



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

Processo n° 13896.000295/2011-90
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-002.372 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de agosto de 2018
Matéria SIMPLES - OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrente STUDIO M-COMERCIO E CONFECÇÃO DE ROUPAS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Ano-calendário: 2007

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não ocorre a nulidade do auto de infração quando forem observadas as disposições do artigo 142 do Código Tributário Nacional e os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

USO DE INFORMAÇÕES BANCÁRIAS. SIGILO. LEGITIMIDADE.

A utilização de informações regularmente obtidas junto a administradoras de cartões de crédito e débito não caracteriza violação de sigilo bancário, sendo desnecessária prévia autorização judicial. Precedente vinculante do STF.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL

Nos termos da lei, caracteriza-se como omissão de receita os valores creditados em conta bancária, na hipótese do titular, após intimado, não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a sua respectiva origem.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

A apreciação de argumentos de inconstitucionalidade resta prejudicada na esfera administrativa, conforme Súmula CARF n° 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE. SONEGAÇÃO. DOLO. NÃO PAGAMENTO DE TRIBUTO. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Uma vez ausente a figura do dolo, a multa qualificada deve ser afastada.

A simples apuração de omissão de receitas identificadas a partir do acesso às informações bancárias, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício. Aplicação das Súmulas CARF nºs 14 e 25.

SUJEIÇÃO PASSIVA. SÓCIOS ADMINISTRADORES.

A mera qualificação de sócio, ainda que com amplos poderes de administração, não enseja a imputação de responsabilidade pessoal ou solidária, devendo o fisco motivar e comprovar a prática de ato com excesso de poderes, infração à lei ou contrato social ou caracterizar a *confusão patrimonial*, o que não restou demonstrado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento aos recursos voluntários, para: (i) afastar a multa qualificada, reduzindo-a de 150% para 75%; e (ii) afastar a responsabilidade solidária dos Recorrentes Jose Carlos da Piedade Nunes e Marluce Fernandes de Albuquerque Nunes, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator.

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

Relatório

Contra a Recorrente acima identificada foram lavrados Autos de Infração que exigem tributos da sistemática do Simples, referente ao período de janeiro a junho de 2007, em conformidade com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 1.084/1.096, do qual transcrevo as seguintes passagens:

Em suma, restou plenamente justificada a emissão da "SOLICITAÇÃO DE EMISSÃO DE INFORMAÇÃO SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA" anexada às folhas 537 a 540, uma vez que o CONTRIBUINTE deixou de atender de forma plena às solicitações desta fiscalização, caracterizando assim a hipótese de indispensabilidade do exame das informações junto às administradoras, conforme previsão do Inciso VII do art. 3º do Decreto 3724/2001, combinado com o art. 33 da Lei 9.430/1996, bem como restou necessário o cotejamento entre os documentos fornecidos pelo CONTRIBUINTE e os dados

arquivados nas administradoras, conforme previsão do art. 4o, § 4º do Decreto 3.724/2001.

Diante do exposto, foi emitida a RMF 0812800.2010.00080-4, anexada às folhas 541 e 542, destinada à administradora HIPERCARD BANCO MÚLTIPLO, a qual encaminhou os documentos anexados às folhas 543 a 603.

A RMF 0812800.2010.00082-0, anexada às folhas 604 e 605, foi encaminhada à administradora REDECARD, a qual encaminhou os documentos anexados às folhas 606 a 656.

A RMF 0812800.2010.00081 -2, anexada às folhas 657 e 658, foi encaminhada à administradora CIELO, a qual encaminhou os documentos anexados às folhas 659 a 755.

A RMF 0812800.2010.00079-4, anexada às folhas 756 e 757, foi encaminhada à administradora BANCO BANKPAR, a qual encaminhou os documentos anexados às folhas 758 a 838.

[...]

A análise das citadas colunas mostra que o CONTRIBUINTE efetuou vendas com cartões de crédito e débito que totalizaram R\$6.027.368,22 em 2007, no entanto, apresentou declarações informando receitas que totalizam apenas R\$1.321.507,06 no mesmo período, evidenciando uma expressiva e sistemática omissão de receitas.

[...]

3. AUTO DE INFRAÇÃO - PERÍODO 01/01/2007 a 30/06/2007 - SIMPLES FEDERAL

De acordo com o art. 24 da Lei 9.249/95, verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

Tendo em vista que a legislação do SIMPLES FEDERAL, baseada na Lei 9.317/1996, não prevê hipóteses de desenquadramento de ofício aplicáveis ao caso sob análise, esta fiscalização procederá à tributação da receita omitida, no período 01/01/2007 a 30/06/2007, nos montantes relacionados na coluna I da tabela do item 2 do presente termo, dentro do próprio regime do SIMPLES FEDERAL, em consonância com o disposto no art. 24 da Lei 9.249/95.

[...]

A fiscalização também exigiu multa qualificada (de 150%) e lavrou Termos de Sujeição Passiva Solidária em nome dos sócios administradores da Recorrente, Srs. José Carlos da Piedade Nunes, fls. 1.151 e Marluce Fernandes de Albuquerque Nunes, fl. 1.154, fundamentados nos artigos 124, I e 135, III, ambos do CTN.

A empresa e os solidários apresentaram defesa (fls. 1.159/1.168). Alegam, em síntese:

(i) a indevida quebra de sigilo bancário e utilização de prova ilícita por parte do fisco;

(ii) a nulidade dos autos em face da não exclusão de valores de tributos já pagos;

(iii) a ilegalidade do arrolamento de bens; e

(iv) a não caracterização dos requisitos da solidariedade.

Por meio de petição juntada em momento posterior como *aditamento da defesa* (fls. 1.214/1.217), a contribuinte questiona pontualmente a aplicação de multa qualificada de 150%.

A impugnação foi julgada improcedente e a petição complementar considerada preclusa por meio de Acórdão da DRJ (fls. 1.244/1.270), cuja ementa ora transcrevo:

MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS. Consolidam-se administrativamente as matérias não expressamente impugnadas no prazo legal, quais sejam: omissão de receitas, redução indevida de tributos, penalidade aplicada.

PETIÇÃO INTEMPESTIVA. Não prospera a pretensão do contribuinte de, por meio de petição intempestivamente apresentada, veicular novas razões de impugnação, se ultrapassado o prazo para manifestação contra as infrações que lhe foram imputadas e não configuradas as hipóteses em que complementações são admitidas.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. São considerados nulos somente atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, incisos I e II, do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), hipóteses cuja ocorrência não restou comprovada, sobretudo tendo em conta que foi o contribuinte regularmente cientificado do auto de infração e seus anexos, lavrados com observância das formalidades legais de tal forma a lhe ser assegurado o direito de questionar as exigências nos termos das normas que regulam o processo administrativo fiscal.

SIGILO BANCÁRIO. A utilização de informações regularmente obtidas junto a administradoras de cartões de crédito e débito não caracteriza violação de sigilo bancário, sendo desnecessária prévia autorização judicial.

REQUISIÇÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. ILEGALIDADE DAS PROVAS OBTIDAS. INOCORRÊNCIA. Demonstrada a indispensabilidade de obtenção de informações junto a instituições financeiras ou entidades a elas equiparadas, o que ensejou a emissão de RMF Requisição de Movimentação

Financeira pela autoridade administrativa competente, não se cogita de ilegalidade da prova obtida.

ARROLAMENTO DE BENS. Não se insere no âmbito de competência das Delegacias de Julgamento, apreciação do procedimento de arrolamento efetivado pela autoridade lançadora.

[...]

OMISSÃO DE RECEITAS. Não afastada a constatação fiscal de omissão de receitas de vendas com cartões de débito e crédito, mantêm-se as correspondentes exigências de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e INSS, calculadas na modalidade do Simples, sobre os valores omitidos, bem como as exigências decorrentes da insuficiência de recolhimento sobre as receitas declaradas, submetidas a nova alíquota.

Cientificada da decisão de primeiro grau em 27/07/2011 (fls. 1.278), a Recorrente e os solidários interpuseram recurso voluntário (fls. 1.281/1.302). Reiteram as alegações de defesa e questionam a não apreciação dos argumentos invocados e contrários à imposição de multa qualificada pela DRJ.

Após sobrestamento dos autos, o CARF (Acórdão de fls. 1.462/1.481) determinou o encaminhamento do presente processo para nova decisão, mais precisamente para que a DRJ se pronunciasse sobre os argumentos contrários à cobrança de multa de 150%.

A PGFN recorreu da decisão, mas o recurso especial não foi admitido (fls. 1.491/1.495).

Tramitado o feito, sobreveio nova decisão de primeira instância, que considerou correta a aplicação da multa qualificada por meio de decisão assim ementada:

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO.

Deve ser mantida a multa qualificada pelo evidente intuito de fraude quando comprovadas receitas de vendas com cartões de crédito ou débito no montante de R\$ 6.027.368,22, tendo a contribuinte apresentado declarações informando receitas que totalizam apenas R\$ 1.321.507,06.

Assim, após reiterada informação inverídica à RFB, restam claras as ações ou omissões dolosas tendentes 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; e das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Após notificada da nova decisão, a Recorrente apresentou recurso voluntário complementar (fls. 1.543/1.557), buscando demonstrar que a multa qualificada não se sustentaria em face de decisões do CARF em casos semelhantes.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Os recursos voluntários são tempestivos e atendem os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual deles conheço e passo a apreciá-los.

Nulidade

Da leitura do recurso voluntário, nota-se que a Recorrente invoca argumentos de nulidade da autuação, sob três argumentos: (i) indevida e inconstitucional quebra de sigilo bancário; (ii) utilização de prova ilícita; e (iii) cerceamento do direito de defesa.

Razão, porém, não lhe assiste.

A possibilidade do fisco utilizar dados bancários dos contribuintes sem autorização judicial foi introduzida inicialmente no ordenamento jurídico pelo artigo 8º da Lei n. 8.021/90, e posteriormente pelos artigos 5º e 6º da Lei Complementar n. 105/2001, dispositivos estes que possuem a seguinte redação:

Art. 8º Iniciado o procedimento fiscal, a autoridade fiscal poderá solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no art. 38 da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964.

Parágrafo único. As informações, que obedecerão às normas regulamentares expedidas pelo Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, deverão ser prestadas no prazo máximo de dez dias úteis contados da data da solicitação, aplicando-se, no caso de descumprimento desse prazo, a penalidade prevista no § 1º do art. 7º.

Art. 5º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.

§ 1º Consideram-se operações financeiras, para os efeitos deste artigo:

I – depósitos à vista e a prazo, inclusive em conta de poupança;

[...]

§ 2º As informações transferidas na forma do caput deste artigo restringir-se-ão a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos a partir deles efetuados.

§ 3º Não se incluem entre as informações de que trata este artigo as operações financeiras efetuadas pelas administrações direta e indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

§ 4º Recebidas as informações de que trata este artigo, se detectados indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal, a autoridade interessada poderá requisitar as informações e os documentos de que necessitar, bem como realizar fiscalização ou auditoria para a adequada apuração dos fatos.

§ 5º As informações a que refere este artigo serão conservadas sob sigilo fiscal, na forma da legislação em vigor.

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

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

O direito constitucional ao "sigilo bancário" e sua quebra no contexto da política de fiscalização tributária constitui tema que não raramente desperta interesse doutrinário e que já contou (e certamente ainda contará) com longas discussões no Poder Judiciário.

No âmbito do STJ, prevaleceu o entendimento favorável à quebra de sigilo para fins tributários, proferido em 2009 no REsp n. 1134665/SP, e julgado pela Primeira Seção na sistemática de recursos repetitivos. A decisão recebeu a seguinte ementa:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO.

QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO SEM AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS REFERENTES A FATOS IMPONÍVEIS ANTERIORES À VIGÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR 105/2001. APLICAÇÃO IMEDIATA. ARTIGO 144, § 1º, DO CTN. EXCEÇÃO AO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE.

1. A quebra do sigilo bancário sem prévia autorização judicial, para fins de constituição de crédito tributário não extinto, é autorizada pela Lei 8.021/90 e pela Lei Complementar 105/2001, normas procedimentais, cuja aplicação é imediata, à luz do disposto no artigo 144, § 1º, do CTN. [...]

Posteriormente, o STF foi instado a definir a questão do acesso da administração tributária aos dados bancários dos contribuintes, sem ordem judicial prévia, o que ocorreu com o julgamento do Recurso Extraordinário (RE n. 601.314), que teve repercussão geral reconhecida e cujo resultado foi no mesmo sentido do referido precedente do STJ. Veja:

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

1. O litígio constitucional posto se traduz em um confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos, ambos referidos a um mesmo cidadão e de caráter constituinte no que se refere à comunidade política, à luz da finalidade precípua da tributação de realizar a igualdade em seu duplo compromisso, a autonomia individual e o autogoverno coletivo.

2. Do ponto de vista da autonomia individual, o sigilo bancário é uma das expressões do direito de personalidade que se traduz em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas, qualificadas como arbitrárias ou ilegais, de quem quer que seja, inclusive do Estado ou da própria instituição financeira.

3. Entende-se que a igualdade é satisfeita no plano do autogoverno coletivo por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de seu Povo.

4. Verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como

manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um translado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal.

5. *A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional.*

6. *Fixação de tese em relação ao item “a” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o translado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”.*

7. *Fixação de tese em relação ao item “b” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN”.*

8. *Recurso extraordinário a que se nega provimento.*

Por maioria de votos (9 X 2, vencidos os ministros Celso de Mello e Marco Aurélio), ganhou a tese de que a Lei Complementar n. 105 é compatível com a Constituição Federal, não havendo quebra de sigilo bancário propriamente dito o acesso, pelo fisco, de informações bancárias obtidas diretamente de instituições financeiras.

Da leitura do inteiro teor desse Acórdão paradigma, nota-se que prevaleceu o argumento de que a obrigatoriedade das instituições financeiras prestarem informações para exercício regular de fiscalização pela administração fazendária não deve ser vista como violação a direito fundamental, mas sim como procedimento apto e legítimo a perquirir a efetiva capacidade contributiva.

O acesso aos dados bancários sem autorização judicial, portanto, pode ser feito pelo fisco para fins de constituição de crédito tributário, devendo tal procedimento ser fundamentado e as informações assim obtidas preservadas.

Tanto é assim que o CTN, disciplinou, em seu artigo 197¹, as formas de acesso da Administração tributária aos bancos de dados de terceiros, dentre eles de informações bancárias.

¹ "Artigo 197 - Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

[...]

II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras."

O artigo 198² do CTN resguarda a inviolabilidade da informação fornecida ao Fisco, proibindo a divulgação, para qualquer fim, por parte da Fazenda Pública ou de seus funcionários, de qualquer informação obtida em razão do ofício, sobre a situação econômica ou financeira dos sujeitos passivos ou de terceiros sobre a natureza e o estado dos seus negócios ou atividades.

Os dados bancários utilizados nesse caso concreto, segundo penso, estão protegidos (o público não tem acesso aos processos dessa natureza), foram acessados com respaldo na referida lei julgada constitucional e houve motivação adequada para utilização desse expediente.

Os argumentos trazidos pelos contribuintes no sentido de que o fisco não teria cumprido os requisitos para proceder com a "quebra de sigilo bancário" e que esta prova seria ilícita não se sustentam em face dos elementos probatórios trazidos aos autos, dos permissivos legais autorizadores dessa prática e da jurisprudência judicial acima indicada e que vincula o presente Julgador.

Nos termos da lei, e de acordo com a jurisprudência dominante, caracterizam-se como omissão de receita os valores creditados em conta bancária, identificados pela fisco de forma individualizada, na hipótese do titular, após intimado, não comprovar com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a sua respectiva origem.

Quanto à nulidade, do ponto de vista do processo administrativo fiscal federal, dispõem os artigos 10º e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72, que:

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

I - a qualificação do autuado;

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

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

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

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

“Artigo 59 - São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

² "Artigo 198 - Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

§ 1º Excetua-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes:

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;

II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa.

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

Não verifico, nesse caso concreto, qualquer nulidade formal ocasionada pela inobservância do disposto no art. 10º acima, bem como não se faz presente nenhuma das nulidades previstas no art. 59.

O Auto de Infração foi emitido com observância de seus requisitos formais e essenciais, como prescreve o artigo 142 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

“Artigo 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

A fiscalização, após instauração de regular procedimento fiscalizatório, identificou depósitos bancários cuja origem não foi comprovada pela contribuinte e daí apurou omissão de receitas com fundamento no artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

Não se vislumbra nenhum prejuízo ao contribuinte, que notoriamente compreendeu a imputação e teve assegurado seu direito de defesa.

E, ao contrário do que quer fazer crer a Recorrente, no demonstrativo de apuração dos valores não recolhidos, integrante do Auto de Infração (fls. 969/974), estão demonstrados os valores calculados e os valores pagos para cada rubrica (IRPJ, CSLL, PIS, Cofins e INSS), tendo sido exigida apenas a diferença não paga, o que afasta a alegação de duplicidade.

Não existe, portanto, qualquer incorreção na motivação e disposição legal infringida, razão pela qual rejeito a preliminar de nulidade e de cerceamento de defesa.

Omissão de receitas

A Recorrente, no ano-calendário de 2007, optou pelo SIMPLES, mas foi selecionada para procedimento fiscal de auditoria em razão da apresentação de movimentação financeira incompatível com a receita declarada.

Segundo disposição legal, as empresas optantes pelo SIMPLES são obrigadas a manter livro-caixa em que será escriturada sua movimentação financeira e bancária, devendo

guardar em boa ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações pertinentes, todos os documentos suporte da escrita.

Uma das causas de exclusão do Simples Nacional é justamente a constatação de falta de escrituração do livro-caixa ou este não permitir a identificação do fluxo financeiro e bancário da empresa.

Aplicam-se à microempresa e à empresa de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional, ademais, todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições incluídos no regime simplificado.

As presunções, como se sabe, são meios de prova previstos no ordenamento jurídico e, desde que previstas em lei, podem ser utilizadas no direito tributário. Tal expediente acaba por exercer papel auxiliador na busca de riqueza (capacidade contributiva) do contribuinte, coibindo práticas e desestimulando condutas que possam implicar abusos ou sonegação.

O efeito prático da presunção consiste em inverter o ônus da prova. A regra geral - a de que cabe ao fisco o ônus de provar o fato constitutivo do seu direito, e ao contribuinte o de provar o fato impeditivo, modificativo ou extintivo daquele direito - é invertida. Assim, cabe ao fisco demonstrar a existência do fato definido pela lei como necessário e suficiente à subsunção da presunção ao caso concreto, transferindo ao contribuinte o ônus de provar que o fato presumido pela lei não ocorreu.

Nessa situação a fiscalização fundamentou o Auto de Infração na presunção legal prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

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

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

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

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

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

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

calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000, 00 (oitenta mil reais)."

Em se tratando de omissão de receitas fundada na presunção relativa veiculada pelo art. 42 da Lei nº 9.430/1996, cumpre ao fisco produzir a prova da existência de depósitos cuja origem o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, e incumbe ao contribuinte a prova de que estes depósitos não têm origem em receita ou, se receita, são não tributáveis ou já foram oferecidas à tributação.

A fiscalização, no uso da presunção legal de omissão de receita em face de depósito bancário, deve: **(i)** identificar os valores creditados; **(ii)** individualizá-los; **(iii)** excluir os créditos oriundos de transferência ou resgate de contas ou aplicações do mesmo titular; e **(iv)** intimar o contribuinte a justificar e comprovar a respectiva origem, assegurando-lhe o contraditório.

Nesse caso concreto, entendo que restou demonstrado que a autoridade fiscal responsável pelo lançamento cumpriu esses requisitos. Houve identificação individualizada dos depósitos bancários credores que poderiam revelar receitas mantidas à margem da escrituração de forma prévia ao lançamento, tendo sido a empresa devidamente intimada re-intimada a apresentar comprovação da origem.

Na fase de contencioso, a empresa teve nova oportunidade de trazer documentação acerca da origem, mas novamente sem sucesso.

Fundada, então, corretamente a pretensão da Fazenda Pública na presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430/96, caberia ao sujeito passivo apresentar as provas que pudessem impedir a sua caracterização, o que nunca ocorreu.

O contribuinte não cumpriu o ônus de afastar a presunção legal que milita em seu desfavor, razão pela qual considero correta a imputação de omissão de receitas.

Multa qualificada

A qualificação da multa (de 75% para 150%), que foi mantida pela decisão recorrida, foi assim motivada no Termo de Constatação Fiscal (fls. 2.276):

6. SONEGAÇÃO - MULTAS QUALIFICADAS

A sistemática omissão de receitas de vendas com cartões de débito e crédito caracteriza, em tese, a prática de sonegação, nos termos do art. 71 da Lei 4.502/64, cujo teor transcreve-se na sequência.

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

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

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

Conforme detalhado anteriormente, o CONTRIBUINTE omitiu em suas declarações as receitas das vendas efetuadas com cartões de crédito e débito, bem como deixou de emitir as correspondentes notas ou cupons fiscais, com o evidente intuito de ocultar das autoridades fazendárias a ocorrência dos correspondentes fatos geradores do IRPJ e demais tributos e contribuições abrangidos pelos regimes diferenciados do SIMPLES FEDERAL e do SIMPLES NACIONAL, visando a redução indevida dos tributos e contribuições, bem como para manter-se indevidamente dentro desses regimes favorecidos.

Cabe, portanto, aplicar multa qualificada sobre os créditos tributários lançados em decorrência da omissão de receitas ora apurada, [...]

Como se nota, houve qualificação da multa pelo fato da Recorrente não ter recolhido tributos sobre receitas omitidas, apuradas em face da constatação de saldo credor de caixa e com base em depósitos sem comprovação de origem, o que caracterizaria, no entender da fiscalização, sonegação fiscal.

Para que se possa cogitar a qualificação da multa (de 75% para 150%), no entanto, imprescindível que a autoridade fiscal identifique e comprove a exata ação ou omissão dolosa não só no seu aspecto objetivo (prática de ato ilícito consistente no não pagamento de tributo), mas principalmente no seu aspecto subjetivo (vontade ou intenção de impedir o conhecimento dos fatos).

Essas situações normalmente são identificadas através de uso de meios inidôneos para acobertar situações passíveis de tributação ou pela prática de medidas que induzam a erro o trabalho da fiscalização. Correspondem aos ditos atos fraudulentos, que levam ao caminho da sonegação ou evasão fiscal, tais como uso de “notas fiscais frias”, “notas fiscais de favor”, contabilidade paralela, conta bancária não declarada (“Caixa 2”), interposição fraudulenta de pessoas (“laranjas” ou “testas de ferro”), falsidade ideológica, declarações adulteradas, documentos falsos etc.

São essas as condutas previstas nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64, dispositivos estes que conferem natureza penal à aludida penalidade qualificada, prescindindo do elemento dolo à sua caracterização.

A CSRF, a propósito, já afastou a multa qualificada justamente em razão da ausência de comprovação dos elementos do dolo. Veja a ementa do julgado referido:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE.

Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos ou não declarados, via de regra, é

aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para aplicação do percentual de 150%, depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência de fraude ou do evidente intuito desta caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não restou cabalmente comprovado o dolo por parte do contribuinte para fins tributário, logo incabível a aplicação da multa qualificada. (Acórdão 9101-01.402. Sessão de 17 de julho de 2012).

Não se pode, portanto, colocar na mesma vala a ocorrência de um ilícito tributário (omissão de receita que gera não pagamento de tributo) com a intenção de impedir ou evitar o conhecimento desta conduta (*dolo*).

Nesse sentido prescrevem as Súmulas do CARF nºs 14 e 25:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

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

Consolidou-se, assim, o entendimento de que a omissão de receita que gera o não pagamento de tributo, por si só, não é causa de multa qualificada.

E foi justamente essa a infração caracterizada na peça de acusação: omissão de receita sem motivação e comprovação de dolo.

Dessa forma, afasto a qualificação da multa, reduzindo-a de 150% para 75%, como determina o artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96:

“Artigo 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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

Responsabilidade solidária

Finalmente, cumpre observar que a justificativa para a qualificação da solidariedade das pessoas físicas Jose Carlos da Piedade Nunes e Marluce Fernandes de Albuquerque Nunes restringiu-se ao fato deles terem figurados como sócios administradores da Recorrente.

Essa foi a motivação do TVF:

7. SONEGAÇÃO - SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

Tendo sido evidenciada a prática de sonegação, nos termos do art. 71 da Lei 4.502/64, cabe responsabilizar pelos créditos tributários ora lançados, de forma solidária e pessoal, os sócios administradores da empresa à época dos fatos geradores, JOSE CARLOS DA PIEDADE NUNES, CPF 183.036.680-72, e MARLUCE FERNANDES DE ALBUQUERQUE NUNES, CPF 209.714.274-53, conforme consta da FICHA CADASTRAL DA JUCESP anexada às folhas 908 a 910 e dos extratos do CNPJ anexados às folhas 904 a 907.

A responsabilidade solidária e pessoal dos sócios administradores é atribuída com base no Inciso I do art. 124 e no Inciso III do art. 135 do CTN, a seguir transcritos, uma vez que os mesmos tinham evidente interesse financeiro no resultado de atos praticados com infração à lei.

[...]

Nesse sentido, os sócios JOSE CARLOS DA PIEDADE NUNES, CPF 183.036.680-72, e MARLUCE FERNANDES DE ALBUQUERQUE NUNES, CPF 209.714.274-53, serão cientificados pessoalmente dos créditos tributários ora lançados, mediante encaminhamento de cópia do presente termo e de termos de sujeição passiva solidária, cujas cópias serão anexadas aos processos 13896.000295/2011-90 e 13896.002288/2010-41.

Pois bem. Segundo o artigo 135 do CTN:

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Os pressupostos previstos no *caput* do artigo 135 - prática de ato com excesso de poder ou infração de lei ou contrato social - não foi objeto de nenhum comentário pela fiscalização na imputação da solidariedade.

Ora, se foi o uso indevido ou abusivo do cargo ou função de sócio a causa da caracterização da responsabilidade solidária, deveria a autoridade ao menos ter apontado e motivado qual ato teria sido este, como foi praticado, qual a finalidade, seus efeitos etc, mas nada disso foi feito.

O TVF deveria, para valer sua tese de incidência do artigo 135, III, ter demonstrado em que medida os sócios representantes agiram em infração a lei, ou em contrariedade aos limites do desempenho de sua função de gestor.

Quer a autoridade fiscal ver prevalecer o Termo de Sujeição Passiva Solidária, mister que ela motive adequadamente o Auto, bem como demonstre a participação direta e consciente daquele que detém poder de representação na realização dos atos alegadamente simulados ou fraudulentos.

A atribuição de responsabilidade tributária não constitui expediente que possa ser utilizado “por atacado” ou “no modo automático”, uma vez que tal instituto exige a comprovação de que os fatos ou atos que geraram o descumprimento de normas tributárias tenham sido praticados com dolo pela pessoa qualificada como responsável.

A mera qualificação de sócio administrador jamais poderia ensejar responsabilidade pessoal ou solidária, ainda mais nesse caso concreto, no qual não consta alegação de simulação ou fraude na peça acusatória.

Nesse contexto, não se pode perder de vista que já foi reconhecido e consolidado pelo STJ, por meio da Súmula 430, que *o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente*.

Esse entendimento foi ratificado em recurso julgado sob o rito do art. 543-C do CPC (*sistemática de recursos repetitivos*), cuja ementa foi assim redigida:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE. [...]

2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EREsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005).[...]”
(Resp 1.101.728/SP, julgado. Dje 23/03/2009).

A jurisprudência firmou-se, então, no sentido de que o não pagamento do tributo pela sociedade não é causa suficiente para que seus representantes se tornem responsáveis pelos débitos fiscais.

Também a mera qualificação de diretor, gerente ou representante da empresa autuada, desacompanhada de motivação e comprovação de prática de conduta abusiva, não é suficiente para ensejar a responsabilidade pessoal.

Não há dúvidas de que os Recorrentes (solidários) exerceram cargos de administração, afinal são sócios assim qualificados, mas isso não significa dizer que eles tenham participado dolosamente de operação para lesar o fisco ou impedir o conhecimento de fatos.

O não pagamento de tributos sobre receitas omitidas constitui ilícito, mas não ato doloso. São condutas que não se confundem.

O dolo existiria se os sócios tivessem empregado meios para impedir o conhecimento da receita, o que nunca foi demonstrado.

Diante dessas considerações, e na linha dos precedentes jurisprudenciais mencionados, afasto a imputação da responsabilidade solidária dos com base no artigo 135 do CTN.

Diferentemente da *responsabilidade tributária* do artigo 135, onde terceiros são chamados a responder pela obrigação tributária, sempre que verificadas as condições postas pela legislação, a *responsabilidade solidária* prevista no artigo 124, I, do CTN - também utilizado como base legal -, não se dirige a terceiros, isto é, pessoas estranhas à relação jurídica que dá ensejo à obrigação tributária, mas sim às pessoas que efetivamente participam do fato que constitui a hipótese de incidência tributária.

As partes coobrigadas devem participar de uma única relação jurídica, da qual em um dos polos apenas figuram as duas partes. Trata-se de um pressuposto normativo que não admite restrições.

Como já se posicionou o STJ:

[...]

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

(STJ - REsp nº 884.845 – SC).

A responsabilidade solidária constitui meio de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que compõem o polo passivo desde a origem da obrigação. Assim, por

exemplo, ocorre com coproprietários de mercadorias que, vendidas, sujeitam-se ao ICMS. Neste caso, existe a solidariedade, pois ambos estão no mesmo polo da relação (são vendedores). Na hipótese, porém, de faltar esta equivalência - caso do usuário final que compra mercadoria com preço abaixo do mercado -, não há que se falar em interesse jurídico e, conseqüentemente, imputar a responsabilidade por interesse comum.

O interesse econômico, reconhecemos, até pode servir de indício para a caracterização de *interesse comum*, mas, isoladamente considerado, não constitui prova suficiente para aplicar a solidariedade. Também a utilização da responsabilidade solidária como espécie de “sanção” a determinada pessoa que teria “contribuído” com dada operação ou estrutura não é cabível do ponto de vista jurídico.

O interesse comum de que trata o artigo 124, inciso I do CTN é sempre jurídico, não devendo ser confundido com “interesse econômico”, “sanção”, “meio de justiça” etc.

Não é suficiente que a pessoa tenha tido participação furtiva como interveniente num negócio jurídico, ou mesmo que seja mandatário, acionista, sócio ou administrador da empresa contribuinte, para que a solidariedade seja validamente estabelecida.

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

Destaca-se, aqui, a noção correlata entre interesse comum e *confusão patrimonial*. Assim, quando restar caracterizada a confusão patrimonial entre os dois ou mais sujeitos, cabível a aplicação da responsabilidade solidária.

A expressão “confusão patrimonial” é inerente a teoria da desconsideração da personalidade jurídica do direito privado. O artigo 50 do Código Civil, por exemplo, assim dispõe:

“em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica”.

Confundir consiste no ato ou efeito de enganar, de iludir, enfim, aparentar ser. Na prática, ocorre a confusão patrimonial quando não é possível uma segregação clara entre as atividades profissionais ou empresárias exercidas por mais de um sujeito. Tal fenômeno costuma se revelar quando os negócios dos sócios se confundem com os da pessoa jurídica; quando há abuso dentro de um mesmo grupo econômico; quando as partes se valem de pessoas interpostas etc.

A existência ou não de confusão patrimonial depende de cada situação fática, mas é possível identificar alguns indícios comuns que podem levar a esta constatação. São eles, sem prejuízos de eventuais outros: 1 - a capacidade dos sócios; 2 - a coincidência de administradores e/ou procuradores; 3 - gestão única do negócio; 4 - semelhança de atividades; 5 - identidade de endereço; 6 - empregados comuns; estrutura operacional dependente; 7 - incapacidade econômica; 8 - benefício financeiro; e 9 - impacto da carga tributária.

Apenas com a reunião de indícios precisos e convergentes, capazes de caracterizar a confusão patrimonial como um todo, é que estaremos no campo do interesse comum, em seu sentido jurídico e, conseqüentemente, da responsabilidade solidária.

Trazendo essas considerações ao presente caso, afasto a sujeição passiva dos sócios administradores (Jose Carlos da Piedade Nunes e Marluce Fernandes de Albuquerque Nunes), uma vez que, não bastasse o vício na motivação, os elementos constantes dos autos não demonstram nenhuma *confusão patrimonial*.

Não há, no trabalho fiscal, prova ou indício de que algum dos sócios administradores tenha auferido qualquer vantagem adicional, tenha abusado de seu poder de comando na estrutura empresarial ou tenha empregado esforços para ocultar fatos.

O simples fato do solidário ser sócio ou administrador não revela *interesse comum*.

É evidente que o sócio pretende auferir lucros e tirar proveitos econômicos de seu investimento. Essa é a razão de empreender e o que move a atividade econômica e a livre iniciativa. Mas daí concluir que qualquer ato de gestão implica interesse comum ou confusão patrimonial, entendendo existir um verdadeiro abismo.

Os sócios são pessoas que não se confundem com a empresa que investem. O Direito assim determina. Admitir o contrário significa violar o "instituto da personalidade jurídica" e permitir a estranha presunção de confusão patrimonial entre sócio e empresa, o que não se sustenta.

Conforme, aliás, restou assentado em precedente do STF³, "*não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor descon sideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada*".

Nesses termos, afasto o enquadramento da responsabilidade por interesse comum.

Conclusão

Pelo exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO aos RECURSOS VOLUNTÁRIOS para: (i) afastar a multa qualificada, reduzindo-a de 150% para 75%; e (ii) afastar a responsabilidade solidária dos Recorrentes Jose Carlos da Piedade Nunes e Marluce Fernandes de Albuquerque Nunes.

É como voto.

³ STF. RE 562.276. Plenário, 03/11/2010.

Processo nº 13896.000295/2011-90
Acórdão n.º **1201-002.372**

S1-C2T1
Fl. 12

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli