrações tributárias, sobressaindo o aspecto subjetivo, a presença do dolo.

No caso concreto, restou demonstrada a presença de dois elementos inerentes ao dolo: o cognitivo, que é o conhecimento do fato constitutivo da ação típica, e o volitivo, a vontade de realizar a conduta. O elemento cognitivo é pressuposto do elemento volitivo, ou seja, a vontade não pode existir sem o conhecimento da ação.

Cezar Roberto Bitencourt esclarece, com clareza peculiar, *in verbis*:

Para a configuração do dolo exige-se a consciência daquilo que esse pretende praticar. Essa consciência deve ser atual, isto é, deve estar presente no momento da ação, quando ela está sendo realizada (...) A vontade, incondicionada, deve abranger a ação ou omissão (conduta), o resultado e o nexo causal. A vontade pressupõe a previsão, isto é, a representação, na medida em que é impossível querer algo conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente, pelo menos, parcialmente (...) É indispensável uma determinada relação de vontade entre o resultado e o agente e é exatamente esse elemento volitivo que distingue o dolo da culpa.

Jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais já tratou do assunto, nos Acórdãos CRSF 01-01-05.697, de 10/09/2007, 01-05.739 e 01-05.740 de 03/12/2007, de relatoria do então Conselheiro Marcus Vinícius Neder de Lima. Merece destaque fragmento do voto de decisão proferida em 10/09/2007:

Nesse sentido, deve-se examinar se havia conhecimento do ilícito e a vontade de enganar, que a doutrina penalista chama de elemento intelectual e volitivo. Por elemento intelectual entende-se o conhecimento do agente das circunstâncias caracterizadoras do ilícito e, em consequência, do valor tutelado pela norma. O elemento volitivo significa a vontade de realizar a conduta contraposta pela norma penal.

Como ensina Moacir Amaral Santos "a prova indiciária tem grande aplicação, principalmente na apuração do dolo, da fraude, da simulação e, em geral, nos atos de má-fé". No mesmo sentido, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do RESP nº 247.263, de 20.08.2001, deixou claro que "...O dolo eventual, na prática, não é extraído da mente do autor mas, isto sim, das circunstâncias..."

Como se sabe a conduta humana tem por essência um caráter valorativo. Ao agir, o ser humano opta por um sentido à sua ação, não querendo apenas o resultado, mas especialmente o valor ou desvalor que este representa. Se a declaração falsa for motivada para não pagar o tributo, bem tutelado juridicamente, estará caracterizada fraude da conduta.

Portanto, no caso concreto, restou demonstrado o intuito doloso, o *plus* na conduta do contribuinte, aspecto subjetivo que vai além do tipo tributário previsto nas duas infrações em debate, em ação engendrada no sentido de impedir o conhecimento por parte de autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador.

Trata-se de situação prevista no art. 71 da Lei nº 4502, de 1964, destacado pela Fiscalização:

*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. (grifei)

Portanto, cabe a qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 44, § 1º da Lei nº 9.430, de 1996.

Registre-se que, para as duas infrações, (1) omissão de receitas do art. 528 do RIR/99, referente a valores que, oriundos de operações de venda por meio de cartões de débito/crédito não foram tributados, e (2) presunção de omissão de receitas do art. 287 c/c o art. 288 do RIR/99, decorrente de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada, as súmulas 14 e 25 do CARF, respectivamente, autorizam a qualificação da multa de ofício para a situação demonstrada no caso concreto.

Portanto, voto no sentido de dar provimento ao recurso de ofício.

II. Do Recurso Voluntário.

Foi interposto recurso voluntário pela Churrascaria Kilograma Arpoador, de fls. 3230/3251, em 28/01/2013.

Ocorre que a contribuinte não apresentou impugnação para a DRJ/Rio de Janeiro 1, razão pela qual foi declarada sua revelia, conforme previsto no art. 54 do Decreto nº 7.574, de 2011, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal (PAF).

O Ato Declaratório Normativo nº 15, de 12/07/1996, discorre sobre o assunto:

Processo administrativo fiscal. Impugnação intempestiva não instaura a fase litigiosa do procedimento, não suspende a exigibilidade do crédito tributário nem é objeto de decisão. O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto no art.151, inciso III do Código Tributário Nacional - Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 e nos arts. 15 e 21 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, com a redação do art. 1.º da Lei n.º 8.748, de 9 de dezembro de 1993, DECLARA, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados que, expirado o prazo para impugnação da exigência, deve ser declarada a revelia e iniciada cobrança amigável, sendo que eventual petição, apresentada fora do prazo, não caracteriza impugnação, não instaura a fase litigiosa do procedimento, não suspende a exigibilidade do crédito tributário nem comporta julgamento de primeira instância, salvo se caracterizada ou suscitada a tempestividade, como preliminar.

Cabe esclarecer que, no âmbito do PAF, a revelia tem como consequência a definitividade da exigência na esfera administrativa, vez que sequer se instaura a fase litigiosa do procedimento.

Portanto, não há de se conhecer do recurso voluntário interposto pela Churrascaria Kilograma Arpoador.

Tampouco há que se aproveitar a parte do recurso voluntário referente à responsabilização tributária das pessoas físicas, no qual se protesta em favor dos sócios da empresa Antônio Erivan Guerreiro Costa, José Guerreiro de Mesquita, Raimundo Ferreira Costa Filho e Iran Guerreiro Costa.

Isso porque o recurso voluntário foi interposto apenas pela Churrascaria Kilograma Arpoador. Por sua vez, dentre os requisitos da impugnação contidos no art. 57 do mencionado Decreto nº 7.574, de 2011, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal (PAF), consta:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II a qualificação do impugnante;

*III os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;
(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

(...) (grifei)

Trata-se de entendimento que se encontra em consonância com decisão recente esta Terceira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção do CARF, que por maioria, no acórdão nº 1103000.834, da sessão de 09/04/13, resolveu que falece legitimidade ao contribuinte para pleitear em nome próprio direito alheio. Em fragmento do acórdão, constata-se que, estando ausente o interesse recursal, mostra-se imprópria a pretensão de se questionar a responsabilidade tributária imputada a terceiros:

Desse modo, em caso de pluralidade de sujeitos no pólo passivo do lançamento tributário, cada qual poderá defender-se em nome próprio da exigência fiscal assim constituída, quer pessoalmente quer por meio de representante regularmente constituído nos autos, por competente instrumento de mandato.

Nesse sentido, devem ser mantidos no pólo passivo da autuação fiscal, na condição de responsáveis tributários, os sócios Antônio Erivan Guerreiro Costa, José Guerreiro de Mesquita, Raimundo Ferreira Costa Filho e Iran Guerreiro Costa.

Diante de todo o exposto, voto no sentido de (1) dar provimento ao recurso de ofício; (2) não conhecer do recurso voluntário e (3) manter no pólo passivo da autuação na condição de responsáveis tributários os sócios Antônio Erivan Guerreiro Costa, José Guerreiro de Mesquita, Raimundo Ferreira Costa Filho e Iran Guerreiro Costa.

Assinatura Digital

André Mendes de Moura