



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

Processo nº 12571.720025/2011-07
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-001.763 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 31 de julho de 2014
Matéria IRPJ e OUTROS
Recorrente EMPRESA: MAGNOJET INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS AGRÍCOLAS LTDA.
COOBRIGADO: OSVALDO DE CARVALHO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2008, 2009

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. REQUISIÇÃO DE EXTRATOS E DADOS BANCÁRIOS DIRETAMENTE PELA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE INCOMPETÊNCIA DO CARF. SÚMULA nº 2.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão integrante da estrutura administrativa da União, não é competente para enfrentar argüições acerca de inconstitucionalidade de lei tributária.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CAPITULAÇÃO LEGAL. DESCRIÇÃO DOS FATOS. LOCAL DA LAVRATURA.

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

NULIDADE DO PROCESSO FISCAL. MOMENTO DA INSTAURAÇÃO DO LITÍGIO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, podendo-se, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela, sendo improcedente a preliminar de cerceamento do

direito de defesa quando concedida, na fase de impugnação, ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. DESCABIMENTO.

Descabe o pedido de diligência quando presentes nos autos todos os elementos necessários para que a autoridade julgadora forme sua convicção. Por outro lado, as perícias devem limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova também incluídos nos autos, não podendo ser utilizadas para reabrir, por via indireta, a ação fiscal. Assim, a perícia técnica destina-se a subsidiar a formação da convicção do julgador, limitando-se ao aprofundamento de questões sobre provas e elementos incluídos nos autos não podendo ser utilizada para suprir o descumprimento de uma obrigação prevista na legislação.

ÓRGÃOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. COLETA DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS. DOCUMENTOS EXTERNOS PROVA EMPRESTADA. DADOS CONSTANTES EM RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO DE INTERESSE ESTADUAL.

Os órgãos da Secretaria da Receita Federal e os órgãos correspondentes dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal permutarão entre si, mediante convênio ou pela forma que for estabelecida, as informações fiscais de interesse recíproco. A prova emprestada deverá ser examinada em si mesma, pois em certos casos, devem servir como indicador da irregularidade e não como fato incontestável, sujeito à incidência do imposto na esfera federal. O fato de a fiscalização utilizar dados relativos à receita bruta através de relatórios de fiscalização de interesse Estadual, com informações do valor das vendas de produtos, por si só, não implica em nulidade do lançamento, mormente se a autoridade lançadora se aprofundou nas investigações com vistas a caracterizar, adequadamente, a matéria tributável.

OMISSÃO DE RECEITAS. RECEITAS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS. SAÍDA DE PRODUTOS SEM A EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS E POR MEIO DE NOTAS FISCAIS PARALELAS. LUCRO PRESUMIDO. FATO GERADOR APURADO E COMPROVADO PELA AUTORIDADE FISCAL LANÇADORA.

Apurada omissão de receitas escrituradas e não declaradas, bem assim provenientes de saída de produtos sem a emissão de notas fiscais e por meio de notas fiscais paralelas, impõe-se a exigência dos tributos correspondentes. Assim, se a autoridade fiscal comprovar e apurar, através de documentos e levantamentos, que o contribuinte omitiu receitas tributáveis é de se manter o lançamento, mormente, quando o autuado não apresenta razões convincentes de que os fatos apurados não ocorreram da forma descrita pela autoridade fiscal lançadora.

PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

O ICMS se inclui na base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos das Súmulas 68 e 94 do STJ. A exclusão da parcela de ICMS, cobrada do vendedor na condição de contribuinte, não está elencada entre as exclusões das bases de cálculo do PIS e da COFINS permitidas pelas normas que regem tais contribuições.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA. NOTA FISCAL INIDÔNEA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA.

Cabível a exigência da multa qualificada prevista no art. 44, inciso I, § 1º, da Lei nº. 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. Caracteriza evidente intuito de fraude, autorizando a aplicação da multa qualificada, a prática de omissão de receitas amparada em nota fiscal inidônea (emissão notas fiscais paralelas).

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CARÁTER DE CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa ao lançamento de ofício, para exigi-lo com acréscimos e penalidades legais. A multa de lançamento de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou responsável. O fato de não haver má-fé do contribuinte não descaracteriza o poder-dever de a administração lançar com multa de ofício as receitas ou os rendimentos omitidos na declaração de imposto de renda.

INCONSTITUCIONALIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL. PIS. COFINS.

Tratando-se de tributação reflexa, o decidido com relação ao principal (IRPJ) constitui prejulgado às exigências fiscais decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em razão de terem suporte fático em comum. Assim, o decidido quanto à infração que, além de implicar o lançamento de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ implica os lançamentos da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), também se aplica a estes outros lançamentos naquilo em que for cabível.

RECURSO VOLUNTÁRIO DO COBRIGADO.

SOLIDARIEDADE. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 124, I, DO CTN. INTERESSE COMUM. HIPÓTESES DE IMPUTAÇÃO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

Atribui-se a responsabilidade solidária a terceira pessoa quando comprovado o nexo existente entre os fatos geradores e a pessoa a quem se imputa a solidariedade passiva, nos termos do art. 124, inciso I do Código Tributário Nacional. Assim, são solidariamente obrigadas às pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, entendidas como aquelas que atuam de forma direta, realizam individual ou conjuntamente com outras pessoas atos que resultam na situação que faz surgir o fato gerador, ou que, em comum com outras, esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação.

Preliminares Rejeitadas.

Recursos Voluntários Negados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas pelos Recorrentes e, no mérito, negar provimento aos recursos, nos termos do voto do relator.

(Assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Carlos Pelá e Paulo Roberto Cortez.

Relatório

MAGNOJET INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS AGRÍCOLAS LTDA., já devidamente qualificada nestes autos, inconformada com a decisão da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto, São Paulo, que manteve, de forma parcial, os lançamentos tributários efetivados, interpõe recurso a este colegiado administrativo objetivando a reforma da decisão em referência.

Trata o processo de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e reflexos (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL; Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS; e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS), relativas aos anos-calendário de 2007 e de 2008, formalizadas em razão da imputação de insuficiência de recolhimento e omissão de receitas, baseada nas seguintes irregularidades:

1 - Ganho com precatórios apurado na escrituração contábil, receitas não operacionais (ano-calendário 2008). Infração capitulada nos arts. 521 e 528, do RIR/1999 - Multa de ofício normal de 75%;

2 - Omissão de receitas da atividade mediante a utilização de notas fiscais paralelas, apuradas por meio de elementos coletados no estabelecimento da pessoa jurídica, bem como de receitas da atividade sem emissão de notas fiscais: Infrações capitulada no art. 528 do RIR/1999 - Multa de ofício qualificada de 150%;

3 - Omissão de receitas da atividade escrituradas e não declaradas. Infração capitulada nos arts. 224 e 518, do RIR/1999 - Multa de ofício normal de 75%;

5 - Omissão de rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa. O contribuinte não incluiu na base de cálculo do IRPJ e da CSLL os rendimentos de aplicação financeira de renda fixa. Infração capitulada nos arts. 224 e 518, do RIR/1999 - Multa de ofício normal de 75%.

O crédito tributário lançado totalizou R\$ 5.209.865,75 (cinco milhões, duzentos e nove mil, oitocentos e sessenta e cinco reais e setenta e cinco centavos), conforme demonstrativo de fl.2, tendo sido lavrados os seguintes autos de infração:

1 – Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) – fls. 15738 a 15755 - Total: R\$ 3.102.187,54. Enquadramento legal do imposto: Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, (Regulamento do Imposto de Renda – RIR, de 1999), arts. 224, 518, 521, 528; Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, I; Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, § 1º;

2 - Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) - fls. 15756 a 15772 - Total: R\$ 1.277.329,95. Enquadramento legal da contribuição: Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 2º e §§, 3º (com alterações introduzidas pelo art. 17 da Lei nº 11.727, de 2008); Lei nº 9.249, de 1995, art. 20, 24; Lei nº 9.430, de 1996, art. 29, II; Lei nº 10.637, de 2002, art. 37;

3 – Contribuição para o PIS - fls. 15773 a 15789 - Total: R\$ 146.955,38. Enquadramento legal da contribuição: Lei Complementar (LC) nº 7, de 7 de setembro de 1970, arts. 1º e 3º; Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, arts. 2º, I, *a* e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 1º, 2º e 3º;

4 - Contribuição para a Seguridade Social (COFINS) – fls. 15790 a 15806 - Total: R\$ 683.392,88. Enquadramento legal da contribuição: Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, arts. 2º, II e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 1º, 2º e 3º.

Consta no Termo de Verificação Fiscal (TVF), às fls. 15411 a 15429, que na fiscalização anterior relativa ao IPI, período de 01/2005 a 12/2006, tendo em vista a coincidência de fiscalização com a Delegacia da Receita Estadual em Jacarezinho, foram solicitados à Coordenação da Receita Estadual do Paraná quaisquer elementos que indicassem possíveis infrações à legislação tributária federal. Foram, então, disponibilizados os elementos apreendidos pela fiscalização daquele órgão, relativos aos anos-calendário de 2007 e 2008, sendo que as exigências referentes aos anos de 2005 e 2006 já foram formalizadas nos processos nº 12571.000373/2010-75 (IRPJ, PIS, COFINS e CSLL) e 12571.000375/2010-64 (IPI).

Informou o autuante, tendo recebido as provas emprestadas pela Receita Estadual do Paraná e depois de analisá-las, intimou a contribuinte e ela apresentou, relativamente ao ano-calendário de 2008, o livro Diário, Razão, Registro de Entradas, de Saídas, de Apuração do ICMS e Inventário, notas fiscais idôneas de junho a dezembro/2008.

Relatou o autuante que as vendas de produtos do período de 01/2007 a 12/2008 apontadas pela Receita Estadual do Paraná como realizadas sem nota fiscal ou mediante notas fiscais inidôneas foram cotejadas e confirmadas como tais em relação à escrituração contábil e fiscal. Em 26/02/2008, o Sr. Osvaldo de Carvalho, procurador da contribuinte e pai das sócias, acompanhou a cópia de arquivos extraídos de computadores da fiscalizada (fl.27), cujos elementos fazem parte da prova emprestada. Nessa data, referido senhor firmou declaração, segundo a qual a contribuinte estaria fazendo uso de notas fiscais paralelas e os valores constantes nos “Relatório mensal de vendas” e “Comissão Vendas” espelham o faturamento real da empresa, etc.

A fiscalização confirmou os fatos relatados na declaração acima citada. As vendas ou saídas especificadas como “Valdinéia” ou “B1”, fls. 14872-6565, são receita de vendas efetuadas com emissão de nota fiscal, conforme se constatou no Relatório Mensal de Vendas 01/2007 a 02/2008, fls. 48-85, retidos pela fiscalização da Receita Estadual do Paraná no domicílio tributário da empresa. Nesse relatório, a fiscalizada identificou também as vendas sem emissão de nota fiscal e as vendas com emissão de nota, e dentre estas, as operações efetuadas com notas idôneas (“Valdinéia” ou “B1”) e aquelas realizadas com a utilização de notas paralelas (“Marivone” ou “B2”). Em complemento ao Relatório Mensal de vendas 01/2007 a 02/2008, o relatório identificado como Controle de C/C, fls. 36-37, no qual estão demonstradas as receitas auferidas e creditadas na conta da fiscalizada, bem como aquelas depositadas na conta do Sr. Osvaldo de Carvalho.

Informou o autuante que, ao cotejar os valores apurados com base na escrituração contábil com os débitos apurados por meio das DSPJ/2008 e DASN/2008 e 2009, anos-calendário 2007 e 2008, fls. 15338-16349 e 15386-15399, foram apuradas as receitas efetivamente declaradas e confessadas para a Fazenda Nacional pelo regime do Simples Federal e do Simples Nacional, bem assim os respectivos recolhimentos, DARF e DAS às fls. 15337 e 15350-15385.

Acrescentou que os valores mensais de receitas declarados na DSPJ e DASN estão compatíveis com os demais elementos coletados pela fiscalização: as vendas escrituradas indicadas no Relatório Mensal de Vendas 01/2007 a 02/2008, fls. 48-85, que contempla adicionalmente as vendas sem NF e com NF paralelas; também estão compatíveis com os valores escriturados nos livros de Saídas e no Raipi de 2007, fls. 4300-4360, e Diário e Razão de 2007 e 2008, fls. 4148-4299 e 14335-14759. A receita bruta declarada e confirmada pela fiscalização, anos-calendário de 2007 e 2008, totalizaram R\$ 2.363.618,03 e R\$ 2.035.159,68, respectivamente, conforme Planilha 02 Faturamento de 01/2007 a 12/2008 – Escrituração/DSPJ/DASN.

Esclareceu que, sendo intimada, a contribuinte se manifestou favoravelmente à compensação dos valores recolhidos pelo Simples Federal e Nacional e fez a opção pelo lucro presumido, fazendo-se a apuração do PIS e da COFINS pelo regime cumulativo previsto nos arts. 1º a 3º da Lei nº 9.718, de 1998 e alterações.

Fez constar que foi apurada omissão de receitas financeiras informadas pelas fontes pagadoras em Dirf dos anos de retenção de 2007 e 2008 (fls.15400-15406) e foram tributados ganhos com precatórios reconhecidos na conta contábil 9600000 (receitas não operacionais, item 9600003-ganhos com precatórios, balanço do livro Diário fls. 14397-14475, e razão fls. 14628-14759).

Informou que os elementos relativos às vendas realizadas sem emissão de notas fiscais foram coletados no domicílio do sujeito passivo ou por circularização de terceiros e estão demonstrados na planilha 06 (Vendas sem NF de 01/2007 a 01/2008), totalizando R\$ 364.731,02 nos meses de 02 e 07 a 12/2007 e R\$ 70.532,15 em 01/2008, conforme Planilha 07 (Totalização das Vendas Sem NF, coluna B.Pedidos de Clientes).

Quanto às notas fiscais paralelas ou inidôneas foram coletados no domicílio do sujeito passivo ou por circularização de terceiros e estão demonstrados nas planilhas 03 (Notas fiscais de venda – Paralela de 01/2007 a 06/2007) e 04 (Venda com NF Paralelas de 06/2007 a 01/2008), totalizando R\$ 4.689.074,56 no ano-calendário de 2007 e R\$ 462.683,19 em 01/2008, conforme Planilha nº 05 (Totalização das venda com NF Paralelas, coluna B.NF Paralelas). Já os valores da coluna A da planilha 05 são provenientes do Relatório Mensal de Vendas 01/2007 a 02/2008, fls. 48-85, ou seja, vendas com notas paralelas. A constatação de que tais notas fiscais são paralelas foi feita mediante o cotejamento das notas fiscais idôneas contabilizadas, incluídos os pedidos (fls. 4872-6565, 10210-11105, 12832- 13606) e as notas fiscais, os boletos e pedidos com indicações de irregularidades (fls. 718- 4147, 7018-10167, 11397-12830 e 13608-14184) a partir do qual foram elaboradas as planilhas 03 e 04 mencionadas. Na sequência, a fiscalização apreciou os dados do Relatório Mensal de Vendas 01/2007 a 02/2008, fls.48-85, que é controle do faturamento efetivo utilizado pelos administradores da fiscalizada, com a indicação das vendas contabilizadas e faturamento não contabilizado mediante vendas com nota fiscal paralela e vendas sem emissão de nota fiscal.

Esclareceu que, de forma complementar ao Relatório Mensal de Vendas 01/2007 a 02/2008, o relatório gerencial Controle de C/C, fls. 36-37, identifica a destinação ou partilha dos valores faturados e auferidos mediante as condutas já mencionadas, inclusive, indica os depósitos efetuados em conta da fiscalizada e na conta particular do Sr. Osvaldo de Carvalho, o que denota interesse deste no resultado da pessoa jurídica e a sua participação, tendo sido lavrado o Termo de Sujeição Passiva Solidária.

Foi aplicada a multa de 150% sobre as diferenças provenientes de receitas auferidas pelo sujeito passivo mediante venda sem NF e com uso de NF paralelas. Foi feita a representação fiscal para fins penais que constitui o processo nº 12571.720068/2011-70.

Em sua peça impugnatória de fls. 15929/15931, apresentada, tempestivamente, a autuada se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nas seguintes alegações:

- Nulidade por confisco, quer em relação ao imposto quer em relação às multas aplicadas. Em procedimento de fiscalização, foram apuradas infrações, aplicadas multas e lavrado o auto de infração de valor quase igual ao seu faturamento total;

- Solicitou a exclusão do sujeito passivo solidário, Osvaldo de Carvalho, uma vez que este decidiu transferir efetiva e paulatinamente toda a administração da empresa para suas filhas e genros, sendo requisitado para a solução de grandes problemas e decisões;

- A inclusão de Osvaldo de Carvalho no pólo passivo foi baseada em presunção de representatividade, presunção de que Osvaldo seria o verdadeiro proprietário, administrador e beneficiário dos lucros da empresa e em presunção de que é o responsável pelas eventuais fraudes fiscais. O processo é nulo, pois não há um documento sequer que possa comprovar tais presunções, a não ser a declaração assinada por Osvaldo de Carvalho, a qual foi obtida coercitivamente e sob ameaça de que ele e seus familiares seriam presos, sendo ilícita e inválida para qualquer uso;

- Nulidade pois não se conseguiu estabelecer uma relação direta entre os valores apontados em contas-correntes bancárias (duas da empresa e duas de Osvaldo de Carvalho) e os documentos apreendidos, que se considerou terem sido constituídos a partir de fraudes;

- Tributaram os valores lançados nas contas correntes duplamente, tanto em relação ao que consideraram omissão de receitas, quanto ao que consideraram aplicações financeiras, fato pelo qual entende a reclamante, tais valores somente poderiam ser considerados receitas após serem efetuados procedimentos para a apuração dos resultados;

- Não foi feito nenhum levantamento específico de valores. Simplesmente se somou os valores depositados nas referidas contas, sem considerar transferências entre contas de titulares diferentes. Não foi feito levantamento da conta mercadorias para que o Fisco pudesse comprovar que tais receitas seriam realmente fruto de vendas efetuadas sem a emissão de notas fiscais e com notas paralelas, conforme determina o RIR, de 1999, em seu art. 286;

- Nulidade por ausência de produção de prova técnica quanto ao enquadramento do produto. A fiscalização considerou que a contribuinte produz e comercializa bicos pulverizadores, afirmando que são acessórios para pulverizadores agrícolas e não o próprio aparelho para pulverizar e assim não gozariam de nenhum benefício fiscal;

- Nulidade por obtenção de prova ilícita – quebra de sigilo bancário sem autorização judicial. Solicitou que seja julgado improcedente todo o procedimento administrativo por ter se utilizado de prova emprestada da Receita Estadual do Paraná, a qual obteve todo o movimento financeiro do contribuinte e do sujeito passivo solidário de forma ilegal, sem autorização judicial, e portanto, adquirida de forma ilícita, não tendo a mesma validade jurídica para qualquer imposição de penalidade, seja ela qual for;

• Exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS e do PIS. A Lei nº 9.718, de 1998, em seu art. 3º ampliou a definição e o entendimento de “faturamento mensal” como se tratasse de receita bruta da pessoa jurídica, causando irregular expansão da base de cálculo por meio da inclusão de receitas estranhas ao faturamento propriamente dito. O ICMS não é receita do contribuinte, mas sim parcela pertencente ao Estado. O contribuinte é mero intermediário na arrecadação dessas receitas que são repassadas ao Fisco. Existe questionamento a respeito da constitucionalidade da citada lei, especialmente no que se refere ao seu art. 3º, § 1º;

• A COFINS e o PIS sobre o faturamento, instituídos pela Lei Complementar (LC) nº 7, de 1970, e nº 70, de 1991, possuem natureza jurídica de imposto e, como tal, somente poderiam ser legitimamente cobrados se atendessem aos requisitos disciplinados para a cobrança dos tributos dentro da competência residual da União. Assim, a União não poderia ter instituído um tributo com base de cálculo idêntica a de outro, ou seja, a COFINS e o PIS;

• Exclusão da CSLL da base de cálculo do IRPJ (abatimento como despesa) no presente auto de infração. Até o advento da Lei nº 9.316, de 1996, os valores da CSLL eram dedutíveis para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da própria CSLL. A vedação prevista nessa lei ofende a Constituição Federal (CF), art. 153, III, e o Código Tributário Nacional (CTN), art. 43. Sendo uma despesa necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, não há como deixar de considerar a CSLL dedutível do lucro real;

• Majoração/Alargamento da Base de Cálculo da COFINS no presente auto de infração. A lei ordinária nº 9.718, de 1998, em seu art. 3º, pretendeu a definição e o entendimento de “faturamento mensal” como se fosse a receita bruta da pessoa jurídica, expandindo, assim, a base de cálculo, incluindo receitas estranhas ao faturamento propriamente dito (receita bruta sobre vendas de mercadorias, mercadorias e serviços e serviço de qualquer natureza), sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercido. A lei ordinária, ao completo e total arrepio do art. 195, I, da CF e da LC nº 70, de 1991, alterou a base de cálculo da COFINS, determinando sua incidência sobre a “receita” dos empregadores, esta entendida como “a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotadas para as receitas;

• Inconstitucionalidade formal do art. 8º da Lei nº 9.718, de 1998. Referida lei não decorre da conversão em lei da Medida Provisória (MP) nº 1.724, de 1998, porque a redação do art. 8º foi alterada e o Congresso Nacional deveria ter observado o procedimento legislativo constitucionalmente estabelecido para a edição de lei ordinária, necessária para a válida majoração da alíquota da COFINS, o que não ocorreu;

• Inconstitucionalidade material do art. 8º da Lei nº 9.718, de 1998. O citado art. 8º elevou a alíquota da COFINS para 3% ao mesmo tempo em que autorizou a compensação de 1/3 da COFINS somente para aqueles contribuinte sujeitos ao pagamento da CSLL, violando assim o princípio da isonomia;

• Majoração/Alargamento da Base de Cálculo do PIS no presente auto de infração. As normas da lei ordinária que ampliam a base de cálculo do PIS para fazê-la alcançar receitas outras, além do faturamento, são flagrantemente conflitantes com o art. 195, I, da CF, na redação anterior à Emenda Constitucional (EC) nº 20, de 1998. Até que seja editada lei complementar regulando o disposto no art. 195, I, da CF, com redação que lhe deu a EC nº 20, de 1998, o PIS somente incidirá sobre o faturamento;

- Dos fatos, argumentos, justificativas e fundamentações. A autuação se deu pela apuração e verificação de ausência de recolhimento do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, nas vendas sem a emissão de notas fiscais de saída, vendas com notas fiscais paralelas ou falsas, tudo em virtude de documentação apreendida pela Receita Estadual do Paraná, cuja atribuição foi de serem documentos fiscais paralelos e de relatório onde haveria a descrição de vendas sem a emissão de notas fiscais. A Receita Federal de posse de tais documentos, sem nenhum levantamento físico, sem nenhuma verificação técnica, simplesmente levantou os valores e de posse destes, definiu como sendo de fato vendas paralelas ou sem notas fiscais, apurou a base de cálculo de cada tributo, aplicou a alíquota e chegou ao tributo devido;

- Lucro presumido – Regime de Competência ou Regime de Caixa. As empresas optantes pelo lucro presumido podem utilizar-se da possibilidade de reconhecimento de suas receitas pela sistemática do regime de Caixa. Ao determinar a sua exclusão do Simples Nacional, abriu-se a possibilidade para que optasse pelo lucro presumido, podendo optar pelo regime de caixa ou de competência. O Fisco por mera liberalidade e por ser mais benéfico a ele fez a opção pelo regime de competência, sem lhe dar o direito de opção.

Osvaldo de Carvalho contra quem foi lavrado Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 15816/15817) apresentou impugnação (fls. 15932 a 16040) fazendo as mesmas alegações constantes da impugnação da contribuinte.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, os membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto - SP, concluíram pela procedência parcial da impugnação e pela manutenção, em parte, do crédito tributário lançado baseado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que quanto às alegações de nulidade, cabe registrar que, conforme o disposto no art. 59 do PAF, são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, assim como os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente, o que aqui não se verificou. A nulidade por preterição do direito de defesa, como se infere do art. 59, II, somente ocorre nas decisões de primeira e segunda instância, quando são aplicáveis os princípios do contraditório e da ampla defesa. Antes da apresentação da impugnação, não há litígio, não há contraditório, o procedimento é levado a efeito, de ofício, pelo Fisco;

- que, também, não se verificou qualquer nulidade formal no lançamento ocasionada pela inobservância do que dispõe o art. 10 da mesma norma. Os autos de infração foram lavrados cumprindo-se as formalidades legais essenciais, informando a origem da autuação, a capitulação legal clara e coerente com a descrição dos fatos dados como infringidos, a multa aplicada e correspondente fundamento legal. Eles se fizeram acompanhar pelo Termo de Verificação Fiscal, que relatou todos os fatos e especificou a infração apurada. Estão presentes no processo todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, nos termos do disposto no art. 9º do PAF;

- que com relação à alegação de nulidade por ausência de produção de prova técnica quanto ao enquadramento do produto, como visto anteriormente, o presente lançamento não padece do vício de nulidade, devendo-se ressaltar que a classificação do produto fabricado pela contribuinte não tem relevância neste processo (relativo ao IRPJ, PIS, CSLL e COFINS) e as alegações a esse respeito serão analisadas no processo relativo ao IPI;

- que a contribuinte alega que não foi feito nenhum levantamento específico de valores e que simplesmente se somou os valores depositados nas contas bancárias, sem considerar transferências entre contas de titulares diferentes;

- que deve-se esclarecer que, ao contrário do que afirma a contribuinte, não foi feito lançamento com base em depósitos bancários. Como se vê nos autos de infração o lançamento é relativo à omissão de receitas da atividade sem emissão de notas fiscais, bem assim com emissão de notas fiscais paralelas ou falsas, apuradas por meio de elementos coletados no estabelecimento da própria contribuinte e por circularização de terceiros;

- que o levantamento específico de produtos em estoque, a que se refere a contribuinte, com base no art. 286 do RIR, de 1999, é um critério que a fiscalização pode adotar para apurar omissão de receita, não se constituindo um procedimento obrigatório a ser seguido, ainda mais no presente caso em que a contribuinte adotou a tributação pelo lucro presumido;

- que verifica-se que, em diligência na empresa, foram retidos documentos fiscais escriturados, documentos fiscais paralelos emitidos e em branco, pedidos de venda sem nota fiscal, relatórios mensais de vendas, relatórios de comissão de vendas, relatórios de venda anuais, etc. Analisando tais documentos foi apurado pelo Fisco Estadual, e confirmado pelo autuante na escrituração da contribuinte, a realização de vendas sem emissão de nota fiscal e de vendas com notas fiscais falsas ou paralelas;

- que ficou comprovado no processo, por meio dos pedidos dos clientes, em que se especificou as parcelas a serem pagas, que os valores das vendas sem notas fiscais foram creditados nas contas bancárias de Osvaldo de Carvalho, constando nos extratos bancários a indicação dos depositantes dos citados valores coincidentes com os referidos pedidos dos clientes, conforme se pode ver, por exemplo, às fls. 11250 a 11331. Estabeleceu-se, assim, ao contrário do que afirma a contribuinte, a conexão entre os valores apontados em contas-correntes bancárias de Osvaldo de Carvalho e os documentos apreendidos;

- que deve-se registrar que os extratos bancários foram utilizados apenas para corroborar a constatação de que foram realizadas vendas sem emissão de notas fiscais, não podendo se falar em tributação em duplicidade dos valores lançados nas contas correntes;

- que solicitou a contribuinte que seja julgado improcedente todo o procedimento administrativo por ter se utilizado de prova emprestada da Receita Estadual do Paraná;

- que cumpre registrar que não existe ato normativo expedido pela RFB que proíba a utilização da “prova emprestada” e não há, no PAF, qualquer limitação com referência às provas que possam ser produzidas. Ademais, o Código de Processo Civil (utilizado subsidiariamente no processo administrativo tributário), estabelece que *todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa*;

- que, no presente caso, a fiscalização expediu inúmeras intimações para a apresentação de livros e documentos contábeis e fiscais, arquivos magnéticos e para a prestação de esclarecimentos a respeito das receitas omitidas, tendo a contribuinte apenas informado que estava recorrendo das autuações do Fisco Estadual;

- que o autuante, a partir dos documentos apresentados por aquele Fisco, fez as verificações em relação à escrituração contábil e fiscal da contribuinte e construiu seu entendimento acerca dos fatos ocorridos. A eventual coincidência entre as conclusões a que chegaram as fiscalizações estadual e federal não significa que há vício nas provas produzidas;

- que quanto à sujeição passiva solidária de Osvaldo de Carvalho, ficou demonstrado no processo que todas as constituições empresariais e as operações comerciais giram em torno de Osvaldo de Carvalho, constatando-se que ele é o verdadeiro proprietário, administrador e beneficiário dos lucros declarados e omitidos, e responsável pelas fraudes fiscais;

- que todos os valores relativos às vendas de mercadorias sem nota fiscal da Magnojet foram recebidos por meio de depósitos bancários nas contas correntes da pessoa física de Osvaldo de Carvalho, como se pode ver às fls.11250 a 11331;

- que, assim, além da declaração daquele senhor, que agora se alega que foi obtida por meio de coação, tem-se o conjunto de fatos descritos no processo e acompanhados das correspondentes provas de que Osvaldo de Carvalho efetivamente administrava a empresa e se beneficiou dos valores decorrentes das fraudes fiscais depositados em sua conta corrente e nas contas correntes da pessoa jurídica, sendo utilizados para fins particulares e comerciais (ex. pagamento de parcelas de aquisição das quotas de capital da empresa Magno);

- que ficou claro o enquadramento da sua conduta no art. 124, I do CTN, que dispõe que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

- que a contribuinte alega que a vedação à dedução da CSLL da base de cálculo do IRPJ e da sua própria base de cálculo ofende a Constituição Federal (CF), art. 153, III, e o Código Tributário Nacional (CTN), art. 43;

- que deve-se registrar que a citada vedação está prevista na Lei nº 9.316, de 1996, e, conforme anteriormente esclarecido, não cabe à autoridade administrativa se manifestar sobre a inconstitucionalidade de lei;

- que cumpre esclarecer à impugnante que não existe previsão legal para que se exclua o ICMS da base de cálculo de quaisquer dos tributos apurados nos autos, visto que o valor do ICMS compõe o preço da mercadoria e do serviço de transporte e, conseqüentemente, o faturamento;

- que a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que trata das referidas contribuições no regime cumulativo, fica restrito ao vendedor de bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário;

- que das decisões acima noticiadas, proferidas em sessão plenária do STF, constata-se que, de fato, o entendimento relativamente à inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo das contribuições (PIS e COFINS) definido pelo §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998, foi acolhido naquela Corte;

- que em função dos efeitos dessas decisões, foram editados, pela Procuradoria- Geral da Fazenda Nacional, o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492, de 22/03/2010 e a Portaria PGFN nº 294, de 2010, prevendo a dispensa de apresentação de recurso, ordinário e extraordinário, nos casos em que os precedentes sobre determinados assuntos, divulgados por meio de listas atualizadas periodicamente, oriundos do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, respectivamente, forem julgados com base nos artigos 543-B (repercussão geral) e 543- C (repetitivos). E, da lista de temas julgados pelo STF sob a forma do art. 543-B do CPC, e que não mais serão objeto de contestação/recurso pela PGFN, encontra-se aquele objeto do RE nº 585.235, Relator: Min. Cezar Peluso, Data de julgamento: 10/09/2008, que

considerou inconstitucional o alargamento da base de cálculo do PIS e da Cofins, promovido pelo art. 3º, §1º da Lei n. 9.718, de 1998;

- que, desta forma, resta atingido o objetivo pretendido no texto do art. 26-A o Decreto 70.235, de 1972, acima transcrito, ou seja, a não aplicação, pelo julgador administrativo, de dispositivo legal declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do STF, resguardando a Fazenda Nacional de futuros prejuízos quando da fase de execução fiscal do crédito tributário;

- que, no presente lançamento, o PIS e a Cofins incidiram sobre rendimentos de aplicação financeira de renda fixa, ensejando, assim, a sua exclusão dos valores tributados nos autos de infração;

- que alega a contribuinte que, ao ser excluída do Simples Nacional, abriu-se a possibilidade para que optasse pelo lucro presumido, podendo optar pelo regime de caixa ou de competência, mas o Fisco fez a opção pelo regime de competência sem lhe dar o direito de opção;

- que, entretanto, ela foi intimada a fazer sua opção pelo regime de tributação e, tendo optado pelo lucro presumido, não se manifestou a respeito da adoção do regime de caixa;

- que verifica-se que a contribuinte não apresentou o citado livro Caixa durante a fiscalização, tampouco na impugnação, que pudesse comprovar o cumprimento das determinações acima. Não cabe agora, na fase impugnatória, qualquer alteração do lançamento com base em alegações desprovidas de provas;

- que com relação aos autos de infração reflexos (PIS, Cofins e CSLL), sendo decorrentes das mesmas infrações tributárias que motivaram a autuação relativa ao IRPJ (lançamento principal), deverá ser aplicada idêntica solução, em face da estreita relação de causa e efeito;

- que, em relação à perícia requerida, o PAF, art. 16, IV e §1º, alterado pela Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, determina que todo pedido de perícia deve indicar os motivos que o justifiquem e o perito do sujeito passivo. Caso contrário, o pedido deve ser considerado não formulado. Portanto, não tem efeito o pedido de perícia da empresa, mesmo porque entendo que é despiciendo seu acolhimento em face de que as informações carreadas aos autos pela autoridade fiscal permitem julgar a matéria tributável.

A presente decisão encontra-se consubstanciada nas seguintes ementas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

OMISSÃO DE RECEITAS.

Comprovando-se a omissão de receita, mantém-se o lançamento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

SOLIDARIEDADE.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

PROVA. EXTRATOS BANCÁRIOS. OBTENÇÃO.

Válida é a prova consistente em informações bancárias requisitadas em absoluta observância das normas de regência e ao amparo da lei, sendo desnecessária prévia autorização judicial.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.

Às instâncias administrativas não compete apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

PROVA EMPRESTADA. ADMISSIBILIDADE.

É lícito ao Fisco Federal valer-se de informações colhidas por outras autoridades fiscais, administrativas ou judiciais para efeito de lançamento, quando o contraditório é ofertado no processo para o qual são transportadas.

COAÇÃO.

Inexistindo comprovação nos autos de que houve coação, não procede a preliminar suscitada nesse sentido.

PERÍCIA. REQUISITOS.

O pedido de perícia deve ser denegado se tiver sido formulado em desacordo com as prescrições legais, aliado à circunstância de estarem presentes nos autos elementos de convicção suficientes à adequada compreensão dos fatos para solução da lide.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTAÇÃO.

A juntada posterior de documentação só é possível em casos especificados na lei.

PROVA TESTEMUNHAL.

Inexiste previsão legal para oitiva de testemunhas no julgamento administrativo em primeira instância.

INTIMAÇÃO. REPRESENTANTE LEGAL.

Dada a existência de determinação legal expressa, as notificações e intimações devem ser endereçadas ao sujeito passivo no domicílio fiscal eleito por ele.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2007, 2008

COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO ICMS.

Nos termos da legislação pertinente, o ICMS integra a base de cálculo da contribuição à Cofins, não havendo previsão legal para sua exclusão.

BASE DE CÁLCULO. ALARGAMENTO. § 1º DO ART. 3º DA LEI Nº 9.718, DE 1998. INCONSTITUCIONALIDADE.

Declarada a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, em acórdão transitado em julgado e exarado em sessão plenária pelo Supremo Tribunal Federal, reconhecida por aquele Tribunal a repercussão geral da matéria em questão e reafirmada a jurisprudência adotada, deliberando-se, inclusive, pela edição de súmula vinculante, em observância ao art. 26-A, § 6º, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, deixa-se de aplicar o referido dispositivo, para afastar a exigência da Cofins que incidiu sobre receitas estranhas ao faturamento da contribuinte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2007, 2008

PIS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO ICMS.

Nos termos da legislação pertinente, o ICMS integra a base de cálculo da contribuição ao PIS, não havendo previsão legal para sua exclusão.

BASE DE CÁLCULO. ALARGAMENTO. § 1º DO ART. 3º DA LEI Nº 9.718, DE 1998. INCONSTITUCIONALIDADE.

Declarada a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, em acórdão transitado em julgado e exarado em sessão plenária pelo Supremo Tribunal Federal, reconhecida por aquele Tribunal a repercussão geral da matéria em questão e reafirmada a jurisprudência adotada, deliberando-se, inclusive, pela edição de súmula vinculante, em observância ao art. 26-A, § 6º, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, deixa-se de aplicar o referido dispositivo, para afastar a exigência da Cofins que incidiu sobre receitas estranhas ao faturamento da contribuinte.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada da decisão de Primeira Instância, e, com ela não se conformando, a contribuinte, interpôs, tempestivamente o recurso voluntário de fls.

16071/16144, no qual demonstra irrisignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que a empresa autuada não concorda com a decisão de primeira instância em virtude de algumas nulidades ocorridas no decorrer do processo de fiscalização, as quais lastream o presente recurso, esclarecendo que além da Carta Magna, também o CTN e inclusive o STF, órgão maior de nossa justiça, tiveram o cuidado de deixar isso de forma clara e objetiva;

- que em primeiro lugar, é de extrema importância esclarecer que a relatora engana-se quando afirma que as provas obtidas junto às instituições financeiras são válidas, pois possuem amparo legal, assim como também se equivoca quando alega que a inconstitucionalidade da lei é de incompetência da autoridade administrativa;

- que a aplicação das penalidades são quase maiores, até mesmo que o movimento da empresa, o que sem sombra de dúvidas possui caráter de confisco, uma vez que penaliza o contribuinte a ponto de não só invadir o patrimônio da pessoa jurídica, mas também invadir seu próprio patrimônio se assim for mantida tais autuações;

- que o Sr. Osvaldo de Carvalho, eleito indevidamente sujeito solidário no presente auto de infração, foi sócio da empresa MAGNO, em Santana do Parnaíba – SP, juntamente com o Sr. Miguel Ronaldo Rizzo, falecido em 2001 por ato de violência em um seqüestro;

- que, por questões óbvias, sofrendo com o trauma e o “fantasma” do seqüestro e morte de seu sócio e melhor amigo, o Sr. Osvaldo na teve dúvidas em decidir pela mudança de cidade juntamente com toda a família e, como sua atividade profissional estava voltada exclusivamente à empresa, decidiu por mudá-la também;

- que pela Fiscalização Federal foi emitido parecer, em seu Relatório Final seguindo o mesmo critério adotado pela Receita Estadual, pela concordância da sua inclusão no pólo passivo, na condição de responsável solidário;

- que tal fato revela-se precipitado e ilegal, uma vez que em nenhum momento a empresa fugiu as suas responsabilidades, jamais deixou de cumprir qualquer determinação imposta pelas autoridades fiscais;

- que é notório que o ICMS é imposto indireto e que o fisco, por conveniência, delega ao contribuinte a responsabilidade pela arrecadação e a antecipação do seu pagamento. Assim, pode-se dizer sem medo de errar, que o ICMS não é e nunca foi receita do contribuinte de direito.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Roberto Cortez, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Trata o processo de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e reflexos (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL; Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS; e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS), relativas aos anos-calendário de 2007 e de 2008, formalizadas em razão da imputação de insuficiência de recolhimento e omissão de receitas, baseada nas seguintes irregularidades:

1 - Ganho com precatórios apurado na escrituração contábil, receitas não operacionais (ano-calendário 2008). Infração capitulada nos arts. 521 e 528, do RIR/1999 - Multa de ofício normal de 75%;

2 - Omissão de receitas da atividade mediante a utilização de notas fiscais paralelas, apuradas por meio de elementos coletados no estabelecimento da pessoa jurídica, bem como de receitas da atividade sem emissão de notas fiscais: Infrações capitulada no art. 528 do RIR/1999 - Multa de ofício qualificada de 150%;

3 - Omissão de receitas da atividade escrituradas e não declaradas. Infração capitulada nos arts. 224 e 518, do RIR/1999 - Multa de ofício normal de 75%;

5 - Omissão de rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa. O contribuinte não incluiu na base de cálculo do IRPJ e da CSLL os rendimentos de aplicação financeira de renda fixa. Infração capitulada nos arts. 224 e 518, do RIR/1999 - Multa de ofício normal de 75%.

A decisão recorrida formou o seu convencimento pelo provimento parcial da peça impugnatória sob o argumento de que declarada a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, em acórdão transitado em julgado e exarado em sessão plenária pelo Supremo Tribunal Federal, reconhecida por aquele Tribunal a repercussão geral da matéria em questão e reafirmada a jurisprudência adotada, deliberando-se, inclusive, pela edição de súmula vinculante, em observância ao art. 26-A, § 6º, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, deixa-se de aplicar o referido dispositivo, para afastar a exigência do PIS e da Cofins que incidiu sobre receitas estranhas ao faturamento da contribuinte.

Inconformada, em virtude de não ter logrando êxito total na instância inicial, a contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, em sua defesa, ataca o que entende terem sido os fundamentos do lançamento apresentando preliminares de nulidade do lançamento, bem como apresenta razões de mérito.

1 – PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO BASEADO NO ARGUMENTO DE QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO DIRETAMENTE PELA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

É de se notar, inicialmente, que entre outras razões recursais, a recorrente argúi a inconstitucionalidade dos arts. 5º e 6º da Lei complementar nº 105/2001, fundamento legal mediante o qual a fiscalização teve acesso, administrativamente, à movimentação bancária da pessoa jurídica fiscalizada.

Deve-se esclarecer que, ao contrário do que afirma a recorrente, não foi feito lançamento com base em depósitos bancários. Como se vê nos autos de infração o lançamento é relativo à omissão de receitas da atividade sem emissão de notas fiscais, bem assim com emissão de notas fiscais paralelas ou falsas, apuradas por meio de elementos coletados no estabelecimento da própria contribuinte e por circularização de terceiros.

Quanto à preliminar de nulidade do lançamento argüida pela recorrente, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, entendendo que a autoridade lançadora feriu diversos princípios fundamentais, quais sejam: utilização da Lei nº 10.174, de 2001 e Lei Complementar nº 105, de 2001, para solicitar os extratos bancários e quebra do sigilo bancário de forma incorreta, não cabe razão a suplicante pelos motivos que se seguem.

Como se vê o aspecto divergente estaria no entendimento que a suplicante tem de que o lançamento não pode prosperar em razão de que as provas fiscais teriam sido obtidas por autoridades fazendárias através de procedimentos inteiramente ilícitos, sob o entendimento de que o fato ocorrido foi uma solicitação indevida dos extratos bancários, ou seja, houve a quebra do sigilo bancário de forma irregular e obtenção de provas por meios ilícitos.

O presente tema tem sido muito discutido após a Lei nº 10.174, de 2001 (que alterou a Lei nº 9.311, de 1996, e passou a admitir a utilização de dados da extinta CPMF para fins de apuração de outros tributos) e, sobretudo, a Lei Complementar nº 105, de 2001 (cujos arts. 5º e 6º admitem o acesso, pelas autoridades fiscais da União, Estados e municípios, das contas de depósito e aplicações financeiras em geral), tem reflexo direto em inúmeros lançamentos que são fundamentados na existência de movimentação bancária incompatível com os rendimentos e receitas declaradas pelos contribuintes.

É sabido, que o Supremo Tribunal Federal tem determinado o sobrestamento de processos onde a discussão abrange o fornecimento das informações sobre a movimentação bancária do contribuinte, pelas instituições financeiras, diretamente ao Fisco por meio de procedimento administrativo, sem prévia autorização judicial (art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001).

Assim, resta evidente que o assunto se encontra na esfera das matérias de repercussão geral no Supremo Tribunal Federal, conforme o Recurso Extraordinário 601314 e que os processos estão sobrestados.

Ora, as instâncias administrativas de julgamento estão impedidas de afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob o fundamento de inconstitucionalidade, a teor do disposto no artigo 62 da Portaria MF nº 256/2009, que aprova o Regimento Interno do CARF, conforme abaixo:

*Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do
CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo*

internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

A aplicação de normas constitucionais somente é possível nos casos de decisões definitivas do STF e do STJ na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869/73 (Código de Processo Civil), conforme art. 62-A do Regimento Interno do CARF, a saber:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil (g.n.), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Incluído pela Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010)

Nesse passo, como a matéria não foi definitivamente julgado pelo STF, considera-se legítima a requisição de dados e extratos bancários pela Receita Federal do Brasil diretamente às Instituições Financeiras.

Sobre o tema, aplica-se, ainda, o enunciado da Súmula nº. 2 deste Conselho:

Súmula CARF Nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária.

Logo, é de se rejeitar a preliminar argüida pelos recorrentes.

2 – DAS DEMAIS PRELIMINARES: NULIDADE POR DECLARAÇÃO OBTIDA ILICITAMENTE. NULIDADE POR AUSÊNCIA DE RELAÇÃO DIRETA ENTRE EXTRATOS BANCÁRIOS E DOCUMENTOS APREENDIDOS. NULIDADE POR AUSÊNCIA DE PRODUÇÃO TÉCNICA AO ENQUADRAMENTO DO PRODUTO

A recorrente, preliminarmente, requer a anulação dos lançamentos, sob a alegação de que teria havido cerceamento do seu direito de defesa, tendo em vista a descrição lacônica ou a não individualização dos fatos, que decorrem de situações claramente presumidas, além de não terem sido observadas as garantias constitucionais. Ou seja, sustenta que os autos de infração lavrados violam o disposto nos incisos III e VI do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, pois a autoridade fiscal autuante teria descaracterizado uma operação realizada pela empresa sem descrever adequadamente os fatos e sem apontar a base legal para tanto. Conclui que a autoridade autuante não apontou a correlação dos fatos narrados com qualquer capitulação legal supostamente infringida, de modo que houve cerceamento ao direito de defesa.

Quanto às preliminares de nulidade do lançamento argüidas pela suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, entendendo que a autoridade lançadora feriu diversos princípios fundamentais, não devem ser acolhidas pelos motivos abaixo.

Entendo que o procedimento fiscal realizado pelos agentes do fisco foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

O princípio da verdade material tem por escopo, como a própria expressão indica a busca da verdade real, verdadeira, e consagra, na realidade, a liberdade da prova, no sentido de que a Administração possa valer-se de qualquer meio de prova que a autoridade processante ou julgadora tome conhecimento, levando-as aos autos, naturalmente, e desde que, obviamente dela dê conhecimento às partes; ao mesmo tempo em que deva reconhecer ao contribuinte o direito de juntar provas ao processo até a fase de interposição do recurso voluntário.

O Decreto n.º 70.235, de 1972, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

A exigência do crédito tributário será formalizado em auto de infração ou notificação de lançamento distinto para cada tributo.

Com nova redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 1993:

A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

O auto de infração e a notificação de lançamento por constituírem peças básicas na sistemática processual tributária, a lei estabeleceu requisitos específicos para a sua lavratura e expedição, sendo que a sua lavratura tem por fim deixar consignado a ocorrência de uma ou mais infrações à legislação tributária, seja para o fim de apuração de um crédito fiscal, seja com o objetivo de neutralizar, no todo ou em parte, os efeitos da compensação de prejuízos a que o contribuinte tenha direito, e a falta do cumprimento de forma estabelecida em lei torna inexistente o ato, sejam os atos formais ou solenes. Se houver vício na forma, o ato pode invalidar-se.

Ademais, a jurisprudência é mansa e pacífica no sentido de que quando o contribuinte revela conhecer as acusações que lhe foram impostas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa impugnação, abrangendo não só as questões preliminares como também as razões de mérito descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

Da mesma forma, não procede à nulidade do lançamento argüida sob os argumentos de que o auto de infração não foi lavrado dentro dos parâmetros exigidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, ou seja, erro de capitulação legal, descrição confusa dos fatos, falta de autenticidade, bem como não houve a devida descrição e capitulação da infração cometida pela recorrente.

Inicialmente, verifica-se que para a contribuinte foi concedido o prazo legal de 30(trinta) dias, a contar da ciência do auto de infração, para apresentar a impugnação, sendo-lhe assegurado vista ao processo, bem como a extração de cópias das peças necessárias a sua defesa, caso quisesse, garantindo-se desta forma o contraditório e a ampla defesa.

Quanto ao procedimento fiscal realizado pela agente do fisco, verifica-se que foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

Verifica-se, ainda, que os Autos de Infrações lavrados identificam por nome e CNPJ a autuada, esclarece que foi lavrado na Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ponta Grossa - PR, cuja ciência foi por AR e descreve as irregularidades praticadas e o seu enquadramento legal assinado por Auditor-Fiscal da Receita Federal, cumprindo o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal.

Não restam dúvidas de que o lançamento que deu causa à omissão de receitas foi devidamente descrita pela autoridade fiscal autuante e que trata-se de receitas auferidas comprovada nos autos por diversos elementos de prova.

O enquadramento legal e a narrativa dos fatos envolvidos permitem a perfeita compreensão do procedimento adotado, bem como da base tributável apurada e do cálculo do imposto resultante, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do seu direito de defesa. Nos autos de infração lavrados estão descritas com clareza as vendas efetuadas e as operações subsequentes.

Ora, o lançamento, como ato administrativo vinculado, celebra-se com estrita observância dos pressupostos estabelecidos pelo art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, cuja motivação deve estar apoiada estritamente na lei, sem a possibilidade de realização de um juízo de oportunidade e conveniência pela autoridade fiscal. O ato administrativo deve estar consubstanciado por instrumentos capazes de demonstrar, com segurança e certeza, os legítimos fundamentos reveladores da ocorrência do fato jurídico tributário. Isso tudo foi observado quando da determinação do tributo devido, através dos Autos de Infrações lavrados. Assim, não há como pretender premissas de nulidade do auto de infração, nas formas propostas pelo recorrente, neste processo, já que o mesmo preenche todos os requisitos legais necessários.

Da análise dos autos, constata-se que a autuação é plenamente válida.

Faz-se necessário esclarecer, que a Secretaria da Receita Federal é um órgão apolítico, destinada a prestar serviços ao Estado, na condição de Instituição e não a um Governo específico dando conta de seus trabalhos à população em geral na forma prescrita na legislação. Neste diapasão, deve agir com imparcialidade e justiça, mas, também, com absoluto rigor, buscando e exigindo o cumprimento das normas por parte daqueles que faltam com seu dever de participação.

Ademais, o Processo Administrativo Fiscal - Decreto nº 70.235, de 1972 manifesta-se da seguinte forma:

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.

Como se verifica do dispositivo legal, não ocorreu, no caso do presente processo, a nulidade. O auto de infração foi lavrado e a decisão foi proferida por funcionários ocupantes de cargo no Ministério da Fazenda, que são as pessoas, legalmente, instituídas para lavrar e para decidir sobre o lançamento. Igualmente, todos os atos e termos foram lavrados por funcionários com competência para tal.

Ora, a autoridade lançadora cumpriu todos os preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre a suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida. Como se vê, não procede à situação conflitante alegada pela recorrente, ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração.

Haveria possibilidade de se admitir a nulidade por falta de conteúdo ou objeto, quando o lançamento que, embora tenha sido efetuado com atenção aos requisitos de forma e às formalidades requeridas para a sua feitura, ainda assim, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, efetivamente não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, ou seja, não restou provada a materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido. Entretanto, não é o caso em questão, pois a discussão se prende a interpretação de normas legais de regência sobre o assunto.

É de se esclarecer, que os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. Por outro lado, quando a descrição defeituosa dos fatos impede a compreensão dos mesmos, e, por consequência, das infrações correspondentes, tem-se o vício material. No presente caso, houve o perfeito conhecimento dos fatos descritos e das infrações imputadas.

Além disso, o Art. 60 do Decreto n.º 70.235, de 1972, prevê que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 59 do mesmo Decreto não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

No tocante à alegada prova emprestada, temos que, em conformidade com os documentos de fls. 02/03, a Superintendência Regional da Receita Federal na 9ª Região Fiscal solicitou à Receita estadual do Paraná cópia de todo e qualquer elemento associado a lançamento de ofício porventura efetuado contra a ora Recorrente.

Em atendimento, a Receita Estadual encaminhou cópia de inúmeros documentos, que foram juntados sob a forma de anexos.

Também por meio de Termo, a Fiscalização promoveu a devolução ao Fisco estadual dos originais de notas fiscais, livros fiscais e comerciais e relatórios que haviam sido encaminhados.

A partir dos elementos coletados, foi instaurado procedimento fiscal na contribuinte, momento em que foi lavrado o competente Termo de Início de Procedimento Fiscal.

No Termo de Início de Procedimento Fiscal, além de requisitar inúmeros documentos (contrato social e alterações; instrumentos de procuração, Livros Comerciais e Fiscais; Demonstrativos e Planilhas relacionadas ao IPI; arquivos digitais, entre outros), a Fiscalização intimou a contribuinte *“a apresentar esclarecimentos ou manifestação acerca da documentação obtida junto à Receita Estadual do Paraná, conforme o art. 198 do Código Tributário Nacional (convênio), que aponta valores de receitas e remunerações não contabilizados e que, conseqüentemente, não foram incluídos pelo fiscalizado na apuração dos tributos e contribuições objeto da presente fiscalização”*.

Foi lavrado Termo de Intimação Fiscal, por meio do qual a contribuinte foi instada a apresentar esclarecimentos sobre notas fiscais paralelas relacionadas em anexo ao referido Termo, momento em que ela foi informada que os dados coletados eram preliminares, vez que ainda estavam sendo revisados. A recorrente foi informada também que os dados haviam sido repassados pela Receita estadual e que na medida em que fossem analisados pela Fiscalização, seriam fornecidas as respectivas cópias.

No Termo de Verificação Fiscal, a autoridade fiscal destacou que os valores apurados pela Receita estadual e que foram transmitidos à Fiscalização Federal foram cotejadas e confirmadas em relação à escrituração contábil e fiscal da contribuinte.

Não é demais ressaltar que, no caso, o responsável pela autuação que ora se aprecia cuidou de confirmar, em procedimento próprio, as conclusões apresentadas no trabalho realizado em âmbito estadual, sendo impertinente a alegação de que teria sido necessário levantamento físico ou verificação técnica para aferir a veracidade dos fatos trazidos por meio do procedimento efetuado na esfera estadual.

Assim, não pode prosperar a preliminar de quebra ilegal de sigilo fiscal pela transferência de informações pelo fisco estadual, já que de acordo com a legislação de regência todos os órgãos da Administração Pública Federal, Estadual e Municipal, bem como entidades autárquicas, paraestatais e de economia mista são obrigados a auxiliar a fiscalização, prestando informações e esclarecimentos que lhe forem solicitados, cumprindo ou fazendo cumprir as disposições de regência, conforme o previsto no artigo 125 do Decreto lei nº 5.844, de 1943 e artigo 2º do Decreto lei nº 1.718, de 1979.

É sabido, que através dos convênios é celebrado entre o Ministério da Fazenda e os Secretários da Fazenda ou Finanças dos Estados e do Distrito Federal, para planejamento e execução de atividades conjuntas, a permuta de experiências, a coleta de informações econômico-fiscais e seu intercâmbio, em relação a contribuintes e responsáveis por tributos federais ou estaduais, que visem ao incremento da arrecadação e ao aperfeiçoamento da fiscalização das receitas tributárias de competência da União, dos Estados e do Distrito Federal.

Entendo, que o direito à privacidade não é ilimitado, tendo em vista o princípio da convivência de liberdades. Assim, não se pode, sob o manto da privacidade, pretender acobertar indistintamente qualquer irregularidade que seja objeto de apuração pelo fisco.

É indiscutível que o sigilo, no Brasil, para fins tributários, é relativo e não absoluto, já que a quebra de informações pode ocorrer nas hipóteses previstas em lei.

Faz-se necessário esclarecer, que a Secretaria da Receita Federal é um órgão apolítico, destinada a prestar serviços ao Estado, na condição de Instituição e não a um Governo específico, dando conta de seus trabalhos à população em geral na forma prescrita na legislação. Neste diapasão, deve agir com imparcialidade e justiça, mas, também, com absoluto rigor, buscando e exigindo o cumprimento das normas por parte daqueles que faltam com seu dever de participação.

Portanto, nos atos do procedimento fiscal, não identifico violação a dispositivo de lei capaz de contaminar os feitos fiscais, motivo pelo qual rejeito os argumentos expendidos pelos Recorrentes.

Alegam os Recorrentes que a Fiscalização falhou ao não conseguir estabelecer uma relação direta entre os valores apontados em contas bancárias e os documentos tidos como constituídos por meio fraudulento. Sustentam que os valores lançados nas contas bancárias foram tributados duplamente, visto que foram considerados como omissão de receitas e como aplicação financeira. Afirmam que não se consegue vislumbrar nos autos nenhum levantamento específico de valores, pois, simplesmente se somou os valores depositados nas citadas contas e se tributou. Argumentam que o que os agentes fiscais reuniram na tentativa de que fosse configurada fraude são indícios de prova e, como tal, não possuem valor probatório.

Absolutamente equivocadas as considerações trazidas pelos Recorrentes. Senão vejamos.

Como bem ressaltado no ato decisório combatido, a autuação tratada no presente processo não foi efetuada com base em depósitos bancários. As omissões foram apuradas com base em elementos coletados no estabelecimento da própria fiscalizada e por meio de circularização de terceiros.

Ora, é oportuno esclarecer novamente que, ao contrário do que afirma a recorrente, não foi feito lançamento com base em depósitos bancários. Como se vê nos autos de infração o lançamento é relativo à omissão de receitas da atividade sem emissão de notas fiscais, bem assim com emissão de notas fiscais paralelas ou falsas, apuradas por meio de elementos coletados no estabelecimento da própria contribuinte e por circularização de terceiros.

Verifica-se que, em diligência na empresa, foram retidos documentos fiscais escriturados, documentos fiscais paralelos emitidos e em branco, pedidos de venda sem nota fiscal, relatórios mensais de vendas, relatórios de comissão de vendas, relatórios de vendas anuais, etc. Analisando tais documentos foi apurado pelo Fisco estadual e confirmado pelo autuante na escrituração do contribuinte, a realização de vendas sem emissão de nota fiscal e de vendas com notas fiscais falsas ou paralelas, cujos elementos encontram-se nos anexos A e B desse processo.

Da mesma forma, se deve registrar que os extratos bancários foram utilizados apenas para corroborar a constatação de que foram realizadas vendas sem emissão de notas fiscais, não podendo se falar em tributação em duplicidade dos valores lançados nas contas correntes.

Anote-se, ainda, que a tributação das receitas financeiras derivou do confronto entre o que foi declarado pela fiscalizada à Receita Federal e o que foi informado pelas fontes pagadoras. Ausente, assim, qualquer relação com extratos bancários.

Por fim, a recorrente alega que a declaração assinada por Osvaldo de Carvalho foi obtida sob ameaça de que ele e seus familiares seriam presos, sendo ilícita e inválida para qualquer uso.

Ora, não há nos autos o mais leve indício de que o Sr. Osvaldo de Carvalho tenha sofrido qualquer ameaça física ou moral, ou tenha sido induzido em erro para firmar a Declaração de fl. 28.

Além disso, os fatos narrados na referida declaração se ajustam perfeitamente ao que revelam as provas documentais carreadas aos autos pelo Fisco. A convicção deste colegiado só pode ser no sentido de acolher como verídicas as informações prestadas à fl.28.

3 – DA REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA TÉCNICA

No que diz respeito ao pedido de perícia técnica, é de se esclarecer, que da análise dos autos, se verifica que a decisão de Primeira Instância, através do voto do relator da matéria, entendeu que não merece ser acolhida às alegações apresentadas.

Entendeu a autoridade julgadora, que a simples leitura da descrição dos fatos constante dos autos de infração lavrados revela que as investigações solicitadas pela contribuinte são despiciendas. Ou seja, que pedido de perícia deve ser denegado se tiver sido formulado em desacordo com as prescrições legais, aliado à circunstância de estarem presentes nos autos elementos de convicção suficientes à adequada compreensão dos fatos para solução da lide.

Por fim, entendeu a autoridade julgadora que em relação à perícia requerida, o PAF, art. 16, IV e §1º, alterado pela Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, determina que todo pedido de perícia deve indicar os motivos que o justifiquem e o perito do sujeito passivo. Caso contrário, o pedido deve ser considerado não formulado. Portanto, não tem efeito o pedido de perícia da empresa, mesmo porque entendo que é despiciendo seu acolhimento em face de que as informações carreadas aos autos pela autoridade fiscal permitem julgar a matéria tributável.

Entendeu aquela autoridade julgadora que própria contribuinte poderia, durante o procedimento de fiscalização, ter apresentado todos os seus esclarecimentos e documentos ao fiscal autuante, em atendimento às intimações feitas, notadamente em relação à comprovação das operações realizadas que originaram o presente lançamento e não o fez, ficando no mero terreno abstrato das alegações sem prova.

Ora, como visto, a autoridade julgadora fundamentou com rigor a negativa da perícia técnica solicitada, com fundamentos convincentes. É de se alertar de que para um pedido de perícia seja deferido é necessário que existam dúvidas de ordem técnica que exijam a manifestação de um profissional capacitado a esclarecê-las, bem como entende que o ônus da prova recai sobre o contribuinte, responsável pela comprovação dos valores contestados e demais documentos.

Só posso confirmar a negativa da autoridade de primeira instância, já que, a princípio, a responsabilidade pela apresentação das provas do alegado compete ao contribuinte

que praticou a irregularidade fiscal, não cabendo a determinação de diligência ou perícia de ofício para a busca de provas em favor do contribuinte.

Ademais, a solução das questões trazidas não demanda conhecimento técnico especializado e complementar, sendo que as informações que a contribuinte pretende sejam prestadas por perito são as que cabem a ele produzir.

Ora, o Decreto n.º 72.235, de 1972, com redação dada pela Lei n.º. 8.748, de 1993 - Processo Administrativo Fiscal - diz:

Art. 16 – A impugnação mencionará:

[...]

IV – as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

§ 1º. Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

[...]

Art. 18 - A autoridade julgadora de Primeira Instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

§ 1º. Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados.

Como se verifica do dispositivo legal, acima mencionado, o colegiado que proferiu a decisão tem a competência para decidir sobre o pedido de diligência ou perícia, e é a própria lei que atribui à autoridade julgadora de primeira instância o poder discricionário para deferir ou indeferir os pedidos de diligência ou perícia, quando prescindíveis ou impossíveis, devendo o indeferimento constar da própria decisão proferida.

4 – LUCRO PRESUMIDO. REGIME DE CAIXA

Alega a recorrente que ao ser excluída do Simples Nacional abriu-se a possibilidade para que optasse pelo lucro presumido, podendo optar pelo regime de caixa ou de competência, mas o Fisco fez a opção pelo regime de competência sem lhe dar o direito de opção.

Entretanto, já restou claro, que ela foi intimada a fazer sua opção pelo regime de tributação e, tendo optado pelo lucro presumido, não se manifestou a respeito da adoção do regime de caixa.

Quanto a essa opção, a Instrução Normativa (IN) SRF nº 104, de 1998, determina:

Art. 1º A pessoa jurídica, optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido, que adotar o critério de reconhecimento de suas receitas de venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços com pagamento a prazo ou em parcelas na medida do recebimento e mantiver a escrituração do livro Caixa, deverá:

I - emitir a nota fiscal quando da entrega do bem ou direito ou da conclusão do serviço;

II - indicar, no livro Caixa, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica que mantiver escrituração contábil, na forma da legislação comercial, deverá controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento.

§ 2º Os valores recebidos adiantadamente, por conta de venda de bens ou direitos ou da prestação de serviços, serão computados como receita do mês em que se der o faturamento, a entrega do bem ou do direito ou a conclusão dos serviços, o que primeiro ocorrer.

§ 3º Na hipótese deste artigo, os valores recebidos, a qualquer título, do adquirente do bem ou direito ou do contratante dos serviços serão considerados como recebimento do preço ou de parte deste, até o seu limite.

§ 4º O cômputo da receita em período de apuração posterior ao do recebimento sujeitará a pessoa jurídica ao pagamento do imposto e das contribuições com o acréscimo de juros de mora e de multa, de mora ou de ofício, conforme o caso, calculados na forma da legislação vigente.

Verifica-se que a recorrente não apresentou o citado livro Caixa durante a fiscalização, tampouco na impugnação, que pudesse comprovar o cumprimento das determinações acima. Não cabe agora, na fase impugnatória, qualquer alteração do lançamento com base em alegações desprovidas de provas.

Dispõe o PAF em seu art. 16, III, que devem ser apresentados na impugnação os documentos e provas que a impugnante possuir que possam influir na solução do litígio.

Não sendo apresentadas provas da afirmação feita, não se altera o lançamento.

5 - DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS E DO PIS

No que diz respeito à exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições para o PIS e para a Cofins é de se dizer que o tema não guarda novidades e, há muito tempo,

pacificou-se o entendimento de que a parcela de ICMS contida no valor das vendas compõe o faturamento. Nesse sentido, cita-se as inúmeras súmulas sobre o tema:

– Súmula TFR nº 258: “Inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICM.”;

- STJ – Súmula 68: “A parcela do ICM inclui-se na base de cálculo do PIS”.

- STJ – Súmula 94: “A parcela do ICMS inclui-se na base de cálculo do Finsocial”.

Por oportuno, destaco entendimento de fundamental relevância na edição da Súmula 68 do STJ contido no voto condutor do aresto no REsp 16841/DF, de lavra do Ministro Garcia Vieira.

Estabelece o art. 3º da Lei Complementar 07/70 constituir o Fundo de Participação de duas parcelas, a primeira mediante dedução do imposto de renda e a segunda com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento. O ICM incide sobre valor da mercadoria, compõe o seu preço e integra o faturamento da empresa. Deste faz parte também as despesas com impostos e outras despesas, pagas pelo comprador. Assim, a contribuição social da empresa, calculada com base no seu faturamento, nos termos da citada Lei Complementar nº 07/70, é calculada sobre o total das vendas, de sua receita bruta, composta também do ICM. Se este está incluído no preço da mercadoria, não se pode excluir da base de cálculo do PIS.

As recentes decisões do STJ sobre a matéria, como não poderiam deixar de ser, traduzem a sedimentação sobre o melhor entendimento da controvérsia:

1ª Turma AgRg no Ag 1069974 PR DECISÃO: 17/02/2009 (unânime) Relator Minisrto FRANCISCO FALCÃO.

MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. INCLUSÃO. BASE DE CÁLCULO. PIS E COFINS. SÚMULAS 68 E 94 DO STJ. LEGALIDADE. RECURSO ESPECIAL. SÚMULA 83/STJ.

I – O acórdão recorrido encontra-se em perfeita consonância com a jurisprudência desta Corte, que firmou o entendimento de que se inclui na base de cálculo da COFINS e do PIS a parcela relativa ao ICMS, consoante se depreende das Súmulas 68 e 94 do STJ.

II - Incidência do óbice sumular 83/STJ ao trânsito do recurso especial. III Agravo regimental improvido. (AgRg no Ag 1069974/PR, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, 17/02/2009, DJe 02/03/2009).

Cumpra ainda esclarecer que os dispositivos legais que regem a matéria (Leis números 9.718/1998, 10.637/2002 e 10.833/2003) trazem artigos específicos que tratam das exclusões permitidas para fins de determinação da receita bruta/faturamento, base de cálculo de tais contribuições.

No art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, consta que:

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º [revogado]

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I – as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

III – [revogado]

IV- a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

V- a receita decorrente da transferência onerosa a outros contribuintes do ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

Conforme se observa, o dispositivo legal em comento prevê que a única parcela de ICMS que poderá ser excluída da receita bruta é a que se refere à substituição tributária. Ora, entender que o ICMS cobrado na condição de contribuinte possa ser também excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins por não corresponder ao conceito de receita bruta, implica, a uma só vez, utilizar-se de exclusões não previstas em lei, bem como que interpretar que o legislador empregou “expressões supérfluas” ao permitir a exclusão do ICMS cobrado na condição de substituto tributário, uma vez que, se o ICMS cobrado do vendedor na condição de contribuinte embutido no preço da mercadoria – não compusesse o conceito de receita bruta, mais razão ainda assistiria a não inclusão do ICMS cobrado em razão da “substituição tributária” na base de cálculo de tais contribuições. Contudo, se o legislador previu expressamente a exclusão do ICMS “substituição tributária” da receita bruta torna-se imperioso entender que tal parcela estaria compreendida em seu conceito, sob pena de considerar tal norma inócua.

É princípio basilar de hermenêutica jurídica que a lei não contém palavras inúteis. Ou seja, as palavras devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia, pois, conforme leciona Carlos Maximiliano, não se presumem, na lei, palavras inúteis (Hermenêutica e Aplicação do Direito, 8. ed., Freitas Bastos, 1965, p. 262).

De modo semelhante, não há nas Leis nº 10637/2002 e nº 10.833/2003 dispositivos prevendo a exclusão do ICMS cobrado do vendedor, na condição de contribuinte, das bases de cálculo do PIS e Cofins não cumulativos (faturamento, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil).

A respeito das questões constitucionais envolvendo a matéria, seu mérito não pode ser analisado por este Colegiado. Essa análise foge à alçada das autoridades administrativas, que, em regra, não dispõem de competência para examinar hipóteses de violações às normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.

Deve-se observar que as supostas ofensas aos princípios constitucionais levam a discussão para além das possibilidades de juízo desta autoridade. No âmbito do procedimento administrativo tributário, cabe, tão somente, verificar se o ato praticado pelo agente do fisco está, ou não, conforme à lei, sem emitir juízo de constitucionalidade das normas jurídicas que embasam aquele ato. Ademais, o próprio Regimento Interno do CARF, em seu art. 62, dispõe que “Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.” O caso concreto não se enquadra nas exceções elencada no parágrafo único de tal dispositivo regimental, portanto, as normas atacadas são de aplicação cogente aos membros do CARF.

Por fim, sobre a matéria este Conselho já pacificou seu entendimento por meio da Súmula nº 2, cujo teor é o seguinte:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Desse modo, voto por negar provimento à exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da Cofins.

6 – DA EXCLUSÃO DA CSLL DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ A TÍTULO DE DESPESA

A recorrente alega que a vedação à dedução da CSLL da base de cálculo do IRPJ e da sua própria base de cálculo ofende a Constituição Federal (CF), art. 153, III, e o Código Tributário Nacional (CTN), art. 43.

Deve-se registrar que a citada vedação está prevista na Lei nº 9.316, de 1996, e, conforme se verá adiante, não cabe à autoridade administrativa se manifestar sobre a inconstitucionalidade de lei.

7 – DA APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA

Observa-se que sobre as diferenças provenientes de receitas auferidas pela recorrente mediante condutas de venda sem nota fiscal e com uso de notas fiscais paralelas a autoridade fiscal entendeu haver o evidente intuito de fraude.

Em decorrência desses fatos, foi aplicada a multa qualificada de 150%, de acordo com o art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, alegando a autoridade fiscal lançadora que a empresa, ao utilizar nota fiscal inidônea (nota fiscal paralela) para justificar para justificar as vendas, praticou, intencionalmente, ato visando sonegar o IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, enquadrando-se no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964.

Como se vê nos autos, a ora recorrente foi autuada sob a acusação de ação dolosa e fraudulenta caracterizada pela utilização de “nota fiscal paralela, cujo objetivo único era comprovar perante o adquirente dos produtos a emissão de nota fiscal e que no entender da autoridade lançadora caracteriza evidente intuito de fraude nos termos do Regulamento do Imposto de Renda.

Só posso concordar com esta decisão, já que, no meu entendimento, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no art. 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude, já que sonegação, no sentido da legislação tributária reguladora do IPI, “é toda ação ou omissão dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente”. Porém, para a legislação tributária reguladora do Imposto de Renda, o conceito acima integra, juntamente com o de fraude e conluio da aplicável ao IPI, o de “evidente intuito de fraude”.

Como se vê o artigo 957, do RIR/99, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que prevêem o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente ocultá-la.

Resta, pois, para o deslinde da controvérsia, saber se o ato praticado pela recorrente configurara ou não a fraude fiscal, tal como se encontra conceituada no artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964, verbis:

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

Entendo que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o evidente intuito de fraude e este está devidamente demonstrado nos autos, através da utilização de documentos fiscais inidôneos. Existe nos autos a prova material da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto.

Já ficou decidido por este Conselho de Contribuintes que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Decisão, por si só suficiente para uma análise preâmbular da matéria sob exame. Não será necessário à referência de decisão deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais na medida em que é princípio geral de direito universalmente conhecido de que multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais devem estar lisamente comprovadas.

Trata-se de aplicar uma sanção e neste caso o direito faz com cautelas para evitar abusos e arbitrariedades.

O evidente intuito de fraude não pode ser presumido. Tirando toda a subjetividade dos argumentos apontados, resta apenas de concreto a falta de recolhimento do imposto de renda.

Da análise dos documentos constantes dos autos e das suposições da autoridade administrativa se pode dizer que houve o “evidente intuito de fraude” que a lei exige para a aplicação da penalidade qualificada.

Há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos. Como se vê nos autos, a recorrente foi autuada sob a acusação de emissão de documentos fiscais inidôneos e vendas sem a emissão de documentação fiscal.

Sendo que até o momento a suplicante não apresentou qualquer documento que lhe fosse favorável no sentido de descaracterizar a infração ou atenuar a imputação que lhe é dirigida de ação dolosa e fraudulenta. Não trouxe aos autos documentos que comprovassem a efetiva emissão de documentário fiscal idônea para lastrear as vendas realizadas. Não apresentou documentos e informações lastreadas em documentação emitida por terceiros e que fossem convincentes para comprovar os fatos ocorridos. Limitou-se na sua defesa a meras alegações, muitas vezes não condizentes com as provas dos autos.

Assim, entendo que neste processo, está aplicada corretamente a multa qualificada de 150%, do art. 44, inciso I, § 1º da Lei nº 9.430, de 1996, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude.

Quando a lei se reporta à evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder desta ou daquela forma para alcançar tal ou qual finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja aquilo que se tem em vista, ao agir.

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária fictícia, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, notas fiscais fornecidas a título gracioso, etc.

Não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação das receitas e dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

É cristalino, que nos casos de realização das hipóteses de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas, e por decorrência da natureza característica dessas figuras, o legislador tributário entendeu presente o intuito de fraude.

Enfim, há no caso a prova material suficiente da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto. Há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos.

8 – DO CONFISCO. QUER EM RELAÇÃO AO IMPOSTO. QUER EM RELAÇÃO ÀS MULTAS APLICADAS. ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS COM BASE NA TAXA SELIC

Da mesma forma, não cabe razão a recorrente no que tange a alegação de ilegalidade e ofensa a princípios constitucionais (confisco, ilegalidade e inconstitucionalidade), o exame das mesmas escapa à competência da autoridade administrativa julgadora.

Há que se destacar que à autoridade fiscal cabe verificar o fiel cumprimento da legislação em vigor, independentemente de questões de discordância, pelos contribuintes, acerca de alegadas ilegalidades/inconstitucionalidades, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Não há dúvidas de que se entende como procedimento fiscal à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto nº 70.235, de 1972. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do Código Tributário Nacional, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento administrativo” relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da conseqüente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. nº 70.235, de 1972.

O entendimento, aqui esposado, é doutrina consagrada, conforme ensina o mestre FABIO FANUCCHI em “Prática de Direito Tributário”, pág. 220:

O processo contencioso administrativo terá início por uma das seguintes formas:

- 1. pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;*
- 2. representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;*

3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;

4. inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.

[...]

A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões.

No mesmo sentido, transcrevo comentário de A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO em “Processo Administrativo Tributário”, 2ª Edição, págs. 88/89 e 90, tratando de Atos e Termos Processuais:

Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação

[...]

Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação. Note-se que esta, como aquele, é peça básica do processo fiscal
[...]

Portanto, o Auto de Infração deverá conter, entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável, a sua ausência implicará na invalidade do lançamento. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigi-lo com acréscimos e penalidades legais.

É de se esclarecer, que a infração fiscal independe da boa fé do contribuinte, entretanto, a penalidade deve ser aplicada, sempre, levando-se em conta a ausência de má-fé, de dolo, e antecedentes do contribuinte. A multa que excede o montante do próprio crédito tributário, somente pode ser admitida se, em processo regular, nos casos de minuciosa comprovação, em contraditório pleno e amplo, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, restar provado um prejuízo para fazenda Pública, decorrente de ato praticado pelo contribuinte.

Por outro lado, a vedação de confisco estabelecida na Constituição Federal de 1988, é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional. Além disso, é de se ressaltar, mais uma vez, que a multa de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei é

inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal, não cabendo às autoridades administrativas estendê-lo.

Assim, as multas são devidas, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da CF., não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da CF., que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência.

Ora, os mecanismos de controle de legalidade / constitucionalidade regulados pela própria Constituição Federal passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, tal prerrogativa. É inócuo, portanto, suscitar tais alegações na esfera administrativa.

De qualquer forma, há que se esclarecer que o imposto de renda é um tributo calculado sobre a renda tributável auferida. Ou seja, é calculado levando-se em consideração aos rendimentos ou receitas tributáveis auferidas e em razão do valor é enquadrada dentro de uma alíquota, não estando o seu valor limitado à capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

Ademais, os princípios constitucionais têm como destinatário o legislador na elaboração da norma, como é o caso, por exemplo, do princípio da Vedação ao Confisco, que orienta a feitura da lei, a qual deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco, cabendo à autoridade fiscal apenas executar as leis.

Assim sendo, não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal.

É entendimento, neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais é inócua, já que os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através do chamado controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

Se verdade fosse, que o Poder Executivo deva deixar aplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da arguição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer o suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Ademais, matéria já pacificada no âmbito administrativo, razão pela qual o Presidente do então Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

Atualmente estas súmulas foram convertidas para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, pela Portaria CARF nº 106, de 2009 (publicadas no DOU de 22/12/2009), assim redigidas: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2)” e “A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).”

9 – DO LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL. PIS. COFINS

Do relato se infere que as exigências da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS); e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), decorrem do lançamento levado a efeito na área do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e, especificamente, em razão das irregularidades apuradas pela autoridade fiscal lançadora e mantida de forma integral pela decisão recorrida.

Em observância ao princípio da decorrência e pela certeza da relação de causa e efeito existente entre o suporte fático em ambos os processos, o julgamento daquele apelo principal, ou seja, Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), deve, a princípio, se refletir no presente julgado, eis que o fato econômico que causou a tributação por decorrência é o mesmo e já está consagrado na jurisprudência administrativa que a tributação decorrente/reflexa deve ter o mesmo tratamento dispensado ao processo principal em virtude da íntima correlação de causa e efeito. Considerando que, no presente caso, a autuada não

conseguiu elidir a irregularidade apurada, deve-se manter o exigido no processo decorrente, que é a espécie do processo sob exame, uma vez que ambas as exigências que a formalizada no processo principal quer a dele originada (lançamento decorrente) repousam sobre o mesmo suporte fático.

10 – DO RECURSO VOLUNTÁRIO DO COOBRIGADO OSVALDO DE CARVALHO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 124, INCISO I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Alegam os Recorrentes que, no presente caso, a pessoa jurídica autuada possui todos os elementos legais exigidos para responder, judicial ou extrajudicialmente, por todos os atos praticados ou a ela imputados, sempre através de seus representantes legalmente constituídos. Procurando demonstrar a improcedência da imputação de responsabilidade tributária ao Sr. OSVALDO DE CARVALHO, assinalam:

O Sr. Osvaldo de Carvalho, eleito indevidamente sujeito solidário no presente Auto de Infração, foi sócio da empresa MAGNO, em Santana do Parnaíba, São Paulo, juntamente com o Sr. Miguel Ronaldo Rizzo, falecido em 2001 por ato de violência em seqüestro.

Por questões óbvias, sofrendo com o trauma e o “fantasma” do seqüestro e morte de seu sócio e melhor amigo, o Sr. Osvaldo não teve dúvidas em decidir pela mudança de cidade juntamente com toda a sua família e, como sua atividade profissional estava voltada exclusivamente à empresa, decidiu por mudá-la também. Imaginou que Ibaiti/PR pudesse proporcionar a si (sic) e a seus familiares a tranquilidade e a despreocupação quanto à violência de um grande centro.

Decidindo pela mudança e, em se tratando de empresa tipicamente familiar, já que grande parte dos familiares ali exerciam atividade profissional, o Sr. Osvaldo de Carvalho também decidiu, efetiva e paulatinamente, transferir toda a administração da empresa para suas filhas e genros.

Prova disso é que já há algum tempo vêm sendo realizadas reuniões familiares onde se debate a sucessão no comando da empresa, já que o Sr. Osvaldo tem demonstrado vontade em participar somente da parte “criativa” dos produtos fabricados pela empresa Recorrente (foi o Sr. Osvaldo quem criou cada um dos produtos oferecidos pela MAGNOJET).

No entanto, suas filhas e genros ainda são bastante inexperientes na função administrativa da empresa, motivo pelo qual, para grandes problemas e decisões, o Sr. Osvaldo sempre é requisitado. Ressalte-se que se trata de empresa reconhecida mundialmente, por ter desenvolvido bicos pulverizadores especiais para cada tipo de atividade agrícola diferente, cujos produtos são comercializados com exclusividade para todo mundo.

Inicialmente se torna importante ressaltar que a MAGNOJET foi identificada nos autos de infração lavrados por figurar ela como contribuinte dos tributos lançados. A

despeito disso, foi lavrado para o responsável apontado pela autoridade fiscal o documento intitulado “Termo de Responsabilização Tributária – Solidariedade Tributária”, nos quais consta a identificação do responsável e da base legal (art. 124, I, do CTN) utilizada para a imputação de responsabilidade. Ademais, nos autos de infração lavrados consta a fundamentação fático-jurídica para a atribuição de responsabilidade tributária, tendo a autoridade fiscal concluído que ele teria interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da omissão de receitas, pois deliberou a forma da tributação e recebeu os frutos financeiros das operações realizadas.

Adita o recorrente que a imputação de responsabilidade em questão está embasada em presunção, inexistindo, ressalvada a declaração por ele prestada, documento capaz de comprovar que o Sr. Osvaldo de Carvalho era efetivamente o proprietário da empresa.

Relativamente à declaração prestada pelo Sr. Osvaldo, assinalam que ela foi assinada coercitivamente e sob ameaça de que ele e seus familiares seriam presos.

Com o devido respeito, as considerações trazidas pela peça recursal, ao invés de servir como fundamento para a exclusão do Sr. Osvaldo de Carvalho do pólo passivo da obrigação tributária constituída, concorre para corroborar a medida adotada pela autoridade fiscal.

Consta dos autos, consta cópia de procuração outorgada pela sócia-gerente da fiscalizada ao Sr. Osvaldo de Carvalho, seu pai, para que ele pudesse desempenhar e responder por todos os atos perante a Receita estadual, haja vista a instauração do procedimento de fiscalização por parte do órgão estadual competente.

A pessoa jurídica fiscalizada iniciou atividades em fevereiro de 2004 e, até 24 de novembro de 2004, possuía como sócias as Sras. Luciana Moreira de Souza e Wanda Bernardino de Souza. A partir de 24 de novembro de 2004, as sócias passaram a ser a Sras. Heloisa de Carvalho e Elisa de Carvalho.

De acordo com relato feito pela fiscalização estadual, a pessoa jurídica autuada (MAGNOJET) noticiou na internet que é uma seqüência da empresa MAGNO IND. E COM. DE PRODUTOS CERÂMICOS LTDA, que tinha como sócio-administrador o Sr. Osvaldo de Carvalho, pai de Heloisa de Carvalho e de Elisa de Carvalho, e como sócio-gerente o Sr. Miguel Ronaldo Rizzo.

Em 24 de junho de 2004, a Sra. Karine Soares Rizzo, que havia sucedido o Sr. Miguel Ronaldo Rizzo na MAGNO IND. E COM., deixa a sociedade, entrando em seu lugar o Sr. Carlos Fernando de Souza, sobrinho do Sr. Osvaldo de Carvalho.

As Sras. Luciana Moreira de Souza e Wanda Bernardino de Souza, que supostamente constituíram a MAGNOJET, são, respectivamente, esposa e mãe do Sr. Carlos Fernando de Souza.

Para a Fiscalização estadual, a MAGNO IND. E COM. simulou, em 2004, a venda de seu ativo imobilizado para a MAGNOJET, visto que no relatório de vendas do mês correspondente as notas fiscais emitidas não apresentaram valores e continham a informação “mudança”, o que levou à conclusão de que não houve pagamento nas operações e que a emissão da documentação objetivou, apenas, acobertar a transferência/mudança dos equipamentos.

Na diligência efetuada na MAGNOJET, a Fiscalização estadual foi recepcionada pelo Sr. Carlos Fernando de Souza, que solicitou que fosse aguardado contato

com o Sr. OSVALDO, “proprietário da empresa”. Uma vez contatado, o Sr. OSVALDO compareceu à empresa.

Relatam os fiscais estaduais que foram interpelados pelo Sr. OSVALDO acerca de uma possível denúncia contra a “sua empresa”. Questionado acerca da existência de notas fiscais paralelas, respondeu: “faço mesmo”.

Transcrevo fragmento do Relatório elaborado pela Fiscalização estadual, reproduzido no Termo de Verificação Fiscal, acerca de fatos ocorridos no escritório da MAGNOJET:

2.4 – existia uma sala que estava fechada e os presentes (sobrinho, genro e namorado da filha) pediam para aguardar a “chegada” do funcionário, decorrido mais de uma hora, foi solicitado ao Sr. OSVALDO que abrisse a sala e o mesmo assim procedeu, fazendo uso das chaves do molho de chaves da empresa que estava em seu poder;

2.5 – nas dependências da fábrica, foi localizada uma sala fechada da qual nenhum funcionário tinha chave. Ao ser inquirido, o Sr. Osvaldo confirmou que lá estava parte dos documentos falsos e mandou que CARLOS FERNANDO abrisse a sala e acompanhasse os auditores;

2.6 – quando da formalização dos termos fiscais o Sr. Osvaldo providenciou uma procuração de sua filha Heloísa e assinou-os, tendo, inclusive, feito uma declaração escrita (fls. 6) onde confessa – confissão é a rainha das provas – a prática de sonegação fiscal através do uso de notas fiscais paralelas e vendas sem documento fiscal;

3 – DA REPRESENTATIVIDADE

3.1 – em todos os procedimentos realizados antes da lavratura dos autos infra mencionados – notificação para defesa prévia, notificação para apresentação de documentos e termos de retenção de documentos – foi o Sr. Osvaldo quem assinou pela empresa MAGNOJET, fazendo uso daquela procuração, sendo certo que a Sra. Heloísa, mesmo estando na empresa, em nenhum momento conversou com os auditores a respeito dos fatos;

3.2 – no dia 09/05/08, foi procedida a ciência nas autuações fiscais em tela, tendo a Sra. Heloísa assinado como representante da MAGNOJET, em virtude de que seu pai não se encontrava na empresa, oportunidade em que o Sr. Carlos Fernando fez muitas perguntas a respeito dos prazos e reduções para pagamento, pois que teria que se reportar, posteriormente, ao Sr. Osvaldo;

4 – DOS FATOS FINANCEIROS

4.1 – no banco de dados da empresa MAGNOJET, extraídos de seus equipamentos, quando da diligência realizada no dia 26/02/2008, foi localizado um recibo (...), datado de 31/07/06, em papel timbrado da MAGNOJET, onde a Sra. KARINE

SOARES RIZZO declara estar recebendo do Sr. OSVALDO DE CARVALHO, a importância de R\$ 90.450,00 referente à parcela 18/24 de aquisição de suas quotas na empresa MAGNO IND. E COM. DE PROD. CERÁMICOS LTDA., cujo pagamento foi efetuado com os cheques n.ºs. 826578 – nominal e no valor de R\$ 45.000,00 – e 826579 – no valor de R\$ 45.450,00 e não nominal – do Banco HSBC, agência 0015, em nome da MAGNOJET – IND. E COM. DE PROD. AGRÍCOLAS LTDA., não indicando o n.º da conta corrente, valendo lembrar que a MAGNOJET possui duas contas correntes neste estabelecimento bancário, uma de n.º 0578938 e outra de n.º 0586442;

4.2 – O Sr. Osvaldo, conforme se observa no item 4.1, adquiriu quotas de capital da empresa MAGNO, da Sra. KARINE SOARES RIZZO e, em 24/06/04, introduziu como novo sócio o Sr. CARLOS FERNANDO DE SOUZA – seu sobrinho – já preparando a mudança da empresa de Santana de Parnaíba/SP para Ibatí/PR;

4.3 – em meados de 2004, como demonstrado acima, o Sr. Osvaldo adquiriu as quotas de capital da MAGNO de sua então sócia, nessa época – 30/01/2004 – já havia iniciado a abertura da empresa MAGNOJET em nome de interpostas pessoas – Sras. LUCIANA e WANDA, esposa e mãe do Sr. CARLOS FERNANDO – na cidade de Ibatí/PR e, certamente para se resguardar, no dia 24/11/2004, alterou o contrato social da MAGNOJET, transferindo as quotas de capital para as suas filhas HELOÍSA e ELISA, cujo início das atividades foi janeiro/05;

4.4 – para dirimir de vez qualquer dúvida que possa ser suscitada sobre a participação do Sr. Osvaldo na administração da empresa MAGNOJET, expomos o fato de que os valores referentes às vendas de mercadoria sem nota fiscal – anos de 2005, 2006 e 2007 – algo em torno de R\$ 1.800.000,00 (...), eram recebidos através de depósitos bancários em suas contas correntes/pessoa física, inicialmente no Banco Bradesco, agência n.º 8338, conta n.º 156841 e, por fim, no Banco do Brasil, agência n.º 06025, conta n.º 26282X.

Nota-se, pois, em convergência com o assinalado no Termo de Verificação Fiscal, que o Sr. Osvaldo de Carvalho efetivamente era o proprietário da fiscalizada à época da ocorrência dos fatos e responsável direto pelos atos infracionais apurados, eis que apresentou-se como procurador da pessoa jurídica ao Fisco estadual; atendeu os auditores fiscais estaduais nas diligências efetuadas e forneceu os elementos solicitados; esclareceu, como se verá adiante, de forma clara e detalhada o modo como a autuada operava para subtrair receitas à tributação; e apropriou-se de valores correspondentes a receitas que não foram declaradas ao Fisco.

Consta do processo a DECLARAÇÃO do Sr. Oswaldo de Carvalho, identificado, como já dito, como procurador da fiscalizada, da qual releva destacar as seguintes informações:

- que efetivamente houve uso de notas fiscais “paralelas”;
- que somente parte do faturamento efetivo da autuada foi declarado;

- que as listagens denominadas RELATÓRIO MENSAL DE VENDAS COMISSÃO VENDAS retratam o faturamento real da empresa;

- que no RELATÓRIO MENSAL DE VENDAS os valores especificados com o nome de VALDINÉIA correspondem às vendas efetivamente declaradas ao Fisco, tendo sido acobertados por notas fiscais regularmente emitidas;

- que no RELATÓRIO MENSAL DE VENDAS os valores especificados com o nome de MARIVONE correspondem às vendas que foram ocultadas ao Fisco, tendo sido acobertados por notas fiscais paralelas;

- que no RELATÓRIO MENSAL DE VENDAS os valores especificados com o nome SP correspondem a vendas remanescentes efetuadas pela empresa MAGNO IND. E COM. DE PRODUTOS CERÂMICOS LTDA, estabelecida no estado de São Paulo e que funcionou até dezembro de 2004;

- que foram localizados os relatórios denominados RELATÓRIOS DE PRODUTOS VENDIDOS (NF), referentes ao período de 01/01/2007 a 18/12/2007, nos quais aparecem grafados à caneta as indicações “B1” e “B2”, que correspondem às vendas acobertadas por nota fiscal idônea e por nota fiscal paralela, respectivamente;

- que os RELATÓRIOS MENSAIS DE VENDAS referentes ao período de janeiro a dezembro de 2004, correspondem às vendas efetuadas pela empresa estabelecida no estado de São Paulo;

- que os dados referentes ao faturamento eram manipulados na empresa e que o contador responsável não tinha conhecimento de tal fato; e

- que os documentos paralelos que não haviam sido localizados naquela ocasião já haviam sido destruídos.

Embora a peça de defesa faça referência à coerção e ameaça na assinatura da declaração acima referenciada, não identifiquei qualquer elemento, ainda que testemunhal, capaz de comprovar a afirmação. Além do mais, na linha do sustentado no voto condutor da decisão de primeiro grau, os fatos ali apontados encontram-se devidamente corroborados pelos documentos carreados ao processo pela autoridade fiscal.

Assim sendo, resta claro nos autos que atribuição de responsabilidade solidária ao Sr. Osvaldo de Carvalho, se deu com base no art. 124, I, do Código Tributário Nacional, por ter a autoridade fiscal considerado à presença de interesse comum deles na situação que constituiu o fato gerador dos tributos lançados. Nesse sentido, foi consignado nos autos de infração lavrados que “foi ele quem deliberou a forma como seria tributado as receitas auferidas e os frutos financeiros do ganho foi por ele recebido e detinha o completo controle sobre os atos que resultaram na incorreta tributação das receitas auferidas através da venda de produtos, configurando o interesse comum.”.

Ora, o entendimento da autoridade fiscal quanto a esse aspecto da matéria tributária é passível de contestação, da mesma forma que os demais aspectos do lançamento, sendo legítimos para se opor às conclusões da autoridade lançadora o indigitado responsável solidário.

A solidariedade tributária está prevista no art. 124 e 125 do Código Tributário Nacional, sendo que no art. 124 são fixados os requisitos para a sua configuração e no art. 125 são explicitados efeitos da solidariedade.

Como dito, no art. 124 do Código Tributário Nacional são fixados os requisitos para a configuração da solidariedade tributária, como se pode conferir pelo texto da lei:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Como se verifica, a solidariedade tributária pode existir sob duas formas. No inciso I do art. 124, consta que haverá solidariedade passiva sempre que mais de uma pessoa tenha interesse no fato gerador da obrigação tributária, sendo que tal interesse deverá ser comum ao conjunto de pessoas obrigadas solidariamente. Já no inciso II consta que haverá solidariedade quando a legislação prever a sua ocorrência de maneira expressa.

No citado art. 124 do Código Tributário Nacional, foi definido o motivo necessário para a criação da responsabilidade – existência do interesse comum - e também se permitiu que fossem criadas outras normas que viessem prever a ocorrência da solidariedade passiva tributária.

Como visto a norma inscrita no citado artigo exige apenas e tão-somente a presença de interesse comum. Não se exige que os interessados sejam administradores ou gerentes do contribuinte. Tampouco a condição de acionistas de sociedade anônima é razão bastante para afastar a responsabilidade.

Hugo de Brito Machado conceitua a solidariedade tributária passiva de maneira a identificar os dois tipos de solidariedade previstos no artigo 124:

As pessoas com interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação de pagar um tributo são solidariamente obrigadas a esse pagamento, mesmo que a lei específica do tributo em questão não o diga. É uma norma geral, aplicável a todos os tributos.

Também são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas em lei, isto é, a lei pode estabelecer a solidariedade entre pessoas que não tenham interesse comum, a solidariedade decorre do próprio Código Tributário Nacional. Independe de dispositivo da lei do tributo. Se não há interesse comum, a existência de solidariedade depende de previsão expressa da lei do tributo. (MACHADO, 2007, p. 146)

Estes dois tipos de solidariedade constantes do artigo 124 do Código Tributário Nacional são conhecidos na doutrina como sendo solidariedade Natural e solidariedade Legal. Esta nomenclatura traduz a noção de que, no primeiro caso, a solidariedade ocorre por causa da própria natureza intrínseca da obrigação decorrente da

existência do interesse comum, sendo que no segundo caso, a obrigação decorre de uma determinação imposta pela norma.

Embora em princípio tal nomenclatura permita distingui-las, trata-se de diferenciação superficial já que não basta a determinação pura e simples da lei para impor a obrigação solidária, visto que o ordenamento jurídico deve ser interpretado de forma sistemática, considerando também os demais enunciados normativos e os princípios jurídicos.

Cuida-se no presente caso, da hipótese referida no inciso I acima transcrito. A questão aqui é definir o alcance da expressão “interesse comum na situação que constitua o fato gerador do imposto”, tema controvertido dada a vagueza da expressão. Paulo de Barros Carvalho a reconhece quando diz que “o interesse comum dos participantes na realização do fato jurídico tributário é o que define, segundo o inc. I, o aparecimento da solidariedade entre os devedores”, mas exclui a simples participação nos acontecimentos envolvendo o fato gerador como critério definidor do vínculo de solidariedade. Diz Paulo de Barros, “aquilo que vemos repetir-se com frequência, em casos dessa natureza, é que o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade”. É dizer, não basta participar dos fatos envolvendo os acontecimentos caracterizadores do fato gerador. É como no exemplo mencionado por Paulo de Barros Carvalho de uma operação de compra e venda de mercadorias, onde ambos, comprador e vendedor, têm interesse comum na operação, porém não se cogita de responsabilidade solidária entre ambos.

Concordando com essas ponderações, penso que o “interesse comum” referido no inciso I do art. 124 do Código Tributário Nacional deve ser interpretado em conformidade com o limite estabelecido no inciso I do art. 121. Isto é, se o art. 121 limita as possibilidades de sujeição passiva às pessoas expressamente apontadas pela lei e àquelas que têm relação pessoal e direta com o fato gerador, ao versar sobre a responsabilidade solidária, não pode o mesmo Código Tributário Nacional referir-se a situação que amplia essas possibilidades. É dizer, esse interesse comum referido no inciso I deve, necessariamente, estar associado a uma relação pessoal e direta com o fato gerador. Assim, além das pessoas expressamente apontadas pela lei, seriam solidariamente obrigadas ao pagamento do tributo pessoas que tenham, em comum, relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador. Luciano Amaro propõe a seguinte solução para a interpretação do art. 124, I coerente com a regra do art. 121, I, a saber:

O interesse comum no fato gerador põe o devedor solidário numa posição também comum. Se em dada situação (a co-propriedade, no exemplo dado), a lei define o titular do domínio como contribuinte, nenhum dos co-proprietários seriam qualificados como terceiros, pois ambos ocupariam, no binômio Fisco-contribuinte, o lugar do segundo (ou seja, o lugar de contribuinte). Ocorre que cada qual só se poderia dizer contribuinte em relação à parcela de tributo que correspondesse à sua quota de interesse na situação. Como a obrigação tributária (sendo pecuniária) seria divisível, cada qual poderia, em princípio, ser obrigado apenas pela parte equivalente ao seu quinhão de interesse. O que determina o Código Tributário Nacional (art. 124, I) é a solidariedade de ambos como devedores da obrigação inteira, onde se poderia dizer que a condição de sujeito passivo assumiria forma híbrida em que

cada co-devedor seria contribuinte na parte que lhe toca e responsável pela porção que caiba ao outro.

Não basta, portanto, para ser apontado responsável solidário, nos termos do art. 124, I do Código Tributário Nacional, que a pessoa concorra para a realização do fato gerador, que participe de ações que culminem com a ocorrência do fato gerador. É preciso que, mais do que participar do fato gerador, o realize, ao lado de outras pessoas, que envergue a condição pessoal ou realize as ações definidas como necessárias à ocorrência do fato gerador: obter a disponibilidade de renda, ter o domínio útil de imóvel, obter receita, etc.

Da mesma maneira em que ocorre na solidariedade civil, a solidariedade tributária também pode ser paritária ou dependente, como explica Zelmo Denari:

Em direito tributário a coobrigação se diz paritária quando dois ou mais sujeitos passivos realizam ou participam da situação base, isto é, quando os efeitos de um único pressuposto referem-se contemporaneamente a distintos sujeitos (...) em virtude da comunhão de interesses que une os co-partícipes e que é o fundamento mesmo da solidariedade paritária – os efeitos do pressuposto se propagam à pluralidade de sujeito que o realizaram contemporaneamente.

O imposto, nos termos da lei, é atribuído à responsabilidade de uma pessoa, que coincide em regra com o partícipe direto da situação base do imposto. Com norma diversa, depois, é estabelecida a obrigação de um outro sujeito, conjuntamente com o primeiro. Na hipótese versada, ainda que o pressuposto típico esteja relacionado com uma só pessoa, subsiste a coobrigação solidária porque o legislador tributário faz acrescer ao pressuposto monosubjetivo a figura do responsável. Tal modelo de relação passiva plurissubjetiva recebeu a denominação de dependente (...) (DENARI, 1977. p. 48,49 e 51).

De fato, a solidariedade tributária é paritária quando mais de um sujeito possui interesse comum no fato gerador do tributo, por o haverem praticado conjuntamente. De outro lado, a solidariedade tributária é dependente quando, além do partícipe da situação que deu origem ao tributo, a obrigação solidária surge para um terceiro em decorrência da lei.

A solidariedade tributária também é incompatível com o benefício de ordem, em razão do próprio conceito de solidariedade, que, neste aspecto, não encontra distinção na seara tributária. Aliomar Baleeiro concorda com este preceito:

Como no CC, não há benefício de ordem, isto é, a exigência pode ser feita a qualquer dos co-obrigados ou a todos, não podendo os indicados no art. 124 exigir que, em primeiro lugar, se convoque ou execute o contribuinte definido no art. 121, parágrafo único, I (BALEEIRO, 2005, p. 728).

Também Sacha Calmon Navarro Coelho defende que não existe benefício de ordem na solidariedade tributária, apesar de enfatizar tal inexistência na previsão explícita do Código Tributário, que teria excluído o benefício de ordem existente no Direito Civil:

O parágrafo único baniu do Código Tributário Nacional o instituto civil do benefício de ordem, mediante o qual um co-devedor tem o direito de requerer sejam executados, em primeiro lugar, os bens do chamado devedor principal. (...) O benefício de ordem, pois,

inexiste. A satisfação do crédito tributário prevalece em favor dos entes tributantes (COELHO, 2009. p. 630).

Assim resta claro que não existe benefício de ordem na solidariedade tributária, independentemente da previsão expressa, o conceito de solidariedade já exclui, por sua própria inteligência, o benefício de ordem.

Da leitura do artigo 125 do Código Tributário Nacional verifica-se que, da mesma forma que ocorre na lei civil, na esfera tributária os efeitos da solidariedade determinam que o pagamento efetuado por um dos coobrigados aproveita aos demais, o que significa que se a Fazenda recebeu o crédito tributário de um dos obrigados solidários, não poderá exigi-lo dos outros.

Nesse ponto, é fundamental para o deslinde o fato de que a solidariedade não é um mecanismo de eleição de responsável tributário. Em outras palavras, não tem o condão de incluir um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, mas apenas de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já o compõem.

Tanto é assim, que o dispositivo em comento não integra o capítulo do Código Tributário Nacional que trata da responsabilidade tributária.

Sendo assim, a definição da sujeição passiva deve ocorrer em momento anterior ao estabelecimento da solidariedade. Ainda que tal assertiva tenha características de obviedade, seu escopo dirige-se à ressalva da fragilidade do inciso I, do mencionado art. 124, do Código Tributário Nacional, muitas vezes utilizado de forma equivocada para estabelecer uma espécie de sujeição passiva de forma indireta.

Em regra, deve-se buscar a responsabilidade tributária enquadrando-se o fato sob exame em alguma das situações previstas nos arts. 129 a 138, do Código Tributário Nacional. Já a solidariedade obrigacional dos devedores prevista no inciso I, do art. 124 é definida pelo interesse comum ainda que a lei seja omissa, pois trata-se de norma geral.

Justamente por não ter sido definida pela lei, a expressão “interesse comum” é imprecisa, questionável, abstrata e mostra-se inadequada para expor com exatidão a condição em que se colocam aqueles que participam da realização do fator gerador. Daí a fragilidade do inciso I, do mencionado art. 124, do Código Tributário Nacional; muitas vezes utilizado de forma equivocada para estabelecer uma espécie de sujeição passiva de forma indireta.

Para que haja solidariedade com supedâneo no art. 124, I do Código Tributário Nacional, é preciso que todos os devedores tenham um interesse focado exatamente na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária. Ainda que mais de uma pessoa tenha interesse comum em algum fato, para que haja solidariedade tributária é necessário que o objeto deste interesse recaia sobre a realização do fato que tem a capacidade de gerar a tributação.

Mais ainda, é necessário que o interesse comum não seja simplesmente econômico, mas, sim jurídico, entendendo-se como tal aquele derivado de uma relação jurídica de qual o sujeito de direito seja parte integrante, e que interfira em sua esfera de direitos e deveres e o legitima a postular em juízo em defesa do seu interesse.

O interesse jurídico se caracteriza quando a situação realizada por uma pessoa é capaz de gerar os mesmos direitos e obrigações para a outra. Que é o caso em discussão.

Neste ponto, cabe transcrever os comentários ao citado artigo na obra Código Tributário Nacional Comentado, Coordenador Vladimir Passos de Freitas, Ed. Revista dos Tribunais, 1999:

Para o CTN, interessa a solidariedade passiva, revelando-se que dois ou mais devedores do tributo ou penalidade pecuniária estão obrigados, individualmente, pelo valor total da dívida. (...)

São dois os tipos de solidariedade na obrigação tributária: a primeira, das pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador e, a segunda, nos casos definidos em lei.

[...]

Já no tocante a primeira, que interesse comum é esse? Pela vagueza do termo, há de se examinar cada situação que constitui o fato gerador, de modo a se averiguar se existe a comunhão de interesses mencionada, acarretando a solidariedade.

Como visto, quando duas ou mais pessoas estiverem ligadas, por interesse comum, ao fato gerador dar-se-á a solidariedade legal presumida, sendo considerada devedora solidária em relação ao crédito tributário.

No caso que se examina, trata-se de lançamento para formalização de exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido; da Contribuição para o Programa de Integração Social e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, relativo aos anos-calendário de 2007 e de 2008. A autuação demonstra que o obrigado solidário obteve os benefícios da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. A acusação, segundo se extrai da descrição dos fatos, é de que concorreu diretamente para a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Ora, resta claro nos autos, que os responsáveis solidários apontados pela autoridade fiscal participou ativamente da operação que lhe direcionou os recursos. Nesse sentido, a efetividade do lançamento requer a localização dos recursos vertidos aos interessados, já que a MAGNOJET, contribuinte da obrigação tributária apurada, foi desfalcada em seu patrimônio em virtude do desvio dos recursos originados na omissão de receitas.

O fato é que o Sr. Osvaldo de Carvalho, conforme já referido, foram partícipes ativos e beneficiários da migração dos recursos da MAGNOJET, caracterizando esse fato o interesse comum dele com ela na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária que deu causa ao lançamento.

Assim sendo, é de se manter a designação do responsável solidário, conforme consta da peça acusatória.

Por fim, quanto à solicitação de que as intimações sejam feitas ao seu procurador, deve ser rejeitada. Estas devem ser feitas em nome do sujeito passivo e dirigidas ao seu domicílio fiscal, conforme reza o Código Tributário Nacional, no art. 127, que dispõe sobre a existência do domicílio tributário, e o art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, havendo, portanto, previsão legal para o endereçamento dos atos processuais. Assim, feita a eleição pelo

Processo nº 12571.720025/2011-07
Acórdão n.º **1402-001.763**

S1-C4T2
Fl. 25

sujeito passivo, não é possível a admissão de domicílio especial para o processo administrativo fiscal.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria, voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas pelos recorrentes e, no mérito, negar provimento aos recursos voluntários.

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez