



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13896.001763/2010-62
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-005.608 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de junho de 2021
Recorrente FRIGEL INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS ALIMENTICIOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Ano-calendário: 2006

PROVAS.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal não existe previsão da apresentação de prova testemunhal e nem de sustentação oral no julgamento da impugnação, feito em 1ª Instância Administrativa.

A prova documental, por sua vez, deve ser apresentada no momento da impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.

DILIGÊNCIAS E PERÍCIAS.

Indefere-se o pedido de diligência e perícia quando presentes nos autos elementos capazes de formar a convicção do julgador, bem como quando não preenchidos os requisitos legais previstos para sua formulação.

ENDEREÇAMENTO DAS INTIMAÇÕES

É prevista a intimação do sujeito passivo apenas no domicílio tributário, assim considerado o do endereço postal, eletrônico ou de fax, pelo contribuinte fornecido, para fins cadastrais, à Secretaria da Receita Federal.

NULIDADE.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL- MPF.

Inexiste irregularidade no procedimento fiscal, quando observados os requisitos para a emissão e prorrogação do MPF. Ainda que assim não fosse, suposta inobservância de ato regulamentar, que visa ao controle interno, não implica nulidade dos trabalhos praticados sob sua égide, tendentes à apuração e lançamento do crédito tributário, cuja atividade é vinculada à lei e obrigatória, nos termos do art. 142 do CTN. Somente a lei pode modificar a competência originária para o lançamento do crédito tributário.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Inexiste ofensa ao princípio da ampla defesa e do contraditório quando a contribuinte demonstra ter pleno conhecimento dos fatos imputados pela fiscalização, bem como da legislação tributária aplicável, exercendo seu direito de defesa de forma ampla na impugnação.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2006

MEIOS DE FISCALIZAÇÃO.

O Fisco não sofre qualquer restrição de investigação e, assim, quando sua prova não estiver estabelecida na legislação fiscal, pode realizá-la através de todos os meios lícitos admitidos em Direito, inclusive com base em presunção simples, desde que firmada com indícios veementes.

DECLARAÇÃO APRESENTADA PERANTE O FISCO ESTADUAL. GIA. PROVA OBTIDA POR MEIO DE CONVÊNIO ENTRE AS FAZENDAS PÚBLICAS.

É lícita a obtenção de prova por meio de celebração de convênio de cooperação fiscal entre as Fazendas Públicas.

A GIA, a qual configura declaração prestada ao ente tributante estadual pelo próprio sujeito passivo, ao ser obtida da Secretaria de Fazenda mediante convênio firmado entre as Fazendas Públicas, não se trata, propriamente, de uma prova emprestada, pois não foi produzida pelo Fisco Estadual, antes constituindo uma confissão da contribuinte.

A confissão das vendas prestada em GIA caracteriza prova direta das receitas auferidas, mormente quando a fiscalização federal atesta referida informação, por amostragem, com a obtenção de parcela das notas fiscais de saída emitidas, bem como mediante confirmação das vendas pelos clientes da fiscalizada.

SIGILO FISCAL.

Os direitos, as garantias e os princípios constitucionais não consistem em disposições absolutas, admitindo a ocorrência de situações de divergência entre si e, conseqüentemente, sua ponderação em cada caso concreto. Assim ocorre com o sigilo fiscal, dado como garantia individual, e o interesse público consubstanciado na apuração da ocorrência de ilícitos, na medida que aquele não pode ser invocado com vistas a impedir a apuração da verdade, protegendo o investigado e acobertando operações ilícitas.

Não se configura quebra do sigilo fiscal a obtenção de dados por meio de convênio celebrado entre as Fazendas Públicas, diante da previsão legal existente e da observância das normas de preservação do caráter sigiloso da informação.

OMISSÃO DE RECEITA.

Constatada a obtenção de receitas de vendas e a apresentação da DIPJ, DCTF e Dacon com valores de rendimentos zerados e/ou inferiores àqueles efetivamente auferidos, no ano-calendário, configurada está a subtração de rendimentos à tributação.

LUCRO ARBITRADO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVRO E DOCUMENTOS.

A não observância das disposições constantes da legislação tributária, no tocante à boa guarda e conservação da escrituração contábil, bem como dos procedimentos existentes para a formalização de comunicação de extravio e reconstituição da escrita, no prazo razoável concedido pelo Fisco, ensejam o arbitramento.

LUCRO ARBITRADO. BASE DE CÁLCULO. OMISSÃO DE RECEITA. VENDAS CANCELADAS/DEVOLVIDAS.

Na hipótese de omissão de receita, o montante assim apurado caracteriza-se como receita conhecida, sobre a qual deve incidir o percentual de determinação do lucro arbitrado, em detrimento das demais alternativas de apuração do resultado do período, na modalidade prescrita, conforme previsto na legislação de regência.

Para comprovar o cancelamento/devolução de vendas efetuadas não basta a apresentação das notas fiscais de saída e de entrada no estabelecimento da interessada, mormente quando em tais documentos inexistente qualquer registro feito pelos clientes, do fato alegado.

Nessa hipótese, além das citadas notas fiscais, deve a contribuinte demonstrar passagens em postos fiscais ou apresentar conhecimentos de frete; demonstrar os lançamentos no livro fiscal próprio e a inexistência de desconto em bancos ou recebimento de duplicatas referentes a vendas canceladas, bem como demonstrar a existência de registro nos controles de estoque da reintegração dos produtos devolvidos, o que não foi providenciado, no presente caso.

MULTA QUALIFICADA.

Caracteriza intenção de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, das dimensões do fato gerador da obrigação tributária, configurando a hipótese prevista no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, a contradição acerca das condições do extravio dos livros e documentos de guarda e manutenção obrigatória, ocorrido justamente no curso da ação fiscal, por força de desídia reconhecida pela própria fiscalizada; bem como o procedimento meramente protelatório evidenciado na tentativa de recuperação da escrita, porque denotam o objetivo da pessoa jurídica em ocultar à fiscalização federal os documentos comprobatórios das vendas informadas à fiscalização estadual, cujo real montante no ano, significativamente maior que aquele declarado a RFB, somente foi obtido pelo Auditor autuante por força da utilização de recurso disponibilizado mediante a celebração de Convênio entre as Fazendas Públicas, posteriormente corroborado pelas notas fiscais de saída parcialmente obtidas na ação fiscal e pelas informações fornecidas pelos clientes da fiscalizada.

INCONSTITUCIONALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVA. COMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco.

PRÁTICA DE SONEGAÇÃO. SUJEIÇÃO PASSIVA. SÓCIOS ADMINISTRADORES. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA.

São solidariamente responsáveis pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, i) conhecer dos recursos voluntários, exceto quanto às alegações de inconstitucionalidade; ii) rejeitar as preliminares de nulidade; e, iii) no mérito, negar provimento aos recursos voluntários impetrados pelo contribuinte e pelos responsáveis solidários.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Marco Rogerio Borges, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Evandro Correa Dias, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Iagaro Jung Martins, Luciano Bernart, Barbara Santos Guedes (suplente convocado(a)) e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas (SP).

Adota-se, em sua integralidade, o relatório do Acórdão nº **05-32.267 - 2ª Turma da DRJ/CPS**, complementando-o, ao final, com as pertinentes atualizações processuais.

*Trata-se dos **Autos de Infração** relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL e às Contribuições para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins e para Integração Social - Pis, lavrados em 24/08/2010, que formalizaram o crédito tributário contra a contribuinte em epígrafe no valor total de R\$ 4.134.361,69, incluindo **multa de ofício qualificada** (150%) e juros de mora calculados até 30/07/2010, em razão do **arbitramento do lucro** e da constatação de **omissão de receita, no ano-calendário 2006**, conforme discriminado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 673/685:*

“No exercício das funções de AUDITOR FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL lavra-se o presente termo para relatar as irregularidades apuradas no CONTRIBUINTE acima identificado, no curso da fiscalização determinada através do MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL 0812800.2009.00535-0, cujo demonstrativo de emissão, alterações e prorrogações segue anexo ao presente, bem como pode ser acessado através da INTERNET, no endereço www.receita.fazenda.gov.br, mediante a utilização do código de acesso 38002893.

O procedimento fiscal resultou na lavratura do AUTO DE INFRAÇÃO do processo administrativo 13896.001763/2010-62, cuja numeração das folhas será citada no relato da sequência, através do qual procede-se ao lançamento de créditos tributários do IRPJ e das contribuições CSLL, PIS e COFINS.

1. **DESCRIÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL**

O procedimento fiscal foi iniciado através do "TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO - MPF 0812800.2009.00535/01", cuja cópia segue anexada às folhas

03 e 04 do processo 13896.001763/2010-62, cientificado pela via postal em 08/01/2010, conforme aviso de recebimento à folha 05.

O "TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO - MPF 0812800.2009.00535/01", cujo teor transcreve-se na sequência, intimou o CONTRIBUINTE a apresentar os livros contendo sua escrituração contábil e fiscal, os arquivos digitais relativos à escrituração contábil e às notas fiscais de saídas e demonstrativo contendo a relação atualizada de seu ativo permanente.

“TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO - MPF 0812800.2009.00535/01”

...

O procedimento ora iniciado abrange a fiscalização das obrigações tributárias relativas ao IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ do ano calendário 2006, sobre as quais fica o CONTRIBUINTE intimado a apresentar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado a partir da data da ciência do presente termo, os elementos relacionados na sequência.

1.LIVROS DIÁRIO, RAZÃO e LALUR de 2006, ou na falta destes, o LIVRO CAIXA, do qual conste a escrituração de toda a movimentação financeira e bancária, conforme estabelecido no art. 527 do Decreto 3.000/99, todos devidamente assinados pelo representante legal. Fica o CONTRIBUINTE ciente de que a falta de apresentação dos livros e documentos obrigatórios da escrituração comercial e fiscal enseja o arbitramento do lucro, consoante disposições contidas nos artigos 529 e 530 do Decreto 3000/99.

2. LIVROS DE REGISTRO DE ENTRADAS e SAÍDAS de 2006, devidamente assinados pelo representante legal e registrados no órgão competente.

3.LIVROS DE REGISTRO DE APURAÇÃO DO IPI, ICMS e ISS abrangendo os períodos de 2006, devidamente assinados pelo representante legal e registrados no órgão competente.

4.Arquivos magnéticos contendo os dados relativos à totalidade das notas fiscais de saída emitidas em 2006, de acordo com especificações estabelecidas na IN SRF 86/01 e Ato Declaratório Executivo COFIS 15, de 23/10/01, subitens 4.3.1, 4.3.2, 4.3.3, 4.3.4, 4.9.1 e 4.9.5, ou em outros formatos que a empresa já disponha, desde que submetidos à aprovação desta fiscalização. Os arquivos devem ser autenticados na forma descrita no item 08 adiante.

5.Arquivos magnéticos contendo os dados relativos aos lançamentos contábeis de 2006, fornecidos de acordo com especificações estabelecidas na IN SRF 86/01 e Ato Declaratório Executivo COFIS 15, de 23/10/01, subitens 4.1, 4.1.1, 4.9.1 e 4.9.2, ou em outros formatos que a empresa já disponha, desde que submetidos à aprovação desta fiscalização. Os arquivos devem ser autenticados na forma descrita no item 08 adiante.

6.Demonstrativo, assinado pelo representante legal em todas as folhas, relacionando o ativo permanente da empresa, contendo a descrição e o valor da totalidade dos bens e direitos pertencentes ao patrimônio da empresa na data da lavratura do presente termo, contabilizados ou não, acompanhado de cópias autenticadas da documentação do registro nos órgãos competentes, quando for o caso. Por exemplo, no caso de imóveis, apresentar CERTIDÃO do cartório de registro de imóveis, no caso de veículos, apresentar CERTIFICADO DE REGISTRO E LICENCIAMENTO, no caso de participações societárias, registro do contrato social e alterações na junta comercial ou órgão equivalente, etc. Caso a empresa não possua bens e direitos, o CONTRIBUINTE deverá informar esta situação por escrito, através de declaração assinada pelo representante legal.

Observe-se que o CONTRIBUINTE foi devidamente alertado de que a falta de apresentação dos livros e documentos obrigatórios da escrituração comercial e fiscal enseja o arbitramento do lucro, consoante disposições contidas nos artigos 529 e 530 do Decreto 3000/99.

O CONTRIBUINTE não apresentou qualquer manifestação até 01/03/2010, motivo pelo qual esta fiscalização reiterou as solicitações do termo inicial através do "TERMO DE INTIMAÇÃO - MPF 0812800.2009.00535/02", anexado às folhas 06 e 07, cientificado pela via postal em 04/03/2010, conforme aviso de recebimento à folha 09.

Em atendimento o CONTRIBUINTE protocolizou nesta fiscalização em 14/04/2010, carta com data 05/04/2010, anexada à folha 10, acompanhada de documentos que foram anexados às folhas 11 a 22, através da qual, em síntese, requereu dilação de 60 dias no prazo concedido na intimação, mediante justificativa de que teria ocorrido **enorme extravio de documentos, em função de mudança de sua contabilidade terceirizada, tendo anexado cópia de publicação em jornal no dia 23/02/2010, comunicando à praça o extravio dos documentos, anexada à folha 22.**

Tendo em vista o estranho extravio de enorme quantidade de documentos da empresa, formado por toda a documentação contábil e fiscal dos exercícios de 2005 a 2009, esta fiscalização intimou o CONTRIBUINTE a prestar esclarecimentos através do "TERMO DE INTIMAÇÃO - MPF 0812800.2009.00535/03", cujo texto de interesse ao presente relato segue transcrito na sequência.

“TERMO DE INTIMAÇÃO - MPF 0812800.2009.00535/03”

...

Em atendimento ao "TERMO DE INTIMAÇÃO - MPF 0812800.2009.00535/02", cientificado pela via postal em 04/03/2010, o CONTRIBUINTE apresentou carta em 14/04/2010, através da qual informou que todos os documentos contábeis e fiscais solicitados por esta fiscalização foram extraviados durante seu transporte entre a sede da empresa e o escritório contábil terceirizado contratado para controlar os mesmos, tendo apresentado cópia de publicação de jornal na qual o fato foi comunicado.

O texto publicado em 23/02/2010, no jornal identificado como sendo "O DIA SP", informa que, "... em razão de transporte documental entre a sede de seu estabelecimento e o escritório contábil terceirizado no dia 22 de fevereiro de 2010, foram extraviados os documentos relacionados: Livros de Saída; Livros apuração de ICMS e IPI; Livros Diário e, Livros Razão; referentes aos exercícios de 2005 a 2009 e demais documentos contábeis."

O CONTRIBUINTE também informa em sua carta que "...estamos tomando todas as providências para que os documentos momentaneamente extraviados sejam eventualmente localizados, bem como paralelamente a esta busca, estamos providenciando a reorganização e reconfecção dos documentos que não forem encontrados."

No tocante aos fatos relatados na carta fica o CONTRIBUINTE intimado a apresentar, no prazo de 20 (vinte) dias, contado a partir da ciência do presente termo, os seguintes esclarecimentos, ficando o mesmo ciente de que a prestação de informações falsas às autoridades fazendárias constitui crime contra a ordem tributária previsto na Lei 8.137/90, sendo passível de processo penal proposto pelo Ministério Público Federal.

1.O CONTRIBUINTE deverá apresentar maiores esclarecimentos sobre o extravio da totalidade da documentação contábil e fiscal da empresa dos exercícios de 2005 a 2009 durante o transporte da sede da empresa até o

escritório contábil, uma vez que parece estranho o desaparecimento simultâneo de imenso volume de documentos, bem como também parece estranha a utilização da expressão "...documentos momentaneamente extraviados...". Sendo assim, o CONTRIBUINTE deverá apresentar declaração, assinada pelo representante legal, contendo o relato minucioso da ocorrência do extravio, o detalhamento das providências tomadas, o nome e o CPF dos funcionários próprios ou terceirizados que acompanhavam os documentos no momento do extravio ou as que são capazes de testemunhar os fatos, o nome e CPF ou CNPJ das pessoas físicas ou jurídicas responsabilizadas pela perda, o nome e o CPF dos motoristas e a placa dos veículos próprios ou de terceiros utilizados para o transporte dos documentos, caso o transporte tenha sido feito por empresa terceirizada, o CONTRIBUINTE deverá informar a razão social e o CNPJ da empresa contratada, bem como a documentação que prove a realização do transporte e seu pagamento.

2. Apresentar cópia autenticada do boletim de ocorrência policial lavrado para registrar o extravio da documentação ou apresentar declaração, assinada pelo representante legal, justificando a falta.

3. Apresentar a via original do jornal no qual foi feita a publicação do relato da ocorrência, acompanhada de cópia autenticada, uma vez que a cópia apresentada encontra-se emendada e com rasuras, não permitindo comprovar sua autenticidade.

4. Tendo em vista que houve troca de empresa de contabilidade prestadora de serviços, o CONTRIBUINTE deverá apresentar declaração, assinada pelo representante legal, informando os seguintes dados da empresa atual e da anterior: razão social, CNPJ, endereço, telefone e nome e CPF dos contadores ou funcionários responsáveis.

5. Tendo em vista que a publicação do jornal não cita o extravio dos arquivos magnéticos contendo os dados contábeis e fiscais da empresa, apresentar declaração, assinada pelo representante legal, justificando a falta de entrega da documentação digital do período 2006, reiteradamente solicitada por esta fiscalização através do "TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO - MPF 0812800.2009.00535/01" e do "TERMO DE INTIMAÇÃO - MPF 0812800.2009.00535/02".

É oportuno relatar que o "TERMO DE INTIMAÇÃO - MPF 0812800.2009.00535/03" foi postado em 14/05/2010 e teve seu recebimento "RECUSADO" pelo CONTRIBUINTE em 15/05/2010, conforme consta do aviso de recebimento à folha 87, do qual consta que a correspondência foi recusada pelo porteiro de nome JAIME CAMARGO.

Diante da recusa no recebimento, esta fiscalização procedeu à publicação do EDITAL SEFIS DRF BARUERI 36/2010, anexado à folha 89, através do qual procedeu à ciência do citado termo, bem como procedeu a nova tentativa de encaminhamento pela via postal, sendo que desta vez o "TERMO DE INTIMAÇÃO - MPF 0812800.2009.00535/03" foi recepcionado pelo CONTRIBUINTE em 21/05/2010, pelo mesmo porteiro de nome JAIME CAMARGO, conforme atesta o aviso de recebimento à folha 88.

O CONTRIBUINTE protocolou no setor de atendimento ao público desta DRF, no dia 26/05/2010, duas cartas, com datas 18/05/2010 e 24/05/2010, anexadas às folhas 190 e 258, através das quais encaminhou cópias das declarações DACON do primeiro e do segundo semestre de 2006.

Cabe observar que esta fiscalização não solicitou cópias das declarações DACON, uma vez que as mesmas encontram-se disponíveis nos sistemas da RFB, evidenciando tratar-

se de medida de caráter meramente protelatório, visando ludibriar ou confundir as autoridades fiscais.

Por fim, em atendimento ao "TERMO DE INTIMAÇÃO - MPF 0812800.2009.00535/03", o CONTRIBUINTE protocolizou no setor de atendimento ao público desta DRF, em 10/06/2010, carta com data 08/06/2010, anexada às folhas 380 a 383, acompanhada de documentos que foram anexados às folhas 384 a 397, através da qual, em suma, **alterou a versão do suposto extravio, dizendo que o mesmo deu-se dentro da própria empresa e não mais no transporte; recusou-se a apresentar o original do jornal da publicação**, sob argumento de que faz parte do acervo da empresa; afirmou que alguns documentos e declarações já haviam sido entregues a este fisco, bem como solicitou dilação de 180 dias para recuperar a totalidade dos documentos extraviados

Diante do exposto, o CONTRIBUINTE foi novamente intimado a esclarecer os fatos, através do "TERMO DE INTIMAÇÃO - MPF 0812800.2009.00535/04", cujo texto de interesse ao presente relato segue transcrito na sequência.

"TERMO DE INTIMAÇÃO - MPF 0812800.2009.00535/04"

...

Fica o CONTRIBUINTE intimado a apresentar, no prazo de 20 (vinte) dias, contado a partir da ciência do presente termo, os elementos a seguir relacionados, ficando o mesmo ciente de que a prestação de informações falsas às autoridades fazendárias constitui crime contra a ordem tributária previsto na Lei 8.137/90, sendo passível de processo penal proposto pelo Ministério Público Federal.

1.Em atendimento ao "TERMO DE INTIMAÇÃO - MPF 0812800.2009.00535/03", cientificado pela via postal em 21/05/2010, o CONTRIBUINTE apresentou carta em 10/06/2010, através da qual informou em seu "Item 01", que os seus documentos contábeis e fiscais foram extraviados dentro da própria sede da empresa, bem como informou que os mesmos ainda não se encontram totalmente recuperados.

Diante do exposto, solicita-se ao CONTRIBUINTE apresentar declaração, devidamente assinada, esclarecendo as seguintes questões:

- a) detalhar as circunstâncias materiais que conduziram ao estranho descuido e extravio de imenso volume de documentos dentro da sede da própria empresa;
- b) esclarecer porque a versão inicial passada a esta fiscalização, constante da publicação no jornal "O DIA SP", dava conta de que os documentos teriam sido extraviados no transporte entre a sede da empresa e o escritório contábil terceirizado;
- c) considerando que os documentos foram recuperados parcialmente, solicita-se a relação dos documentos recuperados e esclarecer porque não foram repassados a esta fiscalização.

2.No "Item 02" de sua carta o CONTRIBUINTE informa que os documentos já foram parcialmente recuperados e que parte deles já teria sido encaminhada a esta fiscalização. Ocorre que esta informação falta com a verdade, posto que o CONTRIBUINTE não entregou qualquer dos documentos solicitados por esta fiscalização até a data da lavratura do presente termo.

Cabe esclarecer que o CONTRIBUINTE protocolizou carta nesta fiscalização em 18/05/2010, através da qual encaminhou cópia da DICON do 1º semestre de 2006, e carta em 24/05/2010, através da qual encaminhou cópia da DICON do

2º semestre de 2006, no entanto, tais documentos não foram requisitados por esta fiscalização, evidenciando tratar-se de mera manobra para ludibriar ou confundir as autoridades fiscais.

Diante do exposto, solicita-se ao CONTRIBUINTE apresentar declaração, devidamente assinada, esclarecendo quais documentos solicitados por esta fiscalização já foram apresentados.

3. Conforme visto no item anterior, o CONTRIBUINTE protocolizou cartas nesta fiscalização em 18/05/2010 e 24/05/2010, através das quais encaminhou, sem terem sido solicitadas por esta fiscalização, cópias das DAICON do 1º e 2º semestres de 2006, nas quais encontram-se zeradas as bases de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS dos períodos de janeiro a dezembro de 2006, revelando indícios de que a empresa prestou informações falsas à RFB no tocante às referidas contribuições.

Diante do exposto, solicita-se ao CONTRIBUINTE apresentar declaração, devidamente assinada, confirmando ou não as bases de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS informadas nas DAICON de 2006 apresentadas a RFB.

4. No item 07 de sua carta o CONTRIBUINTE informa que foram extraviadas as notas fiscais de saída de 2006, de modo que necessitaria de 180 dias para verificação e obtenção de segundas vias junto aos clientes, dando a entender que as referidas notas fiscais não estão entre os documentos já localizados e tampouco dentre os que ainda poderiam ser localizados.

Diante do exposto, solicita-se ao CONTRIBUINTE apresentar declaração, devidamente assinada, esclarecendo as circunstâncias materiais do descuido que resultou no estranho extravio, dentro da sede da empresa, do expressivo volume formado pelas 6.837 notas fiscais emitidas em 2006.

5. No tocante às notas fiscais de saída emitidas em 2006, solicita-se apresentar os documentos comprobatórios das notas fiscais que tenham sido canceladas no período, minimamente composto pela totalidade das vias originais emitidas e pelos correspondentes registros no LIVRO DE REGISTRO DE SAÍDAS.

6. Reiteram-se ao CONTRIBUINTE as solicitações contidas nos itens 6, 7, 8, 10, 11, 12, 13, 14, 15 e 16 do "TERMO DE INTIMAÇÃO - MPF 0812800.2009.00535/03", ficando o mesmo intimado a apresentá-las no prazo de 20 (vinte) dias.

Cabe ressaltar que os itens 11 a 16 do "TERMO DE INTIMAÇÃO - MPF 0812800.2009.00535/03" estão sendo solicitados ao CONTRIBUINTE desde 08/01/2010, através do "TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO - MPF 0812800.2009.00535/01", ou seja, já decorreram 180 dias desde a solicitação inicial, de modo que esta fiscalização não concederá a dilação do prazo por mais 60 ou 180 dias, conforme pleiteado em sua carta de 10/06/2010.

Em atendimento ao "TERMO DE INTIMAÇÃO - MPF 0812800.2009.00535/04", o CONTRIBUINTE protocolizou carta em 09/08/2010, com data 15/07/2010, anexada às folhas 577 a 580, acompanhada de documentos que foram anexados às folhas 581 a 604, através da qual, em suma, **apresentou a terceira versão para o suposto extravio da documentação, baseada no fato de que a mesma teria sido deixada no limite da empresa com a rua, acondicionada em sacos pretos tipo "lixo", e que ao recontá-los, constatou que diversos sacos haviam sumido, supostamente levados por algum "carrinheiro / catador de papel".**

Observa-se que o CONTRIBUINTE não cumpre os requisitos legais previstos no arts. 264, 265 e 527 do Decreto 3.000/99, relativos à manutenção, em boa guarda e ordem, de todos os livros e documentos relativos à sua escrituração contábil e fiscal.

No tocante à solicitação do item 1.c do "TERMO DE INTIMAÇÃO - MPF 0812800.2009.00535/04", relativa ao fornecimento da relação dos documentos recuperados parcialmente, limitou-se a apresentar 22 cópias de notas fiscais de entrada relativas à compra de insumos para industrialização, elementos que não foram solicitados por esta fiscalização.

Em complemento, o CONTRIBUINTE protocolizou carta em 18/08/2010, com data 10/08/2010, anexada à folha 605, acompanhada de documentos que foram anexados às folhas 606 a 670, através da qual encaminhou cópias de 65 notas fiscais de saída, emitidas no período de 03/01/2006 a 13/03/2006, cujos valores estão em conformidade com as informações prestadas pela empresa à FAZENDA DO ESTADO DE SP, conforme será detalhado na sequência do presente termo.

2. OBTENÇÃO DE INFORMAÇÕES NA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Tendo em vista a falta de apresentação dos documentos contábeis, fiscais e magnéticos da empresa, esta fiscalização procedeu à obtenção de informações através de fontes externas, tendo encaminhado à FAZENDA DO ESTADO DE SP o Ofício SEFIS DRF BRE 18/2010, anexado à folha 26, através do qual solicitou as GIAS SP - GUIAS DE INFORMAÇÃO E APURAÇÃO DO ICMS apresentadas pelo CONTRIBUINTE a esse órgão fazendário.

Em atendimento a FAZENDA DO ESTADO DE SP encaminhou o Ofício DRF-14 - NF - No. 020/2010, anexado à folha 27, através do qual encaminhou os extratos das GIAS que foram anexados às folhas 29 a 64.

Esta fiscalização também encaminhou à FAZENDA DO ESTADO DE SP o Ofício SEFIS DRF BRE 12/2010, anexado à folha 65, através do qual solicitou os arquivos do SINTEGRA SP - SISTEMA INTEGRADO DE INFORMAÇÕES SOBRE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM MERCADORIAS E SERVIÇOS entregue pelo CONTRIBUINTE a esse órgão fazendário.

Em atendimento a FAZENDA DO ESTADO DE SP encaminhou o Ofício DRF-14 - NF - No. 044/2010, anexado à folha 66, através do qual encaminhou os arquivos que se encontram na mídia tipo CD-R anexada à folha 67, contendo os dados das notas fiscais emitidas pelo CONTRIBUINTE em 2006.

Os dados obtidos nas GIAS SP mostraram a existência de expressivas divergências entre os valores das receitas informadas pelo CONTRIBUINTE à FAZENDA DE SP e os valores informados pelo mesmo a RFB nas DAICON 2006 e na DIPJ 2007/2006, cuja cópia segue anexada às folhas 562 a 571, conforme será visto detalhadamente adiante.

As notas fiscais de saídas relacionadas pelo CONTRIBUINTE nos arquivos SINTEGRA SP foram consolidadas por esta fiscalização no documento intitulado "ANEXO I - TERMO DE INTIMAÇÃO - MPF 0812800.2009.00535 / 03", formado por 114 páginas, anexado às folhas 73 a 186, e também mostram a existência de expressivas divergências entre os valores das receitas informadas pelo CONTRIBUINTE à FAZENDA DE SP e os valores informados pelo mesmo a RFB nas DAICON 2006 e na DIPJ 2007/2006.

Diante do exposto, o CONTRIBUINTE foi intimado a prestar esclarecimentos sobre as divergências apuradas, através do "TERMO DE INTIMAÇÃO - MPF

0812800.2009.00535/03", anexado à folha 68 a 71, conforme texto transcrito na sequência.

"TERMO DE INTIMAÇÃO - MPF 0812800.2009.00535/03"

...

Tendo em vista que o CONTRIBUINTE não apresentou quaisquer dos documentos contábeis, fiscais e magnéticos solicitados, esta fiscalização procedeu à obtenção das GIAS SP - GUIAS DE INFORMAÇÃO E APURAÇÃO DO ICMS e dos arquivos do SINTEGRA SP - SISTEMA INTEGRADO DE INFORMAÇÕES SOBRE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM MERCADORIAS E SERVIÇOS, contendo as informações prestadas pelo CONTRIBUINTE à FAZENDA DO ESTADO DE SP, sobre as quais fica o mesmo intimado a apresentar, no prazo de 20 (vinte) dias, os documentos e esclarecimentos relacionados na sequência.

6.A tabela apresentada na sequência mostra a consolidação das receitas declaradas pelo CONTRIBUINTE nas GIAS - SP, para os períodos de apuração 01/2006 a 12/2006, resumidas pelos códigos CFOP 5.101, 6.101, 6.109 e 6.501, por mês e por trimestre, bem como apresenta as receitas informadas pelo mesmo na DIPJ 2007/2006 apresentada a RFB na forma de apuração pelo lucro presumido. Comparando as informações prestadas à FAZENDA SP e a RFB observa-se que o CONTRIBUINTE omitiu receitas brutas na DIPJ 2007/2006 para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, nos montantes indicados nas duas últimas colunas da tabela. Diante do exposto, o CONTRIBUINTE deverá apresentar declaração, assinada pelo representante legal, esclarecendo as omissões de receita apuradas.

RECEITAS DECLARADAS NAS GIAS ENTREGUES À FAZENDA ESTADUAL DE SP						RECEITAS NA DIPJ 2007/2006		OMISSÃO DE RECEITAS NA DIPJ	
Mês	CFOP	Descrição CFOP	Valor Itens R\$ (Trib+Iscen+Oustr)	SOMA NO MÊS	SOMA POR TRIMESTRE	RECEITA TRIM BRUTA P/ CÁLCULO IRPJ	RECEITA TRIM BRUTA P/ CÁLCULO CSLL	RECEITA TRIM BRUTA P/ CÁLCULO IRPJ	RECEITA TRIM BRUTA P/ CÁLCULO CSLL
01/2006	5101	Venda de prod, do estab.	647.437,90	1.060.294,70	3.375.285,60	ZERO	1.060.294,70	3.375.285,60	2.314.990,90
	6101	Venda de prod, do estab.	412.856,80						
02/2006	5101	Venda de prod, do estab.	674.490,50	905.551,90					
	6101	Venda de prod, do estab.	231.061,40						
03/2006	5101	Venda de prod, do estab.	1.270.540,50	1.409.439,00					
	6101	Venda de prod, do estab.	138.898,50						
04/2006	5101	Venda de prod, do estab.	775.392,50	979.125,50	4.238.460,10	ZERO	ZERO	4.238.460,10	4.238.460,10
	6101	Venda de prod, do estab.	203.733,00						
05/2006	5101	Venda de prod, do estab.	1.606.582,70	1.811.559,20					
	6101	Venda de prod, do estab.	204.976,50						
06/2006	5101	Venda de prod, do estab.	1.253.433,40	1.447.775,40					
	6101	Venda de prod, do estab.	194.342,00						
07/2006	5101	Venda de prod, do estab.	1.756.015,60	1.997.860,60	5.898.826,70	ZERO	2.986.028,64	5.898.826,70	2.912.798,06
	6101	Venda de prod, do estab.	241.845,00						
08/2006	5101	Venda de prod, do estab.	1.472.591,50	2.057.297,60					
	6101	Venda de prod, do estab.	584.706,10						
09/2006	5101	Venda de prod, do estab.	1.621.361,50	1.843.668,50					
	6101	Venda de prod, do estab.	222.307,00						
10/2006	5101	Venda de prod, do estab.	1.866.765,43	2.352.369,43	6.745.701,84	5.735.415,55	5.735.415,55	1.010.286,29	1.010.286,29
	6101	Venda de prod, do estab.	232.837,20						
	6501	Rem. prod, estab. p export.	252.766,80						
11/2006	5101	Venda de prod, do estab.	1.783.064,00	2.392.244,40					
	6101	Venda de prod, do estab.	355.751,20						
	6501	Rem. prod, estab. p export.	253.429,20						
12/2006	5101	Venda de prod, do estab.	1.730.996,28	2.001.088,01					
	6101	Venda de prod, do estab.	242.283,80						
	6109	Venda para ZFM	27.807,93						
		TOTAIS	20.258.274,24	20.258.274,24	20.258.274,24	5.735.415,55	9.781.738,89	14.522.858,69	10.476.535,35

7. Segue em anexo ao presente termo o documento intitulado "ANEXO I - TERMO DE INTIMAÇÃO - MPF 0812800.2009.00535 / 03", formado por 114 páginas, contendo a relação das 6.837 notas fiscais de vendas informadas pelo CONTRIBUINTE no arquivo SINTEGRA SP, totalizando receitas de R\$ 20.276.154,24 em 2006, cujo montante é compatível com as informações prestadas nas GIAS - SP, que totalizam receitas de R\$20.258.274,24, apresentando diferença insignificante. Diante do exposto, solicita-se ao CONTRIBUINTE apresentar declaração, assinada pelo representante legal, manifestando-se sobre a veracidade das informações contidas no documento ora anexado, sendo oportuno reiterar que prestação de informações falsas às autoridades fazendárias constitui crime contra a ordem tributária previsto na Lei 8.137/90, sendo passível de processo penal proposto pelo Ministério Público Federal.

8. Em complemento ao item anterior, solicita-se ao CONTRIBUINTE o fornecimento de cópias das notas fiscais relacionadas no "ANEXO I - TERMO DE INTIMAÇÃO - MPF 0812800.2009.00535 / 03" ou declaração, assinada pelo representante legal, apresentando justificativa para a falta.

9. Demonstrativo, assinado pelo representante legal, contendo a relação dos produtos fabricados e/ou comercializados pela empresa no ano de 2006, indicando, a descrição ou nome comercial do produto/mercadoria, a codificação adotada na empresa, a classificação fiscal e a alíquota de IPI aplicável.

10. As informações obtidas nas GIAS - SP e nos arquivos SINTEGRA - SP mostram que o CONTRIBUINTE auferiu expressivas receitas nos períodos de 01/2006 a 12/2006, no entanto, não efetuou quaisquer recolhimentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, bem como deixou de declarar os correspondentes débitos em DCTF. Observe-se que o CONTRIBUINTE não recolheu e não declarou em DCTF até mesmo os débitos de IRPJ e CSLL calculados com omissões de receitas em sua DIPJ 2007/2006, conforme visto no item 6 do presente termo. Diante do exposto, solicita-se ao CONTRIBUINTE apresentar declaração, assinada pelo representante legal, manifestando-se sobre a falta de recolhimentos e declaração em DCTF dos débitos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, relativos aos períodos de apuração de 2006.

Por fim, reiteram-se ao CONTRIBUINTE as solicitações contidas no "TERMO DE INTIMAÇÃO - MPF 0812800.2009.00535/02", não atendidas até a presente data, cujo teor transcreve-se na sequência, ficando o mesmo intimado a apresentá-las no prazo de 20 (vinte) dias, contado a partir da ciência do presente termo.

11. LIVROS DIÁRIO, RAZÃO e LALUR de 2006, ou na falta destes, o LIVRO CAIXA, do qual conste a escrituração de toda a movimentação financeira e bancária, conforme estabelecido no art. 527 do Decreto 3.000/99, todos devidamente assinados pelo representante legal. Fica o CONTRIBUINTE ciente de que a falta de apresentação dos livros e documentos obrigatórios da escrituração comercial e fiscal enseja o arbitramento do lucro, consoante disposições contidas nos artigos 529 e 530 do Decreto 3000/99.

12. LIVROS DE REGISTRO DE ENTRADAS e SAÍDAS de 2006, devidamente assinados pelo representante legal e registrados no órgão competente.

13. LIVROS DE REGISTRO DE APURAÇÃO DO IPI, ICMS e ISS abrangendo os períodos de 2006, devidamente assinados pelo representante legal e registrados no órgão competente.

14. Arquivos magnéticos contendo os dados relativos à totalidade das notas fiscais de saída emitidas em 2006, de acordo com especificações estabelecidas na IN SRF 86/01 e Ato Declaratório Executivo COFIS 15, de 23/10/01, subitens 4.3.1, 4.3.2, 4.3.3, 4.3.4, 4.9.1 e 4.9.5, ou em outros formatos que a empresa já disponha, desde que submetidos à aprovação desta fiscalização. Os arquivos devem ser autenticados na forma descrita no item 18 adiante.

15. Arquivos magnéticos contendo os dados relativos aos lançamentos contábeis de 2006, fornecidos de acordo com especificações estabelecidas na IN SRF 86/01 e Ato Declaratório Executivo COFIS 15, de 23/10/01, subitens 4.1, 4.1.1, 4.9.1 e 4.9.2, ou em outros formatos que a empresa já disponha, desde que submetidos à aprovação desta fiscalização. Os arquivos devem ser autenticados na forma descrita no item 18 adiante.

16. Demonstrativo, assinado pelo representante legal em todas as folhas, relacionando o ativo permanente da empresa, contendo a descrição e o valor da totalidade dos bens e direitos pertencentes ao patrimônio da empresa na data da lavratura do presente termo, contabilizados ou não, acompanhado de cópias autenticadas da documentação do registro nos órgãos competentes, quando for o caso. Por exemplo, no caso de imóveis, apresentar CERTIDÃO do cartório de registro de imóveis, no caso de veículos, apresentar CERTIFICADO DE REGISTRO E LICENCIAMENTO, no caso de participações societárias, registro do contrato social e alterações na junta comercial ou órgão equivalente, etc.. Caso a empresa não possua bens e direitos, o CONTRIBUINTE deverá informar esta situação por escrito, através de declaração assinada pelo representante legal.

No tocante às divergências apuradas, o CONTRIBUINTE informou, em sua carta protocolizada em 10/06/2010, anexada às folhas 380 a 383, que considera prematura a afirmação de que omitiu informações ao fisco, sob argumentação de que estaria empreendendo esforços para recuperar os documentos solicitados no procedimento fiscal.

No tocante à relação de notas fiscais extraídas do arquivo SINTEGRA, constantes do "ANEXO I - TERMO DE INTIMAÇÃO - MPF 0812800.2009.00535 / 03", limitou-se a informar que devido ao extravio das notas fiscais estava procedendo a buscas junto aos clientes, motivo pelo qual requereu prazo adicional de 180 dias.

No tocante aos itens 11 a 16 do "TERMO DE INTIMAÇÃO - MPF 0812800.2009.00535/03", limitou-se a informar que não possuía em seus arquivos todos os documentos solicitados, mas que reiterava seu esforço de estar buscando todas essas informações fiscais e contábeis.

Conforme visto anteriormente, o CONTRIBUINTE protocolizou carta em 18/08/2010, com data 10/08/2010, anexada à folha 605, acompanhada de documentos que foram anexados às folhas 606 a 670, através da qual limitou-se a encaminhar cópias de 65 notas fiscais de saída, emitidas no período de 03/01/2006 a 13/03/2006, cujos valores coincidem com as informações prestadas pela empresa à FAZENDA DO ESTADO DE SP.

3. OBTENÇÃO DE INFORMAÇÕES NOS CLIENTES

Tendo em vista a falta de apresentação dos documentos contábeis, fiscais e magnéticos da empresa, **esta fiscalização prosseguiu com a obtenção de informações através de fontes externas, tendo efetuado diligências nos principais clientes da empresa**, com o propósito de confirmar a existência das transações e das notas fiscais emitidas pelo CONTRIBUINTE, de modo a conferir robustez ao lançamento de tributos com base nas receitas informadas pelo nas GIAs e no arquivo SINTEGRA entregues à FAZENDA DE SP, no sentido de afastar eventual posterior defesa baseada na negativa de existência das transações ou da emissão das notas fiscais.

Esta fiscalização selecionou os clientes "FRIGORÍFICO MARBA LTDA", CNPJ 61.270.393/0001-48, e "Y YAMADA SA COMERCIO E INDUSTRIA", CNPJ 04.895.751/0001-74, para os quais o CONTRIBUINTE informou ter emitido notas fiscais que totalizam R\$12.158.909,20, constituindo uma amostragem que equivale a 60% da receita informada à FAZENDA DE SP.

3.1 DILIGÊNCIA NO CLIENTE "Y YAMADA SA COMERCIO E INDUSTRIA"

Esta fiscalização efetuou diligência no cliente "Y YAMADA SA COMERCIO E INDUSTRIA", CNPJ 04.895.751/0001-74, mediante autorização do MPF 0812800.2010.00137-1, anexado à folha 409, tendo encaminhado ao mesmo o "TERMO DE INTIMAÇÃO - MPF 2010.00137-1/01", anexado às folhas 410 e 411, através do qual foram solicitados os seguintes elementos: 1) Extrato do LIVRO RAZÃO contendo os lançamentos relativos às compras efetuadas através das notas fiscais relacionadas no "ANEXO I", anexado à folha 412, extraídas da relação informada pelo CONTRIBUINTE no arquivo SINTEGRA; 2) Cópias das notas fiscais do "ANEXO I" que não tenham sido localizadas na escrituração e 3) Cópias das notas fiscais do "ANEXO I".

Em atendimento, a empresa Y YAMADA apresentou a carta e os documentos anexados às folhas 413 a 474, através dos quais confirma as compras realizadas através das notas fiscais relacionadas na sequência, cuja cópia segue anexada às folhas 438 a 461, cujas numerações, datas e valores são coincidentes com as informações do arquivo SINTEGRA, de modo que resta comprovada a consistência das informações prestadas pelo CONTRIBUINTE à FAZENDA de SP.

REF.	NUM.NF	EMIÇÃO
1	9722	18/01/2006
2	10000	02/02/2006
3	10637	03/03/2006
4	10798	13/03/2006
5	10799	13/03/2006
7	11557	26/04/2006
8	11560	26/04/2006
9	11718	04/05/2006
10	12352	30/05/2006
12	12884	22/06/2006
13	12885	22/06/2006
15	13090	01/07/2006
16	13426	13/07/2006

18	14129	14/08/200
		6
22	14490	28/08/200
		6
23	16123	31/10/200
		6
25	16473	14/11/200
		6
26	16474	14/11/200
		6
27	16475	14/11/200
		6
28	16515	16/11/200
		6
30	17433	22/12/200
		6

Por outro lado, a empresa Y YAMADA afirmou não ter localizado os documentos fiscais e a escrituração das compras realizadas através das notas fiscais relacionadas na sequência, motivo pelo qual deixou de confirmar as respectivas transações.

REF.	NUM. NF	EMISSÃ O
6	11192	03104/200
		6
11	12353	31/05/200
		6
14	12930	01/07/200
		6
17	13566	19/07/200
		6
19	14391	23/08/200
		6
20	14392	23/08/200
		6
21	14399	23/08/200
		6
24	16472	14/11/200
		6
29	17420	21/12/200
		6

No entanto, verifica-se que a informação prestada pela empresa Y YAMADA não é precisa, uma vez que a própria documentação encaminhada pela mesma contém cópias das notas fiscais 14391, 14399 e 16472, anexadas às folhas 452, 453 e 456, todas contendo o carimbo de ingresso na portaria da empresa e com numerações, datas e valores coincidentes com as informações do arquivo SINTEGRA.

Seguem em anexo ao presente termo as cópias das folhas 408 a 461, a fim de cientificar o CONTRIBUINTE dos documentos relativos à diligência no cliente "Y YAMADA SA COMERCIO E INDUSTRIA".

3.2 DILIGÊNCIA NO CLIENTE "FRIGORÍFICO MARBA LTDA"

Esta fiscalização efetuou diligência no cliente "FRIGORÍFICO MARBA LTDA", CNPJ 61.270.393/0001-48, mediante autorização do MPF 0812800.2010.00138-0, anexado à folha 475, tendo encaminhado ao mesmo o "TERMO DE INTIMAÇÃO - MPF 2010.00138-0/01", anexado às folhas 476 a 427, através do qual foram solicitados os seguintes elementos: 1) Extrato do LIVRO RAZÃO contendo os lançamentos relativos às compras efetuadas através das notas fiscais relacionadas no "ANEXO I", anexado à folha 478 a 491, extraídas da relação informada pelo CONTRIBUINTE no arquivo SINTEGRA; 2) Relação das notas fiscais do "ANEXO I" que não tenham sido localizadas na escrituração e 3) Cópias das notas fiscais do "ANEXO I", relativas aos períodos de 01/2006 e 12/2006.

Em atendimento, a empresa FRIGORÍFICO MARBA apresentou a carta e os documentos anexados às folhas 492 a 560, através dos quais confirmou as compras realizadas através das notas fiscais relacionadas na tabela anexada à folha 498, cujas cópias segues anexadas às folhas 499 a 558, cujas numerações, datas e valores são coincidentes com as informações do arquivo SINTEGRA, de modo que novamente resta comprovada a consistência das informações prestadas pelo CONTRIBUINTE à FAZENDA de SP.

Por outro lado, a empresa FRIGORÍFICO MARBA afirmou não ter escriturado algumas das notas fiscais relativas a dezembro de 2006, relacionadas na tabela anexada às folhas 559 e 560, no entanto, optou por não esclarecer se as correspondentes transações ocorreram ou não.

Seguem em anexo ao presente termo as cópias das folhas 475 a 560, a fim de cientificar o CONTRIBUINTE dos documentos relativos à diligência no cliente "FRIGORÍFICO MARBA LTDA".

4. ARBITRAMENTO DO LUCRO - RECEITAS DE VENDAS

O CONTRIBUINTE foi reiteradamente intimado a apresentar a escrituração e os documentos fiscais relativos aos fatos geradores do ano calendário 2006, tendo sido devidamente alertado de que a falta ensejava o arbitramento do lucro consoante disposições contidas nos artigos 529 e 530 do Decreto 3.000/99.

No entanto, decorridos cerca de 180 dias do termo inicial, limitou-se a requerer prazo adicional de mais 180 dias para recuperar a sua documentação contábil e fiscal, estranhamente extraviada dentro do próprio estabelecimento da empresa, em circunstâncias materiais não esclarecidas devidamente pelo CONTRIBUINTE.

Diante do exposto, cabe proceder ao arbitramento do lucro do CONTRIBUINTE com base nos elementos disponíveis, bem como à tributação do IRPJ e seus reflexos na CSLL, PIS e COFINS, com base no disposto nos arts. 279, 284, 285, 288, 518, 519, 529, 530 e 532 do Decreto 3.000/99.

Diante das informações disponíveis, esta fiscalização procederá à tributação do IRPJ e seus reflexos na CSLL, PIS e COFINS, com base nas receitas de vendas informadas pelo próprio CONTRIBUINTE nas GIAS entregues à FAZENDA DO ESTADO DE SP, conforme valores relacionados na tabela da sequência.

RECEITAS DECLARADAS NAS GÍAS ENTREGUES À FAZENDA ESTADUAL DE SP					
Mês	CFOP	Descrição CFOP	Valor Itens R\$ (Trib+lscn+Outr)	SOMA NO MÊS	SOMA POR TRIMESTRE
01/2006	5101	Venda de prod, do estab.	647.437,90	1.060.294,70	3.375.285,60
	6101	Venda de prod, do estab.	412.856,80		
02/2006	5101	Venda de prod, do estab.	674.490,50	905.551,90	
	6101	Venda de prod, do estab.	231.061,40		
03/2006	5101	Venda de prod, do estab.	1.270.540,50	1.409.439,00	
	6101	Venda de prod, do estab.	138.898,50		
04/2006	5101	Venda de prod, do estab.	775.392,50	979.125,50	4.238.460,10
	6101	Venda de prod, do estab.	203.733,00		
05/2006	5101	Venda de prod, do estab.	1.606.582,70	1.811.559,20	
	6101	Venda de prod, do estab.	204.976,50		
06/2006	5101	Venda de prod, do estab.	1.253.433,40	1.447.775,40	
	6101	Venda de prod, do estab.	194.342,00		
07/2006	5101	Venda de prod, do estab.	1.756.015,60	1.997.860,60	5.898.826,70
	6101	Venda de prod, do estab.	241.845,00		
08/2006	5101	Venda de prod, do estab.	1.472.591,50	2.057.297,60	
	6101	Venda de prod, do estab.	584.706,10		
09/2006	5101	Venda de prod, do estab.	1.621.361,50	1.843.668,50	
	6101	Venda de prod, do estab.	222.307,00		
10/2006	5101	Venda de prod, do estab.	1.866.765,43	2.352.369,43	6.745.701,84
	6101	Venda de prod, do estab.	232.837,20		
	6501	Rem. prod, estab. p export.	252.766,80		
11/2006	5101	Venda de prod, do estab.	1.783.064,00	2.392.244,40	
	6101	Venda de prod, do estab.	355.751,20		
	6501	Rem. prod, estab. p export.	253.429,20		
12/2006	5101	Venda de prod, do estab.	1.730.996,28	2.001.088,01	
	6101	Venda de prod, do estab.	242.283,80		
	6109	Venda para ZFM	27.807,93		
		TOTAIS	20.258.274,24	20.258.274,24	20.258.274,24

Ressalte-se que a tributação baseada nas informações obtidas junto à FAZENDA DO ESTADO DE SP constitui prova robusta das receitas auferidas pela empresa, posto que tal informação é corroborada pela relação de notas fiscais informadas no arquivo SINTEGRA - SP, pela amostragem obtida com as cópias das 65 notas fiscais de saída fornecidas pelo CONTRIBUINTE, bem como pela confirmação, por amostragem, das transações junto aos clientes "FRIGORÍFICO MARBA" e "Y YAMADA".

Cabe observar que o CONTRIBUINTE foi devidamente intimado, através do item 5 do "TERMO DE INTIMAÇÃO - MPF 0812800.2009.00535/04", a apresentar os documentos comprobatórios das notas fiscais que tenham sido eventualmente canceladas no período, minimamente composto pela totalidade das vias originais emitidas e pelos correspondentes registros no LIVRO DE REGISTRO DE SAÍDAS, no entanto, nada foi apresentado até a data da lavratura do presente termo.

Conforme relatado no item 6 do "TERMO DE INTIMAÇÃO - MPF 0812800.2009.00535/03", o CONTRIBUINTE omitiu receitas brutas em sua DIPJ 2007/2006, nos montantes mostrados na tabela do citado termo e transcrita no item 2 do presente termo.

Observe-se que o CONTRIBUINTE informou receitas nulas nos 1º., 2º. e 3º. trimestres de 2006 nas fichas de apuração do IRPJ, e no 2º. trimestre de 2006 nas fichas de apuração da CSLL, no entanto, conforme visto anteriormente, esta fiscalização constatou a existência de expressivas receitas de vendas em todos os trimestres do período fiscalizado.

Conforme relatado no item 10 do "TERMO DE INTIMAÇÃO - MPF 0812800.2009.00535/03", o CONTRIBUINTE apresentou DCTFs informando a inexistência de débitos em 2006, conforme extratos anexados às folhas 572 a 575, bem como não efetuou quaisquer recolhimentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS relativamente aos fatos geradores de 2006.

Conforme relatado no item 03 do "TERMO DE INTIMAÇÃO - MPF 0812800.2009.00535/04", o CONTRIBUINTE apresentou declarações DACON 2006 informando receitas nulas na apuração dos débitos de PIS e COFINS dos períodos 01 a 12 de 2006, no entanto, conforme visto anteriormente, esta fiscalização constatou a existência de expressivas receitas de vendas em todos os meses do período fiscalizado.

Diante do exposto, restou evidenciada a prática de sonegação, consistente na reiterada ocultação das receitas de vendas auferidas em 2006, 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;

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

Cabe, portanto, aplicar multa qualificada sobre os créditos tributários ora lançados, conforme previsão do §1º. do art. 44 da Lei 9.430/96, cujo teor atualizado segue transcrito na sequência, contendo grifos ora inseridos.

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

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

...

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

Por fim, procede-se ao lançamento do IRPJ e seus reflexos na CSLL/PIS/COFINS dentro do processo 13896.001763/2010-62, encaminhado ao CONTRIBUINTE anexado ao presente termo, acompanhado de todos os anexos citados no presente termo.

5. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

Tendo sido evidenciada a prática de sonegação, nos termos do art. 71 da Lei 4.502/64, cabe responsabilizar pessoalmente pelos créditos tributários ora lançados os sócios responsáveis pela administração da empresa à época dos fatos geradores, ALLI FAYRDIN, CPF 228.399.178-15, e SONIA MARIA FAYRDIN, CPF 012.003.078-01, conforme consta da FICHA CADASTRAL DA JUCESP anexada às folhas 398 a 404, na forma do **Inciso I do art. 124 e Inciso I do art. 135 do CTN**, a seguir transcritos, contendo grifos ora inseridos.

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.

...

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

...

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.

Nesse sentido, os sócios ALLI FAYRDIN, CPF 228.399.178-15, e SONIA MARIA FAYRDIN, CPF 012.003.078-01, 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 ao processo 13896.001763/2010-62.

6. ENCERRAMENTO DA AÇÃO FISCAL

Por fim, encerra-se nesta data a fiscalização determinada através do MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL 0812800.2009.00535-0, através da qual foi verificado, por amostragem, o cumprimento das obrigações tributárias relativas ao IRPJ do ano calendário 2006, resguardando-se, no entanto, o direito da FAZENDA NACIONAL de rever ou complementar os lançamentos ora efetuados, no caso do surgimento de novos fatos ou elementos.

O CONTRIBUINTE não forneceu livros e documentos a esta fiscalização no curso da ação fiscal, de modo que não há quaisquer documentos a serem devolvidos por ocasião do presente encerramento.

Fica o CONTRIBUINTE cientificado de que deverá manter em boa guarda e ordem todos os documentos e livros referentes aos fatos geradores abordados na fiscalização ora encerrada, com vistas a dirimir eventuais dúvidas que possam surgir sobre os lançamentos ora efetuados.

E para constar e surtir seus efeitos legais, lavra-se o presente termo em três vias de igual teor, assinadas pelo AUDITOR FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, sendo uma das vias encaminhada ao CONTRIBUINTE pela via postal com aviso de recebimento.”

A contribuinte e os sujeitos passivos solidários foram cientificados dos autos de infração, mediante intimações por via postal, todas recebidas na data de 26/08/2010, conforme AR de fls. 718, 720 e 722.

Inconformada, a contribuinte apresentou, por intermédio de seu representante legal, em 23/09/2010, impugnação de fls. 724/773, acompanhada de documentos de fls. 774/1145.

Ao fazer um breve resumo dos fatos, relata ter sofrido dificuldades operacionais com o escritório de contabilidade contratado, razão pela qual decidiu a substituição dos serviços. E que tão logo foram disponibilizados os documentos, o que teria se dado na segunda quinzena de fevereiro de 2010, providenciou a sua retirada do escritório contábil. Afirma que referida documentação foi levada à sede da empresa e provisoriamente depositada no pátio “com a finalidade de esperar pela conveniência de encaminhá-los ao departamento encarregado de relacionar tais documentos para futuro encaminhamento a uma nova empresa contábil”.

Passo seguinte, alega ter tomado ciência do início dos trabalhos de auditoria em março de 2010, com o recebimento do MPF 0812800.2009.00535/02. E que, em escassos 120 (cento e vinte) dias de fiscalização, teria conseguido recuperar parte dos documentos, tendo providenciado o imediato encaminhamento ao Fisco, conforme anexo.

Diz que a recuperação dos documentos não constitui apenas interesse do Fisco, mas também da empresa, em razão de sua história, de seus contatos, fornecedores, clientes e pagamentos. E que, para sua surpresa, a fiscalização não teria concedido prazo suficiente para a recuperação dos documentos; além disso, teria arbitrado a receita, constituindo o correspondente crédito tributário (IRPJ, CSLL, Pis e Cofins).

Alega nunca ter oferecido qualquer negativa em atender as solicitações do Auditor Fiscal, relacionando as diversas intimações com as correspondentes explicações, conforme transcrito, a seguir:

“MPF 535/01 – Não foi recebido pelos Impugnantes

MPF 535/02 – Solicitou apresentação de documentos

Atendimento: Atendimento integral dentro das possibilidades, devido a força maior caso fortuito ocorrido. A empresa informou o extravio de documentos, anexou contrato social e cópia do comunicado a imprensa.

Conclusão: Não houve qualquer culpa ou dolo na impossibilidade de atendimento integral ao MPF, a existência de força maior, que impediu o total cumprimento.

MPF 535/03 – Solicitou esclarecimentos quanto ao extravio

Atendimento: Esclareceu a forma como ocorreu o extravio de documentos, demonstrou que o agente do fisco, ao emitir o MPF 535/03 não o fez de forma imparcial, pois fez ilações referentes ao infortúnio ocorrido na empresa de forma a entender-se que existiam contradições nas informações prestadas. Anexou notas fiscais recuperadas até a data. Posteriormente, antes de receber MPF 535/04, novamente protocolou documentos recuperados junto ao fisco.

Conclusão 1: A empresa apresentou todos os esclarecimentos possíveis, assinando os Impugnantes o documento, **mostrando boa vontade inclusive em cumprir solicitação efetuada desprovida de amparo legal** (solicitou declaração assinada pelos mesmos). Demonstrou ainda que o pedido de prazo para entrega de documentos estava surtindo efeitos, anexando documentos recuperados em mais de uma oportunidade diferente.

Conclusão 2: O Auditor Fiscal encontrava-se desprovido da imparcialidade, e afirmou no termo de verificação fiscal: ... “alterou a versão do suposto extravio, dizendo que o mesmo deu-se dentro da própria empresa e não mais no transporte; recusou-se a apresentar o original do jornal da publicação, sob o argumento de que faz parte do acervo da empresa.... Restou evidente as interpretações extensivas e imparciais do fisco, já que:

- a) **em nenhum momento alterou** a versão dos fatos, pois só existe uma versão;
- b) **em nenhum momento recusou-se** a apresentar original do jornal da publicação;

e pior...

fez tais afirmações, mesmo após ter sido esclarecido do equívoco de sua interpretação no documento protocolado em resposta ao MPF 585/03!!!

MPF 535/04 – Novamente solicitou esclarecimentos quanto ao ocorrido (explicação dada anteriormente); relação de documentos recuperados não apresentados à fiscalização; declaração informando quais documentos já foram apresentados à fiscalização e declaração confirmando ou não valores declarados na Dacon; bem como livros fiscais obrigatórios.

Atendimento: Novamente a empresa atendeu ao chamado do fisco, explicando o ocorrido, informando ter entregue tudo o que fora recuperado até a data, solicitando ainda prazo para continuar a recuperação documental.

Conclusão: É fato a imparcialidade do Auditor Fiscal, não existiu, posto que tenta afirmar nova mudança de versão, além de solicitar documentos que sabia estarem sendo objeto de recuperação por parte da empresa.” (negritos e grifos do original)

No mérito, busca os princípios constitucionais da Administração Pública, previsto no art. 37 da CF/88, cujo rol julga ser meramente exemplificativo.

Dentre tais princípios, aponta o da legalidade, dizendo que todo ato da Administração só terá validade se respaldado na lei. Cita jurisprudência, inclusive no sentido de a lei admitir o arbitramento, na hipótese do extravio dos documentos.

Acusa que, no presente caso, o ato foi eivado de vício, dada a inobservância de formalidade legal, para fins de arbitramento. Admite que, mesmo com a excludente de culpabilidade, a falta de apresentação dos livros e documentos enseja o arbitramento do lucro, nos termos do art. 530, III, do Decreto nº 3.000/99, conforme jurisprudência transcrita. Porém, ressalta que a lei prevê a determinação da base de cálculo de maneira distinta, conforme a receita seja conhecida ou desconhecida.

Contrapõe-se à base de cálculo utilizada pela fiscalização, a qual toma como receita conhecida aquela apreendida dos documentos fornecidos pelo Fisco Estadual, mais particularmente, das GIA, dizendo constituir prova ilícita. Em suas palavras:

“24. Ao invés de seguir a legislação, aplicando ao Impugnante as regras concernentes ao arbitramento de tributos quando não conhecida da receita, o fisco preferiu arbitrar sua tributação fundamentando a um suposto conhecimento de receita através da chamada prova emprestada, obtido através de informações concedidas pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, em total arrepio a legislação vigente.

25. A Constituição Federal em seu artigo 37 inciso XXII, incluído pela emenda constitucional 42/2003, traz outra garantia ao contribuinte, garantia esta agora elevada ao status constitucional, **determinando que o compartilhamento de cadastros e informações fiscais somente ocorrerá na forma da lei ou convênio.**

26. Aliás, a lei complementar 105/2001 ao regulamentar este inciso no que diz respeito a informações financeiras, tem sido muitas vezes citada como autorização legal para o compartilhamento de informações, sempre dentro dos limites por ela impostos. (...).

27. Entretanto, a Lei Complementar 105/2001 restringe-se as operações financeiras, não autorizando a troca de informações fiscais entre Estado e União. Também não há de se falar que convênio ou protocolo de intenções seja suficiente para dar legalidade a tal prática, posto que no Estado de São Paulo, a Fazenda Estadual encontra-se proibida de fornecer informações senão em virtude de lei que discipline tal conduta.”

Diz que a Lei Complementar Estadual nº 939/2003 instituiu no Estado de São Paulo o Código de Direitos, Garantias e Obrigações do contribuinte desse Estado. Aponta, entre outros, como objetivos conferidos pela referida Lei Complementar, os de proteção ao contribuinte contra o exercício abusivo do poder de fiscalizar e de assegurar forma lícita de apuração, declaração e recolhimento de tributos previstos em lei.

Acusa que o referido Código de Direitos, Garantias e Obrigações traz direitos mínimos a serem respeitados pelos agentes do fisco, como, por exemplo, aquele não observado no caso em tela, qual seja, “a preservação, pela administração tributária, do sigilo de seus negócios, documentos e operações, exceto nas hipóteses previstas na lei”.

E continua:

“31. Portanto, se por um lado, o legislador constituinte derivado entendeu por bem determinar garantias ao contribuinte, limitando a troca de informações as situações em que a lei ou convênios determinem, por outro lado, o legislador paulista restringiu ainda mais as hipóteses de possível abuso do fisco, apenas aquelas em que haja lei regulamentando a situação.

32. Em que pesem as teorias doutrinárias ou entendimentos jurisprudenciais, o legislador paulista determinou a forma objetiva como deve ser entendido o desrespeito a esta legislação, determinando que **são inválidos os atos e procedimentos de fiscalização que desatendam os pressupostos legais e regulamentares,** especialmente nos casos de incompetência da pessoa jurídica, órgão ou agente; omissão de procedimentos essenciais; e desvio de poder. É o disposto no artigo 25 da Lei Complementar Estadual 939/03.

33. O sigilo fiscal é uma garantia concedida pelo legislador estadual, aos contribuintes domiciliados no Estado de São Paulo. Desta forma, previu o direito do contribuinte à preservação, pela administração tributária, do sigilo de seus negócios, documentos e operações, somente podendo ser superado **nas hipóteses previstas na lei**. O legislador paulista não permitiu como regra de exceção hipóteses de convênio.

34. Se assim não o fez, não foi por outro motivo senão pela necessidade de uma lei tramitar por todas as etapas de sua discussão e elaboração, evitando que uma norma cujo objetivo é garantir direitos fundamentais ao contribuinte ficasse a mercê de regramento elaborado, justamente por aquele a quem a lei deseja conter. Não o mesmo que **“conceder ao Lobo cuidas das ovelhas”**.

35. Ora, não possuindo a Lei Complementar 105/01 força para regulamentadora (sic) de troca de informações entre o fisco estadual e a União; e, não existindo legislação estadual que possibilite ao fisco estadual conceder tais informações, estamos na hipótese do artigo 25 da Lei Complementar Estadual, **sendo portanto inválidos o ato administrativo que concedeu à União tais informações sem o amparo legal exigido**.” (grifos e negritos do original)

Conclui, portanto, que o ato administrativo de obtenção das informações constantes das GIA é ilícito e afronta o art. 5º, inciso LVI, da Constituição. E argumenta que, se por um lado a Administração não se manifesta quanto à legalidade e constitucionalidade de uma norma, por outro “não pode se quedar a apreciar a legalidade e constitucionalidade de um ato administrativo”. Cita doutrina e jurisprudência.

Afirma que, em sendo ilegal a obtenção da prova, os apontamentos das GIA tornam-se nulos, devendo ser retirados do processo administrativo. E observa que “a ilegalidade atinge inclusive os dados de fornecedores pelas gias informados. Não podendo ser aceito sequer as declarações e/ou cópias de notas fiscais pelos fornecedores apresentados”.

Nesse diapasão, não se conhecendo a receita da empresa, esta deve ser arbitrada, utilizando-se o regramento existente no Decreto nº 3.000, de 1999.

Para corroborar o entendimento expressado na defesa, fundamenta-se nos princípios gerais do direito administrativo, destacando, entre eles, os da motivação, da indisponibilidade, da supremacia do interesse público e da razoabilidade.

Discorre acerca do princípio da motivação, concluindo:

“49. Ao arbitrar a receita da Impugnante, o Fisco Federal não apresentou os motivos que o motivaram a encontrar os valores atribuídos. A motivação além de apresentar os fatos, deve ter correspondência exata com os fundamentos jurídicos. Portanto, a receita somente poderia ser presumida motivada por uma das hipóteses legais do Decreto 3000/99.

50. O fisco não demonstrou, e como sequer motivou seu arbitramento em a indicação na escrituração de saldo credor de caixa; ou a falta de escrituração de pagamentos efetuados; ou ainda a manutenção no passivo de obrigações já pagas, ou cuja exigibilidade não seja comprovada, portanto não só não motivou o seu ato nas hipóteses legais, como sequer motivou o ato de qualquer outra forma plausível e aceitável, faltando com a observância do artigo 37 caput da CF/88 e 111 da C.Estadual.”

Ainda sob o tema da inobservância do Princípio da Motivação e Ilegalidade no Arbitramento, argui que o Decreto nº 3.000, de 1999, especifica a forma como o fisco deve arbitrar os valores que entende como omissos, tratando-se de hipóteses legais de ato administrativo vinculado. Elenca as hipóteses mencionadas, como sendo aquelas correspondentes a: a) suprimimento de numerário ao caixa; b) falta de emissão de nota fiscal; c) valor de receita correspondente ao movimento diário das vendas/prestação de serviços; d) levantamento quantitativo por espécie; e e) depósitos bancários sem comprovação de origem.

Alega que, embora a legislação forneça 5 (cinco) motivos de embasamento do arbitramento de receita, nenhum deles teria sido utilizado, no caso em tela, preterindo-se os meios legais de arbitramento para favorecer o ato discricionário do agente. E arremata:

“54. Desta forma, se existe previsão legal para arbitramento de receita, deve o agente pautar-se nas hipóteses legais existentes, não apenas pela observância do princípio da legalidade, mas também para efetivação e aplicação do princípio da motivação de seus atos, que são nas hipóteses de fiscalização, atos vinculados.”

Passo seguinte, acusa ter havido excesso de poder em detrimento à impugnante. Fundamenta-se na Portaria RFB nº 11.371, segundo a qual o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF somente poderá ser emitido pelas seguintes autoridades: I- Coordenador-Geral de Fiscalização; II – Coordenador-Geral de Administração Aduaneira; III – Coordenador Especial de Vigilância e Repressão; IV – Superintendente da Receita Federal do Brasil; V – Delegado de Delegacia da Receita Federal do Brasil, de Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização, de Delegacia Especial de Instituições Financeiras e de Delegacia Especial de Assuntos Internacionais; e VI – Inspetor-Chefe das unidades constantes do Anexo IV.

Acrescenta que referida Portaria também determina sejam as alterações no MPF, decorrentes de prorrogação de prazo, inclusive, procedidas mediante registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante. E emenda:

“58. O Sr. Delegado da Receita Federal do Brasil prorrogou a validade do MPF até o dia **31 de agosto de 2010**. No entanto, mesmo ciente do motivo de força maior caracterizado pelo extravio dos documentos da empresa, bem como do pedido de prorrogação de prazo para apresentação de novos documentos, o Auditor Fiscal não cumpriu com a previsão do parágrafo único do artigo 9º da Portaria, deixando de cientificar a Impugnante da alteração de prazo, bem como encerrou o procedimento em **24 de agosto de 2010**.

59. Tal procedimento demonstrou um excesso de poder, tanto no sentido jurídico do termo, posto que agiu fora dos limites outorgados, não possuindo legitimação para reduzir o prazo concedido pelo superior outorgante. Bem como demonstrou estar seu ato revestido de excesso, de hybris (a desmedida), em total oposição a diké (justiça). Este exercício desmedido de poder, que encerrou o MPF 7 dias antes do prazo final, fez com que o processo deixasse de receber outros documentos restaurados e conseguidos, na incessante busca da Impugnante pela reconstituição de seu acervo documental.

60. Tais documentos restaurados, ora constantes das cópias de notas fiscais em anexo, demonstram não apenas que arbitrar receita pelos valores de guia de ICMS, são esdrúxulas presunções, mas também que os próprios valores envidados pelos fornecedores da Impugnante não podem ser tidos como receita, **posto que vendas canceladas e devolvidas não foram objeto de questionamento e apuração.**

61. Portanto, ainda que a diligência efetuada junto às empresas Y Yamada S/A Comércio e Indústria e Frigorífico Marba Ltda, não estivessem fadadas a serem retiradas dos autos de processo administrativo, por originarem-se de prova ilícita em consonância com a Lei Complementar Estadual 939/03, sendo portanto imprestáveis; os dados fornecidos não possuem o condão de revelar a verdadeira receita da empresa, posto que de tais valores devem ser abatidos as devoluções e cancelamentos, anexados à presente Impugnação.” (grifos e negritos do original)

Em outra frente de defesa, com fundamento nos Princípios Gerais de Direito, na Constituição, no Código Tributário Nacional e demais diplomas correlatos, contesta a multa aplicada no percentual de 150%, dizendo configurar confisco.

Mediante extenso arrazoado, no qual aponta doutrina e jurisprudência, acusa que a multa aplicada ofende os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, bem como o do não confisco (art. 150, IV, da CF/88), o qual é corolário do princípio da capacidade contributiva e garante o direito de propriedade (art. 5º, XXXII, da CF/88).

Acrescenta que, no presente caso, “a multa aplicada foi lavrada em desacordo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal, a fazenda presumiu valores, aplicou multa, juros e atualizações desproporcionais a realidade social de nosso país”.

Demais disso, afirma inexistir ação ou omissão dolosa, incorrendo as hipóteses do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964. Em suas palavras:

“78. Ocorre que conforme explicado e documentado, a empresa foi alvo de uma situação caracterizada como motivo de **força maior**, que impediu a imediata apresentação dos documentos solicitados.

79. **O dolo** é uma espécie de vício de consentimento, caracterizada na intenção de prejudicar ou fraudar o outro. É o erro induzido, ou propositual. É a má-fé.

80. A força maior, por ser evento inevitável, elimina a relação de causalidade, inexistindo para o direito a ação ou omissão. Sendo o extravio dos documentos uma reconhecida situação de força maior, sequer existiu relação de causalidade. **Se tal situação impede reconhecer a própria ação ou omissão, sequer há de se falar em dolo, já que até mesmo a simples culpa seria escusável.**” (grifos e negritos do original)

*Além disso, acusa a inocorrência da sujeição passiva. Argumenta que a legislação enumera as situações que caracterizam a sonegação fiscal, “portanto determinar a sua ocorrência não encontra limites no sendo (sic) de equidade do fisco, cuja ação nesta hipótese não é discricionária, mas sim vinculada. Ou seja, ocorrendo a hipótese do artigo 71 da Lei 4502/64 ele **deve** enquadrar o administrador ao artigo 124 I do CTN; em situação contrário ele **não pode** fazer tal enquadramento”.*

Diz que a atividade estatal é vinculada, não permitindo, portanto, aplicação de juízo de valor, muito menos de presunção, estando restringida aos limites legais.

E que para levar os sócios da impugnante ao status de devedores solidários é necessária a existência de interesse comum na situação, conforme preconiza o artigo 124, I, do CTN, não se entendendo como tal “o simples fato de possuir quotas de capital da sociedade ou fazer parte do mesmo grupo econômico”. Cita doutrina, concluindo restar claro que o fisco

entendeu ter havido fraude ou conluio entre os componentes do grupo, diante da afirmação de ter ficado evidenciada a prática de sonegação. E continua:

“86. O fisco ao entender assim, deve provar a ocorrência de **ação ou omissão dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária a ocorrência de fato gerador da obrigação tributária. Aqui **não se trata de um ato discricionário do agente**. Não é dado ao Agente Fiscal o poder de pelo seu senso de equidade ou interpretação pessoal, determinar a existência ou não de interesse comum. **Se não houve ação ou omissão dolosa, não há de se falar em sonegação e, em consequência, exclui-se a hipótese aventada do artigo 124 I do CTN.**

87. Se não lhes pode ser atribuída a ação no caso concreto, não há de se falar em interesse comum, que necessita de uma ação ou omissão. No entanto, um fato fica evidenciado na forma como se manifestou o Fisco no termo de verificação, bem como nos MPFs emitidos, existiu durante toda a fiscalização, bem como na sua conclusão uma **presunção negativa em face dos atos (sic) Impugnantes, atribuindo-lhes a existência de uma má-fé e conluio em suas ações.**

88. Superada a impossibilidade da sujeição passiva dos sócios da Impugnante nos termos do artigo 124 I do CTN, resta agora demonstrar a impossibilidade de tal ocorrência com fundamento nos artigos 134 e 135 do CTN.

89. Fundamentou-se então a sujeição passiva solidária também pela configuração do artigo 134 VII c/c artigo 135 I do Código Tributário Nacional.

90. Em que pese o esforço do Agente Fiscal em enquadrar os sócios da Impugnante na situação acima, fato é que o mesmo não se atentou a condição exigida pelo próprio inciso; ou seja, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

91. Aceitar a sujeição de solidariedade passiva com fundamento na hipótese acima, além de inconcebível, sucumbiria com o princípio da legalidade e vinculação da atividade do fisco, posto que sequer a sociedade sequer é constituída na forma societária apontada.

92. O fisco, ao tentar enquadrar o fato aos moldes do artigo 135 I c/c 134 VII do CTN, o faz por uma interpretação alargada da legislação. Não bastasse a composição societária não se apresentar nos moldes determinados pelo legislador, sequer a hipótese dos autos corresponde à situação aventada.

93. No caso concreto, faltam algumas condições mínimas para que se configure a responsabilidade solidária na forma indicada pelo legislador. No caso em tela, não falta ao contribuinte impossibilidade de cumprimento da obrigação principal; ora, não demonstrando esta impossibilidade, não há de se falar em responsabilidade solidária. Falta ainda outra condição de aplicação do inciso VII do artigo 134 ao caso em tela. A pessoa jurídica não se encontra em liquidação, portanto, ao aplicar tal dispositivo destinado aquela hipótese específica, o Fisco seria ferir ao Princípio da Legalidade que norteia todos os atos da administração pública, elevado a esfera de garantia constitucional elencada no artigo 37 da CF 88. (...).”

Na sequência, alega ser inaceitável a presunção, arguindo que, em todas as hipóteses apontadas pela fiscalização, as pessoas somente respondem em caráter pessoal em caso de ato irregular por elas praticado, devidamente comprovado.

E acusa que, em momento algum, a fiscalização constatou qualquer ato praticado irregularmente pelos sócios, concluindo ter sido imputada a responsabilidade partindo da presunção da solidariedade, unicamente, pelo fato de serem sócios da empresa.

Discorre acerca do instituto da presunção, distinguindo a de natureza comum e legal, que pode ser enquadrada como absoluta (juris et de jure) e relativa (juris tantum). Alega que, no presente caso, “para que a fiscalização tributária federal pudesse ter “presumido” atos irregulares por parte dos sócios da ora impugnante, para considerá-los subsequentemente como co-responsáveis, seria necessária a existência de previsão legal, posto que somente sejam aceitas com valor probatório as presunções legais”, o que não ocorre.

Assim, entende que somente haverá responsabilidade quando for efetivamente constatada irregularidade no exercício do mandato, nos termos do art. 135 do CTN. Conceitua a “prática de atos com excesso de poder” e “a infração à lei”, prevista no citado dispositivo, concluindo que, quando presentes, implica a responsabilidade pessoal e direta na ocorrência dos fatos geradores, acarretando a substituição da contribuinte pelo responsável, em função do dolo.

E arremata:

“103. Portanto, claramente se percebe o equívoco da autuação fiscal, que autuou a Impugnante, incluindo seus sócios com base no que dispõe o art. 135 do CTN. Caso a fiscalização tivesse constatado circunstância que autorizasse a transferência de responsabilidade na forma do art. 135, deveria ter sido excluído da relação tributária a própria Impugnante, pois que este artigo dispõe sobre situação de responsabilidade pessoal em substituição ao devedor original. Por outro lado, como a fiscalização não encontrou qualquer situação que configurasse qualquer irregularidade por parte dos sócios da ora Impugnante, não deveria ter sido estes Imputados como sujeitos passivos da presente relação tributária, devendo manter nesta apenas o Contribuinte, propriamente dito.

104. Isto porque, muito embora no campo do Direito Tributário, a regra da responsabilidade imputável ao contribuinte ou responsável, nos termos da lei, seja independente da intenção do agente ou do responsável (CTN: art. 136), tal circunstância não prepondera quando se leva em conta o aspecto volitivo, no maior ou menor grau de participação dos terceiros, em que o dolo é da essência, como nos atos praticados com extrapolação de poderes.

105. Essas hipóteses são as chamadas infrações tributárias subjetivas, em que serão responsabilizados pessoalmente pela infração, não havendo que se falar em responsabilidade para a pessoa jurídica. E é exatamente isto que previu o legislador ao determinar a responsabilidade pessoal do agente no artigo 135 do Código Tributário Nacional ora comentado.”

Reitera ser imprescindível a comprovação da conduta dolosa como requisito da responsabilidade dos sócios na condição de gerentes, mandatários, representantes e demais pessoas dirigentes da pessoa jurídica, “o que não se constata no presente caso, até mesmo pela ocorrência de força maior”. Cita jurisprudência do STF (RE nº 5.023, Rel. Min. Rafael Mayer, DJU 3.11.81, Lex. Jurisprudência do STF, vol., p. 246).

Acrescenta que se extingue a culpa, com a ocorrência de motivo de força maior, em relação aos documentos citados; sendo evidente, por outro lado, não se presumir o dolo, tornando-se obrigatória a sua apuração, como, também, necessariamente, a participação efetiva nele de terceiro indigitado como responsável tributário, nos termos especificamente apontados, pois a infração, nestas hipóteses, não é objetiva. “Ao contrário, a participação volitiva do agente para descumprir o dever jurídico estabelecido em lei tributária, com o intuito de sonegar, de não cumprir a obrigação tributária é da essência para que os sócios na condição de gerente e dirigentes de pessoas jurídicas possam vir a ser responsabilizados, pessoalmente, pelo ato”.

Cita doutrina no sentido da necessidade de se discriminar as infrações objetivas e subjetivas, para provar a existência, ou não, do fato ilícito. E acrescenta que “o fato imputado como ilícito tributário tem de ser demonstrado de maneira inequívoca, bem assim ‘há de provar o elemento subjetivo que integra o fato típico, pois as presunções não devem ter admissibilidade no que tange às infrações subjetivas. O dolo e a culpa não se presumem, provam-se’.”.

Diz que embora o lançamento goze de presunção de legitimidade, por ser ato administrativo, tal conclusão não dispensa a Fazenda Pública de provar o ato imputado. E que tem sido comum não se adotar o devido cuidado ao se responsabilizar terceiros por créditos tributários. Entende que tal comportamento é absurdo, pois o ônus da prova é do Fisco, devendo ser constituído no processo administrativo fiscal, de modo a permitir a mais ampla defesa ao terceiro acusado, cuja administração foi contemporânea aos fatos, sob pena de nulidade, por violação de preceito constitucional (art. 5º, LIV, da CF/88). Do contrário deve ser concluída pela única responsabilidade da empresa autuada.

Por fim, acrescenta:

“114. Há ainda que se considerar que não foi permitido acesso, à empresa ora impugnante, a todos os documentos utilizados pela fiscalização tributária em seu procedimento pretensamente apuratório de tributos devidos, o que configura-se desatendimento ao que dispõe o art. 2º, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, bem como o inciso VIII, do parágrafo único do mesmo artigo. Consequentemente, não teve ciência, a ora impugnante, a todos os documentos que tramitaram administrativamente, na forma do art. 3º, 30 e 46 da mesma norma.

[transcrição]

115. Do exposto, carece o auto de infração fiscal de consistência, além de apresentar-se nulo tendo em vista a ocorrência de cerceamento ao contraditório pela não apresentação, à ora impugnante, de todos os documentos apurados/produzidos pela fiscalização tributária.”

Encerra com os seguintes pedidos:

“116. Do exposto requer-se:

- a) Declaração de ilegalidade e inconstitucionalidade do ato administrativo, que recebeu informações da fazenda estadual, em total afronta a Lei Complementar Estadual 939/03, consequentemente anulando a receita bruta arbitrada, julgando procedente a presente Impugnação.

- b) Caso não seja este o entendimento deste Douto Órgão Julgador, que seja declarada a ilegalidade e inconstitucionalidade do ato administrativo que recebeu informações da fazenda estadual, em total afronta a Lei Complementar Estadual 939/03, para determinar a apuração da receita arbitrada em conformidade com o artigo 535 do Decreto 3000/99, julgando parcialmente procedente a presente Impugnação e sob referida receita apurada seja calculado os tributos.
- c) Caso ainda não seja este o entendimento deste Douto Órgão Julgador, que seja declarada nula a arbitragem de receita com fundamento nas gias de ICMS, por caracterizar presunção de receita, bem como faltar motivação, considerando-se o valor das notas fiscais apresentadas pelos fornecedores da Impugnante, excluindo-se as notas fiscais de cancelamento e devolução de mercadoria, ora anexadas, julgando-se parcialmente procedente a presente impugnação e sob referida receita apurada seja calculado os tributos;
- d) Não sendo alterado a fórmula de cálculo da receita, que seja o Auditor Fiscal da Receita Federal Santiago Pérez Álvares intimado a motivar todos os procedimentos, atos e decisões exarados no Mandado de Procedimento Fiscal, Termo de Verificação Fiscal e Termo de Sujeição Passiva;
- e) Em qualquer hipótese seja declarada nula a multa aplicada com fundamento no artigo 44 da lei 9.430/99 (sic);
- f) Seja declarada a inocorrência do artigo 71 da lei 4.502/64, devido a ocorrência de motivo de força maior, tornando nula a majorante da multa aplicada, com fundamento no artigo 44 parágrafo primeiro da lei 9.430,99 (sic);
- g) Que em todas as hipóteses, seja também a multa do artigo 44 da Lei 9.430/99 (sic) declarada nula por ofensa ao princípio do não confisco;
- h) Sejam excluídos do pólo passivo da presente demanda os sujeitos passivos solidários sócios da Impugnante;
- i) Seja remetido aos autos cópia integral de todo o procedimento fiscalizatório objeto da presente impugnação, inclusive dos dossiês existentes.
- j) Requer-se também a não expedição ou realização de qualquer representação fiscal para fins penais, enquanto não concluído o pertinente procedimento administrativo.
- k) Que este Órgão Julgador emita juízo explícito e motivado em todos os temas dos atos processuais da Impugnante, vez que os reiteramos nesse ato processual administrativo;
- l) Intimação do patrono da Impugnante para efetuar defesa mediante sustentação oral;
- m) Oitiva do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, Santiago Pérez Álvares, em presença e com participação dos advogados da Impugnante;

- n) Requer ainda provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidas, em especial juntada de novos documentos, perícia, oitiva de testemunhas e todos os demais que se fizerem necessários.
- o) Que as notificações, intimações e avisos concernentes aos atos processuais praticados neste feito, sejam remetidos para o escritório de seus advogados, sito na Rua (...).”

Os sócios, Alli Fayrdin e Sonia Maria Fayrdin Silva, apresentaram, por intermédio de seu representante legal, em 23/09/2010, impugnação conjunta, em relação aos Termos de Sujeição Passiva contra eles lavrados, constantes de fls. 1146/1167, acompanhada de documentos de fls. 1168/1191.

Inicialmente, reportam-se aos fundamentos do Termo de Sujeição Passiva. Na sequência, ao fazerem um breve resumo dos fatos, relatam o mesmo fato descrito pela pessoa jurídica em sua impugnação, qual seja, que a empresa sofreu dificuldades operacionais com o escritório de contabilidade contratado, razão pela qual se decidiu pela substituição dos serviços. E que tão logo foram disponibilizados os documentos, o que teria se dado na segunda quinzena de fevereiro de 2010, foi providenciada a sua retirada do escritório contábil, com encaminhamento à sede da empresa, onde foram provisoriamente depositados no pátio “com a finalidade de esperar pela conveniência de encaminhá-los ao departamento encarregado de relacionar tais documentos para futuro encaminhamento a uma nova empresa contábil”.

Alegam não terem retirado os documentos do escritório contábil, o que teria sido realizado pelos funcionários da empresa. Acrescentam que, na qualidade de sócios, exercem na empresa atividade comercial, dirigindo as compras e vendas, travando contato, portanto, com os clientes. E que as atividades financeiras, contábil e pessoal são realizadas por empresas terceirizadas ou por funcionários administrativos da pessoa jurídica.

Informam terem tomado ciência da fiscalização em andamento na empresa em março de 2010, quando se prontificaram na imediata busca de documentos que pudessem ser encaminhados ao Fisco, tendo sido esta a conduta durante todo o procedimento de auditoria.

Reproduzem os mesmos argumentos ofertados pela pessoa jurídica na respectiva impugnação, quanto à recuperação dos documentos no curto espaço de tempo de 120 dias, entre a ciência do início de fiscalização e o seu término; bem como quanto ao atendimento das intimações. E apresentam idênticas razões de defesa, relativamente à responsabilidade tributária.

Encerram com os seguintes pedidos:

“48. Do exposto, tem-se que o auto de infração fiscal carece de consistência, no que atribui aos ora Impugnantes a condição de responsáveis tributários, haja vista que não indicou qualquer conduta destes que caracterizasse dolo, fraude, simulação, ou infração de lei ou de contrato ou estatuto social.

49. Também se constata a existência de nulidade quanto procedimento administrativo, o que deve ser reconhecido, haja vista que não foi dado acesso ao dossiê existente, e demais documentos utilizados pela fiscalização tributária para a apuração do débito em questão, obstando-se o direito a ampla defesa e contraditório.

50. Pelos motivos em tela, serve à presente para requerer a nulidade do procedimento por cerceamento ao direito de defesa, haja vista negativa de acesso a documentos existentes, ou, caso diverso seja o entendimento, pela exclusão do nome dos ora Impugnantes da condição de responsáveis tributários em relação ao débito em questão, por ser de direito e justiça.

51. Requer-se também a não expedição ou realização de qualquer representação fiscal para fins penais, enquanto não concluído o pertinente procedimento administrativo.

52. Que este Órgão Julgador emita juízo explícito e motivado em todos os temas dos atos processuais da Impugnante, vez que os reiteramos nesse ato processual administrativo;

53. Intimação do patrono da Impugnante para efetuar defesa mediante Sustentação Oral;

54. Oitiva do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil Santiago Pérez Álvares, em presença e com participação dos advogados da Impugnante;

55. Requer ainda provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada de novos documentos, perícia, oitiva de testemunhas e todos os demais que se fizerem necessários.

56. Que as notificações, intimações e avisos concernentes aos atos processuais praticados neste feito sejam remetidos para o escritório de seus advogados, sito na Rua (...).”

Do Acórdão de Impugnação

A **2ª Turma da DRJ/CPS**, por meio do Acórdão nº **05-32.267**, julgou a Impugnação Improcedente, por unanimidade de votos, conforme a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

Provas.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal não existe previsão da apresentação de prova testemunhal e nem de sustentação oral no julgamento da impugnação, feito em 1ª Instância Administrativa.

A prova documental, por sua vez, deve ser apresentada no momento da impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.

Diligências e Perícias.

Indefere-se o pedido de diligência e perícia quando presentes nos autos elementos capazes de formar a convicção do julgador, bem como quando não preenchidos os requisitos legais previstos para sua formulação.

Endereçamento das Intimações.

É prevista a intimação do sujeito passivo apenas no domicílio tributário, assim considerado o do endereço postal, eletrônico ou de fax, pelo contribuinte fornecido, para fins cadastrais, à Secretaria da Receita Federal.

Nulidade.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Mandado de Procedimento Fiscal - MPF.

Inexiste irregularidade no procedimento fiscal, quando observados os requisitos para a emissão e prorrogação do MPF. Ainda que assim não fosse, suposta inobservância de ato regulamentar, que visa ao controle interno, não implica nulidade dos trabalhos praticados sob sua égide, tendentes à apuração e lançamento do crédito tributário, cuja atividade é vinculada à lei e obrigatória, nos termos do art. 142 do CTN. Somente a lei pode modificar a competência originária para o lançamento do crédito tributário.

Cerceamento do Direito de Defesa.

Inexiste ofensa ao princípio da ampla defesa e do contraditório quando a contribuinte demonstra ter pleno conhecimento dos fatos imputados pela fiscalização, bem como da legislação tributária aplicável, exercendo seu direito de defesa de forma ampla na impugnação.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

Meios de Fiscalização.

O Fisco não sofre qualquer restrição de investigação e, assim, quando sua prova não estiver estabelecida na legislação fiscal, pode realizá-la através de todos os meios lícitos admitidos em Direito, inclusive com base em presunção simples, desde que firmada com indícios veementes.

Declaração Apresentada Perante o Fisco Estadual. GIA. Prova Obtida por meio de Convênio entre as Fazendas Públicas.

É lícita a obtenção de prova por meio de celebração de convênio de cooperação fiscal entre as Fazendas Públicas.

A GIA, a qual configura declaração prestada ao ente tributante estadual pelo próprio sujeito passivo, ao ser obtida da Secretaria de Fazenda mediante convênio firmado entre as Fazendas Públicas, não se trata, propriamente, de

uma prova emprestada, pois não foi produzida pelo Fisco Estadual, antes constituindo uma **confissão** da contribuinte.

A confissão das vendas prestada em GIA caracteriza prova direta das receitas auferidas, mormente quando a fiscalização federal atesta referida informação, por amostragem, com a obtenção de parcela das notas fiscais de saída emitidas, bem como mediante confirmação das vendas pelos clientes da fiscalizada.

Sigilo Fiscal.

Os direitos, as garantias e os princípios constitucionais não consistem em disposições absolutas, admitindo a ocorrência de situações de divergência entre si e, conseqüentemente, sua ponderação em cada caso concreto. Assim ocorre com o sigilo fiscal, dado como garantia individual, e o interesse público consubstanciado na apuração da ocorrência de ilícitos, na medida que aquele não pode ser invocado com vistas a impedir a apuração da verdade, protegendo o investigado e acobertando operações ilícitas.

Não se configura quebra do sigilo fiscal a obtenção de dados por meio de convênio celebrado entre as Fazendas Públicas, diante da previsão legal existente e da observância das normas de preservação do caráter sigiloso da informação.

Omissão de Receita.

Constatada a obtenção de receitas de vendas e a apresentação da DIPJ, DCTF e Dacon com valores de rendimentos zerados e/ou inferiores àqueles efetivamente auferidos, no ano-calendário, configurada está a subtração de rendimentos à tributação.

Lucro Arbitrado. Falta de Apresentação de Livros e Documentos.

A não observância das disposições constantes da legislação tributária, no tocante à boa guarda e conservação da escrituração contábil, bem como dos procedimentos existentes para a formalização de comunicação de extravio e reconstituição da escrita, no prazo razoável concedido pelo Fisco, ensejam o arbitramento.

Lucro Arbitrado. Base de Cálculo. Omissão de Receita. Vendas Canceladas/Devolvidas

Na hipótese de omissão de receita, o montante assim apurado caracteriza-se como receita conhecida, sobre a qual deve incidir o percentual de determinação do lucro arbitrado, em detrimento das demais alternativas de apuração do resultado do período, na modalidade prescrita, conforme previsto na legislação de regência.

Para comprovar o cancelamento/devolução de vendas efetuadas não basta a apresentação das notas fiscais de saída e de entrada no estabelecimento da interessada, mormente quando em tais documentos inexistente qualquer registro feito pelos clientes, do fato alegado.

Nessa hipótese, além das citadas notas fiscais, deve a contribuinte demonstrar passagens em postos fiscais ou apresentar conhecimentos de frete; demonstrar os lançamentos no livro fiscal próprio e a inexistência de desconto em bancos ou recebimento de duplicatas referentes a vendas canceladas, bem como demonstrar a existência de registro nos controles de estoque da reintegração dos produtos devolvidos, o que não foi providenciado, no presente caso.

Multa Qualificada.

Caracteriza intenção de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, das dimensões do fato gerador da obrigação tributária, configurando a hipótese prevista no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, a contradição acerca das condições do extravio dos livros e documentos de guarda e manutenção obrigatória, ocorrido justamente no curso da ação fiscal, por força de desídia reconhecida pela própria fiscalizada; bem como o procedimento meramente protelatório evidenciado na tentativa de recuperação da escrita, porque denotam o objetivo da pessoa jurídica em ocultar à fiscalização federal os documentos comprobatórios das vendas informadas à fiscalização estadual, cujo real montante no ano, significativamente maior que aquele declarado a RFB, somente foi obtido pelo Auditor autuante por força da utilização de recurso disponibilizado mediante a celebração de Convênio entre as Fazendas Públicas, posteriormente corroborado pelas notas fiscais de saída parcialmente obtidas na ação fiscal e pelas informações fornecidas pelos clientes da fiscalizada.

Inconstitucionalidade. Instâncias Administrativas. Competência.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco.

Prática de Sonegação. Sujeição Passiva. Sócios Administradores. Responsabilidade Tributária Solidária.

São solidariamente responsáveis pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Observa-se que a decisão do órgão julgador *a quo* teve como seguintes **fundamentos**:

Inicialmente, esclareça-se, por pertinente, que o julgado limita-se à lide, ou seja, aos fatos perfeitamente descritos e identificados e devidamente enquadrados nos dispositivos legais que suportam a exação, tempestivamente impugnados por quem de direito, implicando a verificação da regular constituição do crédito tributário pela Fazenda Pública, inclusive no que concerne à perfeita identificação do sujeito passivo da obrigação tributária.

A questão da formalização e andamento de processo relativo à Representação Fiscal para Fins Penais, portanto, trata-se de atividade não afeta à autoridade julgadora, a teor do Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF n.º 125, de 04 de março de 2009 (art. 212). Nesse sentido, já se pronunciou o CARF, inclusive, mediante edição da seguinte Súmula:

“Súmula CARF Nº 28

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.”

De qualquer sorte, oportuno esclarecer que a legislação vigente determina o encaminhamento ao Ministério Público da Representação Fiscal para Fins Penais somente depois de proferida ***decisão final*** na esfera administrativa, a teor do art. 84 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

“Art. 83. A **representação fiscal para fins penais** relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, **será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa**, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

Parágrafo único. As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz. (Vide Medida Provisória n.º 497, de 27 de julho de 2010)” (negrejou-se)

Prosseguindo, diga-se que a questão do **Contencioso Administrativo Fiscal** foi especificamente disciplinada no Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, o qual não contempla a previsão da apresentação de prova testemunhal, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal.

Quanto à sustentação oral na esfera do Contencioso Administrativo Fiscal, esta também não é prevista, expressamente, no citado Decreto n.º 70.235, de 1972. O julgamento em 1ª Instância Administrativa Fiscal, feito pelas Delegacias de Julgamento, é regulado nos artigos 27 a 36 do aludido diploma legal, nos quais não se conferiu qualquer liberdade, quanto à atividade julgadora, a qual é de ***cunho estritamente interno***. Diferentemente, o normativo em questão autorizou o órgão julgador de 2ª Instância Administrativa, qual seja, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, para realizar o julgamento conforme dispuserem seus Regimentos Internos (art. 37).

E é em razão dessa liberdade de julgamento conferida ao CARF que ***foi prevista a realização de sessão pública e a sustentação oral da contribuinte, quando da apreciação do Recurso feita pelo referido órgão***, unicamente por força da previsão expressa em seu Regimento Interno, aprovado pela Portaria MF n.º 256, de 22 de junho de 2009:

“CAPÍTULO II

DO JULGAMENTO

(...)

Art. 53. A **sessão de julgamento será pública**, salvo decisão justificada da turma para exame de matéria sigilosa, **facultada a presença das partes ou de seus procuradores**.

(...)

Art. 58. Anunciado o julgamento de cada recurso, o presidente dará a palavra, sucessivamente:

I - ao relator, para leitura do relatório;

II - ao recorrente ou ao seu representante legal para, se desejar, fazer sustentação oral por 15 (quinze) minutos, prorrogáveis por igual período;

III - à parte adversa ou ao seu representante legal para, se desejar, fazer sustentação oral por 15 (quinze) minutos, prorrogáveis por igual período; e

IV - aos demais conselheiros.

§ 1º Encerrado o debate, o presidente ouvirá o relator e tomará, sucessivamente, o seu voto, dos que tiveram vista dos autos e dos demais, a partir do primeiro conselheiro sentado a sua esquerda, e votará por último, anunciando, em seguida, o resultado do julgamento.

§ 2º O presidente poderá advertir ou determinar que se retire do recinto quem, de qualquer modo, perturbar a ordem, bem como poderá advertir o orador ou cassar-lhe a palavra, quando usada de forma inconveniente.

§ 3º O conselheiro poderá, após a leitura do relatório, pedir esclarecimentos ou vista dos autos, em qualquer fase do julgamento, mesmo depois de iniciada a votação.

§ 4º Quando concedida vista, o processo deverá ser incluído na pauta de sessão da mesma reunião, ou da reunião seguinte, independentemente de nova publicação.

§ 5º Na hipótese do § 3º, o presidente poderá converter o pedido em vista coletiva, com o fornecimento de cópia das peças processuais necessárias para a formação da convicção dos conselheiros.

§ 6º A redação da ementa também será objeto de votação pela turma.

§ 7º Os processos que versem sobre a mesma questão jurídica poderão ser julgados conjuntamente quanto à matéria de que se trata, sem prejuízo do exame e julgamento das matérias e aspectos peculiares.

§ 8º Aplicar-se-ão as disposições deste artigo, no que couber, para a conversão do julgamento em diligência.” (negrejou-se)

Portanto, somente na esfera de julgamento em 2ª Instância Administrativa Fiscal, realizada pelo CARF, é cabível protestar pela sustentação oral, quando da apreciação do Recurso Voluntário, interposto pela contribuinte.

O mencionado Decreto nº 70.235, de 1972, também não prevê oitiva do Auditor Fiscal autuante em presença da contribuinte e/ou de seus representantes legais, facultando ao julgador, contudo, determinar, de ofício ou a pedido da interessada, a realização de diligência e/ou perícia, na busca da verdade material.

Com efeito, a respeito dos temas “prova”, “diligências e perícias” e “juntada de documentos”, dispõe especificamente o art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, nos seguintes termos:

“Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

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

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.** (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 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.** (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 4º **A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:** (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º **A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.** (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)” (negrejou-se e grifou-se)

Especificamente quanto à realização de diligências e perícias, ainda regulamenta referido diploma legal:

“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, observado o disposto no art. 28, *in fine*. (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)

§ 1.º. 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. *(Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93)*

§ 2.º. Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade. *(Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)*

§ 3.º. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. *(Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993) (negrejou-se e grifou-se)*

Como visto, a legislação transcrita determina a apresentação da prova no momento da impugnação, admitida a dilação do prazo para formação de prova documental apenas quando: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou direito superveniente; e c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Por outro lado, na solicitação de diligência e/ou perícia devem ser atendidos os requisitos previstos para sua formulação, sob pena de indeferimento, a teor do já citado art. 16, inciso IV, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Ademais, a adoção do procedimento de diligência ou perícia, acima mencionado, objetiva, única e tão-somente, dirimir dúvidas com relação às provas anteriormente carreadas ao processo, não se prestando, portanto, a suprimir o encargo que cabe aos sujeitos ativo e passivo da relação tributária processual, quanto à formação da demonstração probatória que a cada um compete.

No presente caso, não foram cumpridos os requisitos para apresentação posterior de provas, tão pouco para a realização de diligência ou perícia. Ademais, entende-se incabível a realização de diligência e perícia em se tratando de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da impugnação.

Prosseguindo, esclareça-se à interessada que o endereçamento de intimações ao contribuinte é também matéria especificamente regulamentada no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, regido pelo Decreto nº 70.235, de 1972, e alterações posteriores.

Nos termos do art. 23 do mencionado Decreto, é prevista intimação do sujeito passivo apenas no domicílio tributário, assim considerado o do endereço postal, eletrônico ou de fax, pelo contribuinte fornecido, para fins cadastrais, à Secretaria da Receita Federal.

Quanto ao desenvolvimento da auditoria, impõe-se esclarecer que seu início foi regularmente notificado à contribuinte, em 08/01/2010 (AR de fls. 05), com a emissão do competente Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização (MPF-F), em 03/11/2009, com validade até 03/03/2010 (fls. 02), sucessivamente prorrogada até 02/05/2010, 01/07/2010 e 30/08/2010 (fls. 671/672).

Cumprir dizer à impugnante que o prazo constante do MPF representa o período máximo para a realização do procedimento fiscal, o qual, no entanto, pode ser sucessivamente prorrogável, quando necessário maior lapso de tempo para a conclusão da auditoria fiscal,

conforme regulamentam os artigos 11 a 13 da Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007.

Por outro lado, não é necessário que a fiscalização se estenda até o prazo máximo de validade do MPF-F regularmente emitido e com as prorrogações válidas, pois o Mandado se encerra quando finalizados os trabalhos de auditoria (art. 14 da Portaria RFB nº 11.371, de 2007), o que se dá com a formalização do auto de infração, tão logo sejam reunidas as provas das infrações apuradas (art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972).

A questão quanto ao juízo de admissibilidade de sucessivos pedidos de prorrogação de prazo feitos pela contribuinte para apresentação dos livros e documentos solicitados pelo Fisco, que julgou suficientes os elementos até então coletados para comprovação das infrações, antes de encerrada a validade do MPF, consiste em análise de mérito do lançamento, propriamente dito, e será apreciada adiante.

Quanto à ciência do MPF, a Portaria RFB nº 11.371, de 2007, expressamente determina seja dada por meio eletrônico, apenas com a disponibilização da informação à fiscalizada via Internet (art. 4º), devendo as prorrogações de prazo ser cientificadas ao sujeito passivo pela fiscalização, quando do primeiro ato de ofício praticado após a alteração (art. 9º).

No presente caso, o MPF foi prorrogado tempestivamente, tendo sido a ciência de cada prorrogação dada à contribuinte no primeiro ato de ofício praticado pela autoridade fiscal, após a referida alteração, nos termos da legislação de regência, conforme faz prova o Termo de Intimação – MPF 0812800.2009.00535/02 (fls. 06/08), cientificado em 04/03/2010 (AR de fls. 09); o Termo de Intimação – MPF 0812800.2009.00535/03 (fls. 68/72), cientificado em 21/05/2010 (AR de fls. 88); e o Termo de Intimação – MPF 0812800.2009.00535/04 (fls. 405/408), cientificado em 12/07/2010 (AR de fls. 407).

Assim, tendo sido observadas as normas vigentes, não há de se falar em excesso de poder pela fiscalização.

Por oportuno, diga-se que suposta inobservância de ato regulamentar, o qual visa ao controle interno, não implica nulidade dos trabalhos praticados sob sua égide, tendentes à apuração e lançamento do crédito tributário, cuja atividade é vinculada à lei e obrigatória, nos termos do art. 142 do CTN. Somente a lei pode modificar a competência originária para o lançamento do crédito tributário.

No que concerne ao dossiê fiscal, é documento interno, regra geral, constituído com base em informações extraídas das declarações apresentadas pela própria pessoa jurídica a RFB e/ou por terceiros (fontes pagadoras), bem como em informações extraídas dos sistemas de controle da arrecadação federal, nele podendo se agregar dados obtidos por força de convênio celebrado com outros órgãos fazendários ou por meio de denúncias regularmente oferecidas, devendo, ao final da auditoria, ser objeto de destruição os elementos que respondam pelo sigilo fiscal.

O dossiê, portanto, representa apenas um banco de dados a ser trabalhado, o qual pode vir, ou não, apontar pela existência de indícios de irregularidade, razão porque é necessária a regular instauração de procedimento fiscal para a devida averiguação das informações reunidas, quando, então, é processada a coleta das provas das infrações que vierem a ser

efetivamente constatadas, as quais constituem elemento integrante do correspondente auto de infração e/ou notificação de lançamento.

Assim, a falta de acesso ao dossiê fiscal não dá causa ao cerceamento do direito de defesa, pois a prova da infração é extraída do procedimento fiscal instaurado e não do dossiê existente na repartição. E a prova reunida nos trabalhos fiscais, como dito, constitui elemento integrante do correspondente auto de infração, o qual permanece disponível à interessada na repartição fiscal, para fins de vista processual e/ou solicitação de cópias.

In casu, a fiscalização tomou o cuidado de levar ao conhecimento da interessada todas as provas reunidas ao longo da auditoria, oferecendo à pessoa jurídica a oportunidade de se manifestar, quanto aos elementos coletados, como consta do relatório.

De outro giro, imprópria é a alegação de cerceamento de defesa durante o procedimento fiscal, fase em que, mediante aplicação do direito tributário material, se desenvolve a ação de fiscalização da qual poderá redundar a formalização da exigência fiscal.

O procedimento fiscal é inquisitório e aos particulares cabe colaborar e respeitar os poderes legais dos quais a autoridade administrativa está investida. Não se formou, ainda, a relação jurídica processual, o que somente se concretiza com o ato de lançamento e a respectiva impugnação.

Com efeito, não se pode olvidar que, na constituição do crédito tributário, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, se for o caso, propor a penalidade aplicável, conforme definição do art. 142 do CTN, a exigência deve vir acompanhada de todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, a teor do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972.

A fiscalização, por outro lado, pode averiguar a omissão de receita fundamentando-se nas presunções legais citadas pela contribuinte, bem como nas presunções simples ou mediante a obtenção da prova direta da infração.

Assim, o Fisco não sofre qualquer restrição de investigação e, portanto, quando sua prova não estiver estabelecida na legislação fiscal, pode realizá-la através de todos os meios lícitos admitidos em Direito, inclusive com base em presunção simples, desde que firmada com indícios veementes, conforme entendimento esposado pelo Conselho de Contribuintes, no Acórdão 101-93.039, de 13/04/2000.

Na verdade, a presunção *hominis* é um espaço a mais de liberdade na apreciação da prova que o Código Processual Civil cede ao juiz para que este, fundado nas regras da experiência comum e da técnica, e no que de ordinário acontece (CPC, art. 335), à vista dos fatos auxiliares colacionados aos autos, dê por existente e verídico o fato probando, mesmo que não exista norma jurídica explícita veiculando seu raciocínio. Para tanto, a presunção *hominis* requer: (1) prova cabal do fato auxiliar (gravidade); (2) verossimilhança do raciocínio que encerra (precisão); e (3) harmonia com o conjunto probatório (concordância). Os fatos auxiliares que dão fundamentação à presunção *hominis* são chamados indícios.

Maria Rita Ferragut (*in* Presunções no Direito Tributário, Dialética, São Paulo, 2001), ensina que a prova indireta é condutora da mesma ‘probabilidade fática’ da prova direta, *in verbis*:

“Assim, tem a Administração Pública o dever-poder de investigar livremente a verdade material diante do caso concreto, analisando todos os elementos necessários à formação de sua convicção acerca da existência e conteúdo do fato jurídico, já que é uma constatação a prática de atos simulatórios por parte do contribuinte, visando diminuir ou anular o encargo fiscal. E essa liberdade pressupõe o direito de considerar fatos conhecidos não expressamente previstos como indiciários de outros fatos, cujos eventos são desconhecidos de forma direta.

A presunção homini de forma alguma significa que a tributação ocorrerá em mera verossimilhança, probabilidade ou verdade material aproximada. Pelo contrário, veiculará conclusão provável do ponto de vista fático, mas certa do jurídico. Por isso, resta uma vez mais observar que também a prova direta leva-nos à certeza jurídica e à probabilidade fática, já que não relata com certeza absoluta o evento, inatingível. Detém, apenas, maior probabilidade do fato corresponder à realidade sensível.”

Em seu trabalho ‘Evasão Fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação’ (*in* Revista Dialética de Direito Tributário n.º 67, Dialética, São Paulo), a mesma autora acrescenta:

“As presunções assumem vital importância quando se trata de produzir provas indiretas acerca de atos praticados mediante dolo, fraude, simulação, dissimulação e má-fé geral, tendo em vista que, **nessas circunstâncias, o sujeito pratica o ilícito de forma a dificultar em demasia a produção de provas diretas. Os indícios, por essa razão, convertem-se em elementos fundamentais para a identificação de fatos propositadamente ocultados para se evitar a incidência normativa.**” (negrejou-se)

Porém, impõe-se ressaltar que, no presente caso, não se utilizou de presunção, na constatação de omissão de receita, mas sim de prova direta da infração, mediante circularização dos clientes da autuada, motivada pelas informações prestadas pela pessoa jurídica ao Fisco Estadual, bem como pelas notas fiscais de saídas apresentadas parcialmente (amostragem) pela própria contribuinte, como descrito no relatório.

E não se configura quebra do sigilo fiscal a utilização das informações obtidas por meio de Convênio com a Fazenda Pública do Estado.

Em que pese o sigilo fiscal consistir numa garantia constitucional, cumpre salientar que não é o mesmo revestido de caráter absoluto, conforme entendimento já consolidado em nossa jurisprudência. Nesse sentido, dispõe o Superior Tribunal de Justiça-STJ:

“É certo que a proteção do sigilo bancário constitui espécie do direito à intimidade consagrado no art. 5º, X, da Constituição Federal, direito esse que revela uma das garantias do indivíduo contra o arbítrio do Estado. **Todavia, não consubstancia ele direito absoluto, cedendo passo quando presentes circunstâncias que denotem a existência de um interesse público superior. Sua relatividade, no entanto, deve guardar contornos na própria lei,** sob pena de se abrir caminho para o descumprimento da garantia à intimidade.” (apud BARROSO, 1999, p. 21). (negrejou-se)

A Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, alterou a redação dos artigos 198 e 199 do Código Tributário Nacional-CTN, excetuando a quebra do sigilo nas situações a seguir:

“Art. 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.** (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 1º **Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes:** (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

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.** (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 3º **Não é vedada a divulgação de informações relativas a:** (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

I – **representações fiscais para fins penais;** (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

III – parcelamento ou moratória. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Art. 199. **A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.**

Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001).” (negrejou-se e grifou-se)

Assim, dentre as exceções à regra geral, compete sublinhar a comunicação, às autoridades competentes, da prática de ilícitos penais ou administrativos, abrangendo o fornecimento de informações sobre operações que envolvam recursos provenientes de qualquer prática criminosa, inclusive.

No presente caso, o ilícito foi caracterizado pela fiscalização, ensejando inclusive a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada, no percentual de 150%, e a Representação Fiscal para Fins Penais.

Segundo entendimento já consolidado na doutrina e jurisprudência, os direitos, as garantias e os princípios constitucionais não consistem em disposições absolutas, admitindo a ocorrência de situações de divergência entre si e, conseqüentemente, sua ponderação em cada caso concreto. Assim ocorre com o sigilo fiscal, dado como garantia individual, e o interesse público consubstanciado na apuração da ocorrência de ilícitos, na medida que aquele não pode ser invocado com vistas a impedir a apuração da verdade, protegendo o investigado e acobertando operações ilícitas.

E, como visto, a troca de informações entre as Fazendas Públicas pode se dar por meio de lei ou convênio, porque assim previsto no art. 199 do CTN, diploma legal o qual tem *status* de Lei Complementar e institui normas gerais e Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

E é justamente no referido art. 199 do CTN, combinado com o art. 7º do mesmo diploma legal, bem como com a Instrução Normativa SRF nº 20, de 17 de fevereiro de 1998, no qual se fundamenta o ***Convênio de Cooperação Técnica***, firmado em 30 de maio de 2008, pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com a Fazenda do Estado de São Paulo (RFB/GAB 02337/2008 – publicado no DOU de 03/06/2008), com vigência de 60 meses a partir da publicação (até 03/06/2013), objetivando o intercâmbio de informações econômico-fiscais e a prestação de mútua assistência na fiscalização dos tributos que administram:

“A União, por intermédio da SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, doravante denominada RFB, CNPJ nº 00.394.460/0058-87, neste ato representada pelo Secretário da Receita Federal do Brasil, Jorge Antonio Deher Rachid, (...), **e o ESTADO DE SÃO PAULO**, por sua SECRETARIA DA FAZENDA, doravante denominada SEFAZ, CNPJ nº 46.377.222/0001-29, neste ato representada pelo Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo, Mauro Ricardo Machado Costa, (...), conforme autorização outorgada pelo Senhor Governador do Estado de São Paulo no Processo SF nº 1000634.653964/2007, de acordo com o disposto nos artigos 7º e 199 do Código Tributário Nacional (CTN) e na Instrução Normativa SRF nº 20, de 17 de fevereiro de 1998, e tendo em vista a necessidade de estabelecer condições e procedimentos visando ao aperfeiçoamento da fiscalização e cobrança dos tributos que administram, mediante intercâmbio de informações, **resolvem celebrar, por seus representantes legais, o presente Convênio, que se regerá pelas cláusulas seguintes:**

CLÁUSULA PRIMEIRA – Os convenientes desenvolverão programa de cooperação técnico-fiscal dirigido ao aperfeiçoamento do planejamento e execução da fiscalização e cobrança dos tributos federais e estaduais, que respectivamente administram.

PARÁGRAFO ÚNICO – Para operacionalizar as atividades objeto deste Convênio poderão ser instituídos grupos do trabalho integrados por representantes dos convenientes.

CLÁUSULA SEGUNDA – **O programa de cooperação de que trata a cláusula anterior abrangerá, em especial:**

I – intercâmbio de informações cadastrais e econômico-fiscais, inclusive sobre o comércio exterior e previdenciárias;

(...)

VII – disponibilização recíproca de dados e informações sobre contribuintes em geral, bem assim dos respectivos cadastros.

CLÁUSULA TERCEIRA – O intercâmbio de informações cadastrais e econômico-fiscais será realizado entre a Coordenação-Geral de Tecnologia da Informação (Cotec), da RFB, por suas projeções regionais e locais, e a Coordenadoria de Administração Tributária, da SEFAZ, representadas pelos seus titulares ou servidores por eles designados, com obediência às normas do sigilo fiscal previstas no Código Tributário Nacional (CTN) e na legislação pertinente.

CLÁUSULA QUARTA – Os convenientes se dispõem a fornecer, reciprocamente, as seguintes informações de interesse fiscal, quando solicitadas:

(...)

II – da SEFAZ para a RFB:

- a) **dados cadastrais e econômico-fiscais de contribuintes inscritos nos cadastros de contribuintes do Estado, inclusive nos cadastros mercantil e imobiliário;**

(...)

- c) **dados cadastrais e econômico-fiscais referentes às pessoas físicas e jurídicas prestadoras de serviços, inclusive de transporte e de comunicação, sujeitas ao ICMS (Constituição Federal, art. 155, inciso II);**

(...)

- h) **outras informações e declarações econômico-fiscais de interesse do Fisco Federal, inclusive as receitas de prestação de serviços declaradas em cada ano-calendário pelos contribuintes cadastrados no Estado; e**

(...).” (negrejou-se)

A Portaria SRF nº 580, de 12 de junho de 2001, por outro lado, estabelece procedimentos para preservar o caráter sigiloso de informações protegidas pelo sigilo fiscal, nos casos de *fornecimento admitido em lei*.

Art. 1º No fornecimento de informações protegidas por sigilo fiscal, a órgãos, entidades e autoridades requisitantes ou solicitantes, **nas hipóteses admitidas pelos arts. 198 e 199 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, ou por lei específica**, as unidades da Secretaria da Receita Federal deverão observar os seguintes procedimentos, sem prejuízo dos demais previstos na legislação pertinente:

I - constará, em destaque, na parte superior direita de todas as páginas da correspondência que formalizar a remessa das informações, bem assim dos documentos que a acompanharem, a expressão "INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL", impressa ou aposta por carimbo;

II - as informações serão enviadas em dois envelopes lacrados:

a) um externo, que conterá apenas o nome ou a função do destinatário e seu endereço, sem qualquer anotação que indique o grau de sigilo do conteúdo;

b) um interno, no qual serão inscritos o nome e a função do destinatário, seu endereço, o número do documento de requisição ou solicitação, o número da correspondência que formaliza a remessa e a expressão "INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL";

III - o envelope interno será lacrado e sua expedição será acompanhada de recibo;

IV - o recibo destinado ao controle da custódia das informações (modelo anexo):

a) conterá, necessariamente, indicações sobre o remetente, o destinatário, o número do documento de requisição ou solicitação e o número da correspondência que formaliza a remessa;

b) será arquivado no órgão remetente, após comprovação da entrega do envelope interno ao destinatário ou responsável pelo recebimento.

Art. 2º O fornecimento de informações protegidas por sigilo fiscal, em meio magnético ou eletrônico, inclusive mediante acesso on line, só é admissível quando previsto em convênio.

Parágrafo único. No fornecimento mediante acesso on line, **deverão ser observadas, ainda, as normas administrativas internas que dispõem sobre procedimentos para assegurar a preservação do sigilo das informações, especialmente as relativas ao uso de senhas pessoais e intransferíveis.**

Art. 3º Juntamente com a correspondência que formalizar cada remessa de informações ao requisitante ou solicitante, deverá ser enviada cópia desta Portaria.

Art. 4º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de julho de 2001. (negrejou-se e grifou-se)

Nesse contexto, inexistiu ofensa ao disposto na Lei Complementar Estadual nº 939, de 2003, que instituiu o Código de Direitos, Garantias e Obrigações do Contribuinte no Estado de São Paulo, já que cumpridos os requisitos legais para a troca de informações entre as Fazendas Públicas Estadual e Federal, mediante celebração de convênio, não havendo, como antes explicitado, a quebra do sigilo fiscal, porque observadas as normas para preservar o caráter sigiloso das informações.

Como já ressaltado, *in casu*, a despeito da previsão legal existente de troca de informações entre as Fazendas Públicas Estadual e Federal, a fiscalização não utilizou, pura e simplesmente, as informações prestadas pela própria contribuinte ao Fisco Estadual, por meio da GIA, e dos arquivos SINTEGRA.

Como dito, o Auditor Fiscal considerou como indiciárias as informações prestadas ao Fisco Estadual, julgando por bem diligenciar junto aos clientes da autuada, no sentido de confirmar, por amostragem, o montante da receita auferida pela pessoa jurídica fiscalizada.

Também as notas fiscais apresentadas parcialmente (amostragem) pela contribuinte vieram confirmar a omissão de rendimentos verificada pela fiscalização.

Assim, não há de se cogitar da utilização de prova emprestada.

De qualquer sorte, não se pode dizer, literalmente, que a GIA, a qual configura declaração prestada ao ente tributante estadual pelo próprio sujeito passivo, ao ser obtida da Secretaria de Fazenda mediante convênio firmado com base no art. 199 do CTN, trate propriamente de uma prova emprestada, pois não foi produzida pelo Fisco Estadual, antes constituindo uma **confissão** da contribuinte.

Ainda que assim não fosse o entendimento, colaciona-se a jurisprudência abaixo, validando a utilização da prova emprestada, quando obtida por meio de convênio entre as Fazendas Públicas:

“PAF - PROVA EMPRESTADA - VALIDADE - O artigo 199 do CTN prevê a mútua assistência entre as entidades da Federação em matéria de fiscalização de tributos, autorizando a permuta de informações, desde que observada a forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio. Consoante entendimento do STF, não se pode negar valor probante à prova emprestada, coligida mediante a garantia do contraditório. (STJ - Resp. 81.094-MG, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 5/8/2004).” (negrejou-se)

Por outro lado, as informações trazidas aos autos por terceiros vinculados às atividades da empresa (clientes) se deram em atendimento à intimação fiscal, cientificada por via postal, cuja resposta foi ofertada pelos destinatários mediante protocolo na repartição local.

A obrigatoriedade de prestar informações ao Fisco encontra respaldo nos seguintes dispositivos legais do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

“Art. 927. **Todas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, são obrigadas a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional no exercício de suas funções**, sendo as declarações tomadas por termo e assinadas pelo declarante (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º).

Art. 928. **Nenhuma pessoa física ou jurídica, contribuinte ou não, poderá eximir-se de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou esclarecimentos solicitados pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal** (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 123, Decreto-Lei nº 1.718, de 27 de novembro de 1979, art. 2º, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 197).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, também, aos Tabeliães e Oficiais de Registro, às empresas corretoras, ao Instituto Nacional da Propriedade Industrial, às Juntas Comerciais ou repartições e autoridades que as substituírem, às caixas de assistência, às associações e organizações sindicais, às companhias de seguros e às demais pessoas, entidades ou empresas que possam, por qualquer forma, esclarecer situações de interesse para a fiscalização do imposto (Decreto-Lei nº 1.718, de 1979, art. 2º).

§ 2º Se as exigências não forem atendidas, a autoridade fiscal competente cientificará desde logo o infrator da multa que lhe foi imposta (art. 968), fixando novo prazo para o cumprimento da exigência (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 123, § 1º).

§ 3º Se as exigências forem novamente desatendidas, o infrator ficará sujeito à penalidade máxima, além de outras medidas legais (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 123, § 2º).

§ 4º Na hipótese prevista no parágrafo anterior, a autoridade fiscal competente designará funcionário para colher a informação de que necessitar (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 123, § 3º).

§ 5º Em casos especiais, para controle da arrecadação ou revisão de declaração de rendimentos, poderá o órgão competente exigir informações periódicas, em formulário padronizado (Decreto-Lei nº 1.718, de 1979, art. 2º, parágrafo único).

Art. 929. As pessoas físicas ou jurídicas são obrigadas a prestar aos órgãos da Secretaria da Receita Federal, no prazo legal, informações sobre os rendimentos que pagaram ou creditaram no ano-calendário anterior, por si ou como representantes de terceiros, com indicação da natureza das respectivas importâncias, do nome, endereço e número de inscrição no CPF ou no CNPJ, das pessoas que o receberam, bem como o imposto de renda retido da fonte (Decreto-Lei nº 1.968, de 1982, art. 11, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 10).

§ 1º São obrigadas a prestar informações nos termos deste artigo:

I - as caixas, associações e organizações sindicais de empregados e de empregadores que interfiram no pagamento de remuneração a trabalhadores que prestem serviços a diversas empresas, agrupados ou não em sindicato, inclusive estivadores, conferentes e assemelhados (Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960, art. 4º, alínea “c”, e Lei nº 4.357, de 1964, art. 16, parágrafo único);

II - as empresas de administração predial, sobre os aluguéis recebidos por conta de seus clientes, com indicação de nome e endereço dos mesmos e das importâncias discriminadas por unidade imobiliária (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 111, alínea “c”).

§ 2º Deverão ser informados, de acordo com este artigo, os ordenados, gratificações, bonificações, interesses, comissões, honorários, percentagens, juros, dividendos, lucros, aluguéis e quaisquer outros rendimentos (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 108, § 1º).

§ 3º A informação deverá abranger as importâncias em dinheiro pagas para custeio de viagem e estada, no exercício da profissão, bem como as quotas para constituição de fundos de beneficência (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 108, § 2º).

§ 4º Salvo quanto a juros, dividendos, lucros e aluguéis, não serão prestadas informações sobre rendimentos pagos, quando as respectivas importâncias não excederem mensalmente o valor do limite de isenção previsto na tabela mensal do imposto (art. 620), desde que as pessoas que os tiverem recebido não tenham percebido rendimentos de outras fontes (Lei nº 2.354, de 1954, art. 31).

§ 5º Ignorando o informante se houve pagamento por outras fontes, deve prestar informações sobre os rendimentos que pagou (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 108, § 4º).

§ 6º Quando os rendimentos se referirem a residente ou domiciliado no exterior, o informante mencionará essa circunstância, indicando o nome, CPF ou CNPJ e endereço do procurador a quem foram pagos (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 108, § 5º).

§ 7º A informação deverá ser prestada nos prazos fixados e em formulário padronizado aprovado pela Secretaria da Receita Federal (Decreto-Lei nº 1.968, de 1982, art. 11, § 1º, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 10).

Art. 930. **As pessoas físicas deverão informar à Secretaria da Receita Federal, juntamente com a declaração, os rendimentos que pagaram no ano anterior**, por si ou como representantes de terceiros, constituam ou não dedução, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no CPF ou no CNPJ, das pessoas que os receberam (Decreto-Lei nº 2.396, de 21 de dezembro de 1987, art. 13).

Parágrafo único. A infração ao disposto neste artigo importará na aplicação da multa prevista no art. 967.

Art. 931. Sem prejuízo do disposto na legislação em vigor, as instituições financeiras, as sociedades corretoras e distribuidoras de títulos e valores mobiliários, as sociedades de investimento e as de arrendamento mercantil, os agentes do Sistema Financeiro da Habitação, as bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e instituições assemelhadas e seus associados, e as empresas administradoras de cartões de crédito fornecerão à Secretaria da Receita Federal, nos termos estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda, informações cadastrais sobre os usuários dos respectivos serviços, relativas ao nome, à filiação, ao endereço e ao número de inscrição do cliente no CPF ou no CNPJ (Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, art. 12).

§ 1º Às informações recebidas nos termos deste artigo aplica-se o disposto no § 7º do art. 38 da Lei nº 4.595, de 1964 (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 12, § 1º).

§ 2º As informações de que trata o **caput** serão prestadas a partir das relações de usuários constantes dos registros relativos ao ano-calendário de 1992 (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 12, § 2º).

§ 3º A não observância do disposto neste artigo sujeitará o infrator, independentemente de outras penalidades administrativas, à multa prevista no art. 978, por usuário omitido (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 12, § 3º).

Art. 932. **Havendo dúvida sobre quaisquer informações prestadas ou quando estas forem incompletas, a autoridade tributária poderá mandar verificar a sua veracidade na escrita dos informantes ou exigir os esclarecimentos necessários** (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 108, § 6º).”(negrejou-se e grifou-se)

Nesse mister, impõe-se registrar, acerca do procedimento de obtenção das provas do fato imputado aos impugnantes, que todas as informações/documentos coletados de terceiros foram acobertadas pela emissão dos competentes Mandado de Procedimento Fiscal de Diligência – MPF-D, conforme fls. 409 e 475.

A emissão de Mandado de Procedimento Fiscal de Diligência – MPF-D estende ao seu destinatário o procedimento de fiscalização em curso, cuja competência é tratada no art. 904 do RIR/99, e art. 6º da Lei nº 10.593, de 2002, constituindo meio de coleta de informações para a instrução processual da respectiva auditoria, a teor da Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007:

“Art. 2º **Os procedimentos fiscais** relativos a tributos administrados pela RFB **serão executados**, em nome desta, **pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB) e instaurados mediante Mandado de Procedimento Fiscal (MPF)**.”

Parágrafo único. Para o procedimento de fiscalização será emitido Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-F), e no caso de diligência, Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência (MPF-D).

Art. 3º Para os fins desta Portaria, **entende-se por procedimento fiscal:**

I - de fiscalização, as ações que objetivam a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos administrados pela RFB, bem como da correta aplicação da legislação do comércio exterior, podendo resultar em constituição de crédito tributário, apreensão de mercadorias, representações fiscais, aplicação de sanções administrativas ou exigências de direitos comerciais;

II - de diligência, as ações destinadas a coletar informações ou outros elementos de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigência de instrução processual.

Parágrafo único. O procedimento fiscal poderá implicar a lavratura de auto de infração ou a apreensão de documentos, materiais, livros e assemelhados, inclusive em meio digital.” (negrejou-se e grifou-se)

Incabível, portanto, a arguição da obtenção de prova ilícita.

Prosseguindo, também na identificação do sujeito passivo da correspondente obrigação tributária se aplica idêntico procedimento investigatório, mormente quando necessária, para tal mister, a identificação de elementos qualificadores da responsabilidade tributária.

E acerca dos elementos qualificadores da solidariedade tributária, estes constituem justamente a hipótese prevista no antecedente da norma jurídico-tributária para imposição da sujeição passiva, cumprindo à Autoridade Administrativa competente a identificação de tais elementos visando a subsunção dos fatos à norma aplicável, informações estas as quais são apreendidas no procedimento investigatório de fiscalização, durante o qual, como dito, não há de se falar no contraditório e ampla defesa.

A esse respeito, assim leciona James Marins, em sua obra *Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial*, Ed. Dialética, São Paulo, 2001, págs. 222/223:

“O procedimento administrativo fiscalizador interessa apenas ao Fisco e tem finalidade instrutória, estando fora da possibilidade, ao menos enquanto mera fiscalização, dos questionamentos processuais do contribuinte. É justamente a presença, ou não, de uma pretensão deduzida ante ao contribuinte, o que separa o procedimento, atinente exclusivamente ao interesse do Estado, do processo, que vincula além do Estado, o contribuinte. Só quando houver vinculação do contribuinte se fará lícito aludir a processo, antes não. Corroborando tal assertiva, basta se atinar para que nem todo procedimento fiscalizatório irá conduzir necessariamente a uma exação, havendo clara separação entre os dois momentos”.

Coerentemente com essa interpretação, o art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972, preceitua: “a *impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento*”.

Com a apresentação da impugnação o procedimento se torna processo, estabelecendo-se o conflito de interesses: de um lado o Fisco que acusa a existência de débito tributário, fundando sua pretensão de recebê-lo e, de outro, o contribuinte, que opõe resistência por meio da apresentação de impugnação. É a partir desse momento que, iniciada a fase processual, passa a vigorar, na esfera administrativa, o princípio constitucional da garantia ao devido processo legal, no qual está compreendido o respeito à ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, nos termos do art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal.

In casu, a oportunidade de defesa foi regularmente oferecida e plenamente exercida pela contribuinte e pelos sujeitos passivos arrolados ao processo, ensejando, inclusive, a elaboração do presente acórdão.

O procedimento fiscal em nada trouxe ofensa aos princípios insculpidos no art. 37 da Constituição Federal de 1988, bem como aos arts. 2º, 3º, 30 e 46 da Lei nº 9.784, de 1999, porque plenamente atendida a legislação vigente.

Demais disso, da análise dos autos, depreende-se que os fatos foram perfeitamente descritos e juridicamente qualificados pelas normas pertinentes. Consubstanciam-se no entendimento da Autoridade Fiscal acerca das infrações apontadas, resumida no início do relatório.

Além disso, a fiscalização elaborou um conjunto de demonstrativos e planilhas, o qual, combinado com os termos e a descrição dos fatos, demonstra cabalmente a forma como foi apurado e calculado o crédito tributário, caracterizando plenamente todos os elementos do fato jurídico tributário, pelo que não se vislumbra qualquer prejuízo à contribuinte para a perfeita inteligência acerca da matéria autuada.

Ademais, nota-se que durante os trabalhos fiscais a contribuinte foi regularmente intimada a prestar os esclarecimentos necessários para elucidação dos fatos apurados pelo Fisco, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 94, de 24 de dezembro de 1997.

Desta feita, não há de se falar da nulidade do lançamento, mesmo porque não se mostraram atendidos os requisitos constantes do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, que disciplina a matéria:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)”

Sendo, os atos e termos, lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade e garantido o mais absoluto direito de defesa, ante a perfeita descrição dos fatos e enquadramento legal específico e a abertura de prazo legal de impugnação, não há que se cogitar de nulidade dos autos de infração.

No presente caso, os interessados demonstraram, mediante as razões de impugnação ofertadas, terem compreendido claramente os motivos da autuação, rebatendo, ponto a ponto, as infrações apontadas, não havendo de se cogitar do cerceamento do direito de defesa.

Prosseguindo, para melhor deslinde da controvérsia acerca do arbitramento, importa tecer alguns comentários sobre as modalidades de apuração do lucro.

O lucro, base de cálculo do imposto sobre a renda, a teor do art. 44 do Código Tributário Nacional (CTN), é o próprio fato descrito na lei, quando observado sob a sua perspectiva dimensionável.

O Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), dispõe fartamente sobre a dimensão mensurável do fato gerador, especificando a forma como se dá a medida da renda das pessoas jurídicas, conceituando seja ela determinada sob três diferentes regras, a saber: a) lucro real; b) lucro presumido; c) lucro arbitrado. Para a adoção de uma forma de cálculo em detrimento à outra se presume o atendimento de condições específicas, previstas nas normas em regência.

O lucro real, regra geral, sobrepõe-se naturalmente às demais modalidades de apuração, justamente por representar a renda efetivamente auferida, considerados todos os aspectos envolvidos na sua geração, precisamente determinados, em discriminado período de tempo. No entanto, referida forma de apuração desencadeia maior ônus procedimental por parte da contribuinte, mormente no que diz respeito à obrigatoriedade de manutenção de escrituração comercial e fiscal regular.

Por tal razão, **facultou** o legislador, à exceção das hipóteses por ele selecionadas, previstas no art. 246 do RIR/99, a adoção, pela contribuinte, de forma de apuração do lucro mais simplificada, segundo as regras do presumido, a qual, no entanto, também se baseia em alguns dados de escrituração obrigatória.

É importante ressaltar, portanto, que, tanto nas regras do lucro real, quanto do lucro presumido, impõe-se à contribuinte o dever de guarda e conservação dos livros contábeis e/ou fiscais pertinentes a cada uma dessas modalidades de apuração do lucro, bem como da documentação que acoberta os registros escriturados.

O lucro arbitrado, forma excepcional de se quantificar a renda tributável, é utilizado, via de regra, pela Administração Tributária, em casos de omissões ou erros graves constatados na escrituração na qual se deve respaldar a contribuinte. E este é o fato determinante para a adoção dessa modalidade de apuração do lucro, em detrimento daquela formalizada pela pessoa jurídica em sua declaração de rendimentos e/ou em seus registros contábeis/fiscais.

A autoridade responsável pela fiscalização pode e deve examinar a escrituração e documentação da empresa com a finalidade de verificar se a opção feita pela contribuinte é legítima e se a apuração do lucro, na modalidade facultada pela legislação tributária, é correta.

Veja-se a respeito o que dispõe o RIR/99, particularmente quanto à fiscalização das empresas optantes e/ou obrigadas à apuração do resultado pelo lucro real:

“Art. 276 – A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita à verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova, observado o disposto no art. 922 (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º).”

Para que o exame fiscal seja possível, a empresa deve, além de cumprir outras obrigações acessórias, escriturar os livros e, sobretudo, **manter em boa guarda e ordem a documentação**, sob pena de frustrar qualquer possibilidade de verificação da legitimidade da opção, da conduta, e da apuração do lucro, pelo sujeito ativo.

Nesse sentido, dispõe o art. 264 do RIR/99:

“Art. 264 – A pessoa jurídica é **obrigada a conservar em ordem**, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, **os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade**, ou **que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial** (Decreto-lei nº 486/69, art. 4º).

§ 1º **Ocorrendo extravio, deterioração ou destruição de livros, fichas, documentos ou papéis de interesse da escrituração**, a pessoa jurídica **fará publicar, em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento, aviso concernente ao fato e deste dará minuciosa informação, dentro de 48 horas, ao órgão competente do Registro do Comércio, remetendo cópia da comunicação ao órgão da Secretaria da Receita Federal de sua jurisdição** (Decreto-lei nº 486/69, art. 10).

§ 2º A legalização de novos livros ou fichas só será providenciada depois de observado o disposto no parágrafo anterior (Decreto-lei nº 486/69, art. 10, parágrafo único)

§3º **Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios** (Lei nº 9.430/96, art. 37)”.(grifou-se)

Resta evidente a imposição primordial: **o dever de cuidado por parte da contribuinte com relação à guarda de seus livros e documentações contábeis e fiscais**, objetivando, enfatize-se, que, **quando solicitado**, possa o sujeito passivo da obrigação tributária **apresentar prontamente os elementos probatórios de suas operações comerciais**, de forma a **resguardar a legitimidade da opção efetuada** quanto à forma de apuração do seu lucro tributável, **sob pena de frustrar a pretensão da contribuinte quanto ao regime adotado**.

É importante salientar que o dispositivo legal acima reportado visa, acima de tudo, dar efetividade ao comando estipulado no art. 923 do mesmo Regulamento, que reza: “A *escrituração mantida com observância das disposições legais faz **prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis**, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (base legal constante do Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º, § 1º)*”.

A ordem estipulada no citado art. 264 do RIR/99 se dirige, dessa forma, a defender aos interesses do sujeito passivo. Tanto é assim que o legislador admite, em mesmo dispositivo legal - §§ 1º e 2º, quando comprovada a existência de fatores alheios à vontade da pessoa jurídica, desde que efetuada a devida comunicação à sociedade, bem como aos órgãos competentes, a reconstituição da sua escrita, como **medida de exceção**.

Isso, porque a escrituração se presta a reproduzir, **dia a dia**, os atos ou operações da atividade que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial da empresa, sendo que o registro atemporal dos atos de comércio não se encaixa dentro desse contexto.

Veja-se que a oportunidade oferecida não é a de legitimar as informações porventura já prestadas ao Fisco sem respaldo em documentação pertinente, em virtude da

ocorrência de caso fortuito ou de força maior, mas, ao contrário, de oferecer elementos ao sujeito passivo para que este venha a **reconstruir sua documentação e livros contábeis e fiscais**, a fim de legitimar as mesmas informações antes apresentadas.

Para dar legalidade ao procedimento assim permitido deve a contribuinte observar, necessariamente, ambos os requisitos e na ordem prescrita. Ou seja, comunicar a sociedade e aos órgãos competentes – Registro do Comércio e SRF, no prazo previsto e, **em seguida**, efetivar a reconstituição da sua escrita, mediante a legalização de novos livros e fichas, tudo com apoio em documentos devidamente recuperados. Sem a adoção desse segundo procedimento, totalmente ineficazes se tornam os atos anteriormente praticados, para os efeitos fiscais.

São os **livros e os documentos** que acobertam os registros ali efetuados **elementos imprescindíveis para legitimar a opção de tributação pelo lucro real** retratada na declaração de rendimentos.

Enfatize-se que a causa do arbitramento é a não-apresentação em tempo hábil dos livros contábeis e fiscais, a ausência da escrituração dos mesmos ou a sua imprestabilidade.

A não-apresentação em tempo hábil, porque o Fisco dispõe de prazo fatal determinado para a revisão do procedimento adotado pelo sujeito passivo e eventual constituição do correspondente crédito tributário. Assim, a falta de apresentação dos livros e documentos ou a não reconstituição da escrita em **prazo razoável, concedido em juízo de admissibilidade**, quando necessário, por não permitirem a conferência fiscal, acarretam ao sujeito passivo o ônus de ver afastada a pretensão quanto à opção da modalidade do lucro exercida.

A ausência ou imprestabilidade, porque, da mesma forma que a anterior, impossibilitam a autoridade competente de conferir a opção de tributação adotada pela contribuinte, afastando a legitimidade de seus atos.

Ressalte-se, aqui, que a obtenção de informações junto a terceiros tem como uma de suas finalidades a busca de elementos para confirmar ou infirmar a escrituração levada a efeito pela contribuinte, de forma a se permitir alcançar a conclusão da imprestabilidade, ou não, da escrita.

Ao contrário do que possa entender a impugnante, cumpre ao sujeito passivo a escrituração e/ou recomposição de seus registros contábeis e fiscais, e não ao Fisco. Também cumpre ao sujeito passivo a demonstração de que a modalidade de lucro exercida está de acordo com as prescrições legais.

À fiscalização cumpre investigar e concluir pela autenticidade, ou não, dos documentos, registros contábeis e fiscais e declarações prestadas à Fazenda Nacional, confirmando ou infirmando, inclusive, a pertinência da opção de lucro exercida pela contribuinte.

Cumpre ao Fisco, também, intimar a fiscalizada a reconstituir sua escrituração, quando as falhas detectadas forem passíveis de reparação, envidando esforços para a manutenção da opção de tributação exercida pela contribuinte.

No entanto, alcançada a conclusão da impertinência da opção do lucro, seja pela não-apresentação, falta ou imprestabilidade da escrituração que não admita reparos, cumpre ao Fisco, tão-somente, desclassificar a modalidade do lucro exercida, adotando-se o arbitramento como única forma, com respaldo legal, para se apurar o resultado da pessoa jurídica, eis que as outras modalidades de apuração ensejam, necessariamente, como requisito legal, o apoio em escrituração e documentação regular, a qual deve ser mantida de acordo com a sistemática escolhida (Lucro real ou presumido).

Portanto, a não observância das disposições constantes da legislação tributária, no tocante à boa guarda e conservação da escrituração contábil e documentos que a acobertam, bem como dos procedimentos existentes para a formalização de comunicação de extravio e reconstituição da escrita em tempo hábil, acarretam o procedimento do arbitramento.

Como bem aponta a impugnante, o arbitramento é medida extrema e, como tal, enseja, antes da adoção desse procedimento, sejam exauridos, insistentemente, os esforços no sentido de permitir à contribuinte adotar as providências necessárias para justificar a apuração do lucro da forma como exercida.

Enfatize-se que, se as falhas são passíveis de retificação, entre as quais se encontra o atraso na escrituração ou a necessidade de sua reconstituição, em virtude de caso fortuito ou de força maior, há de se reclamar à contribuinte as providências cabíveis para a sua correção, em prazo razoável, desde que o Fisco não vislumbre, na concessão de tal prazo, a hipótese de ocorrência de danos ao Erário.

Isso, porque não se deve afastar da mente que à fiscalização cumpre a revisão, dentro de prazo fatal determinado, dos atos praticados pelo contribuinte, pelo que ao sujeito passivo se impõe, como dever original, o **pronto atendimento** na apresentação dos livros e documentos, já que a legislação determina a sua **manutenção obrigatória**, sob pena de vir a arcar com o ônus do afastamento da opção exercida, em favor do arbitramento, única modalidade de apuração do lucro confiável, na situação imposta pela ausência dos elementos necessários à confirmação da declaração feita pela fiscalizada e a premência da decadência do direito do Fisco constituir o crédito tributário.

A reconstituição da escrita e/ou a permissão de sua escrituração fora do prazo previsto na norma de regência **constituem medida de exceção**, da mesma forma que o próprio arbitramento.

Oportuno ressaltar que, na hipótese da ocorrência de caso fortuito ou de força maior, a recuperação dos documentos e correspondente reconstituição da escrita, com a adoção das formalidades prescritas, deve se dar por **iniciativa da contribuinte e tão logo se verifique o sinistro**.

Contudo, ainda que a interessada imediatamente diligencie no sentido de recompor a sua escrita fiscal, a premência do prazo decadencial impõe à fiscalização a constituição do crédito tributário, sob pena de responsabilidade funcional. E no cumprimento de tal ofício, o Fisco deve utilizar o único meio legítimo para determinação do resultado tributável, quando ausentes os documentos e livros de manutenção obrigatória, qual seja, o arbitramento, em detrimento da opção de tributação exercida pela contribuinte.

Assim, à premência do prazo fatal para revisão do lançamento e constituição de eventual crédito tributário, não é moral, nem legal, afastar o interesse público em detrimento do particular, quando o direito do sujeito passivo que se pretende defender decorre, justamente, da não observância de deveres originalmente impostos na lei, quanto à manutenção obrigatória de escrituração regular, mesmo que essa inobservância tenha sido causada por motivos alheios à vontade da pessoa jurídica.

O interesse público deve, nesse caso, sobrepor-se ao particular, impondo-se o arbitramento, mesmo porque possui todo o respaldo na legislação de regência.

Não se pode olvidar que a responsabilidade do sujeito passivo da obrigação tributária é objetiva, não dependendo da intenção do agente, da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, nos exatos termos do art. 136 do CTN.

Novamente cumpre registrar que a celeridade dos trabalhos fiscais tem como objetivo a observância do prazo decadencial para revisão dos atos praticados pela fiscalizada e, por via de consequência, do prazo fatal para constituição de eventual crédito tributário, tudo em resguardo ao interesse público, sob pena de responsabilidade funcional.

De outro giro, a falta de apresentação dos registros escriturais ou a falta do reconhecimento e comunicação da ausência ou atraso na escrituração, sem qualquer justificativa, quando a contribuinte é regularmente intimada, bem como sucessivos pedidos de prorrogação de prazo para reconstituição da escrita, quando necessária, sem a comprovação de evolução satisfatória do correspondente andamento, configura procedimento meramente protelatório do sujeito passivo e, portanto, embaraço à fiscalização.

Esclareça-se que o arbitramento não é uma penalidade, e sim a única consequência possível a uma situação consumada, que é a não-apresentação, para exame, dos necessários livros contábeis e fiscais, ou a conclusão da imprestabilidade da escrita para validar a autenticidade das informações prestadas ao Fisco. **O arbitramento é simplesmente um critério adotado para o cálculo do lucro.**

Quando conhecida a receita, opera-se pela aplicação de percentuais determinados de acordo com a atividade exercida, com o fim, inclusive, de respeitar os princípios da capacidade contributiva e de isonomia do sujeito passivo da obrigação tributária. Assim se manifesta a jurisprudência administrativa:

“ARBITRAMENTO NÃO É PENALIDADE – O arbitramento não possui caráter de penalidade; é simples meio de apuração do lucro” (Ac. CSRF/01-0.123/81).

No presente caso, a interessada optou pela tributação do seu resultado pelo método do lucro presumido, no ano-calendário em análise (2006).

Ressalte-se que também as pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido devem manter escrituração contábil completa, obrigação esta dispensada apenas se mantido o livro Caixa, no qual reste demonstrada toda movimentação financeira, inclusive bancária. É o que dispõe o art. 45 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995:

“Art. 45. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido **deverá manter:**

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

II - Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário abrangido pelo regime de tributação simplificada;

III - em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Parágrafo único. **O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária.**” (negrejou-se e grifou-se)

Depreende-se dos autos que a contribuinte, quando solicitada, deixou de apresentar os livros e documentos de sua escrituração, alegando que estes foram objeto de extravio.

Como observado pelo fiscal autuante, as circunstâncias do extravio não restaram devidamente esclarecidas pela interessada, tendo sido encerrados os trabalhos de auditoria após transcorridos 180 dias do seu início, pois denotada a intenção da pessoa jurídica em obstaculizar o andamento da ação fiscal, mediante os sucessivos pedidos de prorrogação de prazo para a reconstituição da escrita, sem a demonstração de sua evolução satisfatória.

De fato.

Os trabalhos de auditoria iniciaram-se em 08/01/2010, com a ciência do Termo de Início de Fiscalização (AR de fls. 05), quando foram solicitados, entre outros, os documentos e livros da escrituração da pessoa jurídica, solicitação esta reiterada em 04/03/2010 (AR de fls. 09), diante da falta de atendimento.

No cumprimento da reiterada solicitação fiscal, a contribuinte alegou o seguinte (fls. 10):

“Ocorre que **devido a mudança da empresa de contabilidade terceirizada que controla os documentos de nossa empresa houve enorme extravio de documentos**, o que nos motivou inclusive a comunicar a praça mediante comunicado em jornal de grande circulação. Informamos ainda que estamos tomando todas as providências para que os documentos momentaneamente extraviados sejam eventualmente localizados, bem como paralelamente a esta busca, estamos providenciando a reorganização e re-confecção dos documentos que não forem encontrados”.

A referida comunicação do extravio em jornal de grande circulação se deu na data de 23/02/2010, ou seja, após o início da auditoria, e apresenta o seguinte conteúdo (fls. 22):

“(…), vem a público informar a quem interessar possa que **em razão de transporte documental entre a sede de seu estabelecimento e o escritório contábil** terceirizado no dia 22 de fevereiro de 2010, **foram extraviados os documentos relacionados: Livros de Saída; Livros apuração de ICMS e IPI; Livros Diário e, Livros Razão; referentes aos exercícios de 2005 a 2009 e demais documentos contábeis.**(23.12.2010)”(negrejou-se)

Por não ter sido considerada prova hábil, em razão de se encontrar rasurado o documento, a fiscalização intimou a interessada a apresentar a via original do aludido jornal, além de cópia de Boletim de Ocorrência dando conta do extravio (intimação de fls. 68/186 – AR de fls. 187), quando a interessada veio oferecer nova cópia do jornal, agora autenticada (fls. 397), argüindo o seguinte (fls. 380/383):

“Item 01

O contribuinte ratifica sua declaração anterior, acrescentando ainda que, a empresa de contabilidade terceirizada que processava toda a sua escrituração fiscal, por desacordos contratuais, na pessoa do senhor Antenor, devolveu toda essa escrituração e documentos fiscais para a notificada. Que após essa devolução, **na própria sede do contribuinte, por descuido deste, quando esses documentos iam ser encaminhados a outra acessória contábil, houve um parcial extravio desses documentos**, sendo que os mesmos ainda não se encontram totalmente recuperados, motivo pelo qual está evidenciando todos os esforços nesse sentido.

Item 02

Diante desses fatos, **entendeu o contribuinte, não ser o caso da elaboração de Boletim de Ocorrência Policial**, tendo o seu departamento administrativo efetuado a imediata comunicação à praça, a fim de evitar danos a terceiros, visto que tais documentos já foram parcialmente recuperados, tanto é fato que parte deles já foi encaminhado a V.Sas.

Item 03

Tanto é fato de que essa comunicação foi feita a praça, que estamos anexando a presente cópia reprográfica autenticada da publicação feita em jornal de grande circulação, posto que **o original não possui sua utilização limitada a presente fiscalização, fazendo, portanto, parte do acervo documental de nossa empresa**, e que eventualmente poderá ser necessário para qualquer outra eventualidade.

(...)” (negrejou-se e grifou-se)

Primeiramente, importa consignar que a simples publicação em jornal de grande circulação comunicando o extravio dos documentos e livros de escrituração fiscal demonstra, tão somente, ter havido o registro de um **fato não provado**.

Demais disso, realmente, as circunstâncias que motivaram o extravio não foram esclarecidas pela contribuinte, inclusive quando interpelada, especificamente, em diversas intimações fiscais, a prestar os devidos esclarecimentos. A interessada mudou por várias vezes a versão dos fatos apresentados ao Auditor Fiscal, conforme apontam os seguintes excertos do Termo de Verificação Fiscal, constante do relatório:

“Por fim, **em atendimento ao "TERMO DE INTIMAÇÃO - MPF 0812800.2009.00535/03"**, o CONTRIBUINTE protocolizou no setor de atendimento ao público desta DRF, em 10/06/2010, carta com data 08/06/2010, anexada às folhas 380 a 383, acompanhada de documentos que foram anexados às folhas 384 a 397, através da qual, em suma, **alterou a versão do suposto extravio, dizendo que o mesmo deu-se dentro da própria empresa e não mais no transporte; (...)**.

Em **atendimento ao "TERMO DE INTIMAÇÃO - MPF 0812800.2009.00535/04"**, o CONTRIBUINTE protocolizou carta em 09/08/2010, com data 15/07/2010, anexada às folhas 577 a 580, acompanhada de documentos que foram anexados às folhas 581 a 604, através da qual, **em suma, apresentou a terceira versão para o suposto extravio da**

documentação, baseada no fato de que a mesma teria sido deixada no limite da empresa com a rua, acondicionada em sacos pretos tipo "lixo", e que ao recontá-los, constatou que diversos sacos haviam sumido, supostamente levados por algum "carrinheiro / catador de papel"."

Por outro lado, a própria impugnante reconhece que deixou de observar o **dever de cuidado** quanto à devida guarda, em local seguro, da sua documentação, ***dando azo ao sinistro justamente no curso da auditoria fiscal***, fatos os quais depõem contra a interessada.

De qualquer forma, o que se vislumbra concretamente nos autos é a ausência plena dos registros a que está obrigado a manter o sujeito passivo que adota como forma de tributação o lucro presumido.

Ressalte-se que a única providência adotada pela interessada foi comunicar à praça o suposto sinistro, mediante veiculação da notícia em jornal de grande circulação. Sequer procedeu à comunicação ao órgão do Registro do Comércio, obrigação esta verdadeiramente imposta pelo Decreto-lei nº 486/69, base legal do art. 264 do RIR/99, com vistas à legalização de novos livros ou fichas, providência esta também não adotada pela contribuinte.

Acusam os documentos aportados ao processo não ter faltado tempo hábil para a reconstituição da escrita, já que o suposto sinistro teria se dado em 22/02/2010, conforme o citado jornal, sendo que os trabalhos fiscais foram finalizados somente em 26/08/2010, portanto, após transcorridos **seis meses** do evento.

Nesse contexto, não assiste razão à impugnante, em considerar exíguo o prazo concedido pela autoridade fiscal para a reconstituição da escrita, porque este foi sucessivamente prorrogado até o final dos trabalhos de auditoria.

Ademais, as informações controversas sobre o extravio da documentação; a apresentação de documentos não solicitados na auditoria (Notas Fiscais de Entrada e Dacon) em detrimento daqueles objeto de intimação, oferecidos no intuito de dar aparência de continuidade na diligência esperada para a reconstituição da escrita; a recusa no recebimento do Termo de Intimação Fiscal – MPF 0812800.2009.00535/03 (fls. 68/86 – AR de fls. 87/88), motivando elaboração de Edital (fls. 89); bem como a recuperação, no prazo sucessivamente prorrogado, apenas de parcela ínfima dos documentos necessários à legalização de novos livros contábeis e fiscais, evidenciam procedimento meramente protelatório da contribuinte, para atendimento das intimações fiscais, justificando o indeferimento de novas prorrogações e a adoção do arbitramento.

Acrescente-se, ainda, que o próprio jornal, no qual se baseia a contribuinte para comprovar o extravio alegado, não faz alusão de que teriam sido furtados **todos** os documentos que se toma como referência numa contabilidade comercial e fiscal.

Não obstante, caso fosse reconhecida essa informação como verdadeira e, constatada a ineficácia da diligência junto aos demais pólos de suas relações comerciais no sentido de ver satisfeita a busca de outras vias de seus documentos, forçosamente há de se concluir pela impossibilidade da manutenção da opção pelo lucro presumido, ante a mais absoluta ausência de elementos passíveis de serem verificados pelo sujeito ativo da obrigação tributária.

A não observância das disposições constantes da legislação tributária, no tocante à boa guarda e conservação da escrituração contábil, bem como dos procedimentos existentes para a formalização de comunicação de extravio e reconstituição da escrita, ensejam a manutenção do procedimento do arbitramento.

Nesse contexto, o arbitramento do lucro encontra-se respaldado nas disposições constantes do art. 47, III, da Lei nº 8.981, de 1995, abaixo transcrito:

“Art. 47 - O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

...

III - o contribuinte **deixar de apresentar** à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o **livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;**

...”(negrejou-se)

Enfatize-se que o arbitramento do lucro é simplesmente um critério de apuração da base de cálculo do imposto, segundo coeficientes aplicáveis à atividade desenvolvida, face a ausência absoluta de elementos necessários e suficientes para confirmação da pertinência da utilização das regras do **lucro presumido**, conforme exercido pela contribuinte, no ano-calendário em apreço.

Assim já se manifestou a jurisprudência:

“ESCRITURAÇÃO INCOMPLETA – **A escrituração contábil é o meio material concreto de conferir-se o resultado operacional da pessoa jurídica.** Se esta, quando se inicia a fiscalização, não a mantém na forma da legislação de regência, seja porque não escriturou as operações mercantis efetuadas no ano-base, seja porque a fez insuficientemente e, **mesmo após haver-lhe sido concedido prazo para atualizá-la, não consegue pô-la em ordem, cabível se torna o arbitramento do lucro feito com base na receita bruta.** [Ac. 1º CC 101-73.982/83 – Resenha Tributária, Seção 1.2, Ed. 35/83, pág. 1008]

ARBITRAMENTO DO LUCRO – APRESENTAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO APÓS O LANÇAMENTO – IMPOSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE ARBITRAMENTO CONDICIONAL – Ex(s): 1994 e 1995 – O arbitramento do lucro, quando realizado em prazo hábil, sem percalços que provoquem grave dificuldade ao contribuinte na reconstituição de sua escrituração, deve ser entendido, tão-somente, como meio único na obtenção das bases de cálculo dos tributos. **A apresentação da escrituração após o lançamento de ofício não invalida a apuração das bases de cálculo pelo arbitramento.** Não existe lançamento condicional. [1º CC Ac nº 108-06.053, DOU de 22/08/2000]

IRPJ - A não apresentação da escrituração prevista para o optante do lucro presumido e dos documentos atinentes às suas operações autoriza o arbitramento do lucro. **A fiscalização na busca da verdade tributária pode utilizar de todos os meios lícitos de prova, inclusive documentos bancários que, em conjunto com outros elementos demonstrem a receita efetiva da contribuinte.**(Acórdão 1º CC 102-43549, de 11/12/98)

LUCRO PRESUMIDO – LIVRO CAIXA – ARBITRAMENTO – Desde que regularmente intimado o contribuinte, **a falta de apresentação do livro caixa autoriza o arbitramento do lucro.** (Ac. 1º CC – 7ª Câmara. 107-06269, em 23/05/2001)

ARBITRAMENTO DO LUCRO – PESSOA JURÍDICA OPTANTE PELO LUCRO PRESUMIDO – **Legítimo o arbitramento do lucro quando a pessoa jurídica optante pelo lucro presumido não apresentar o Livro Caixa contendo a movimentação financeira ou a escrituração contábil regular.** Incabível o agravamento dos percentuais de arbitramento no ano de 1994 face à reiterada jurisprudência deste Colegiado. (Ac. 1º CC – 8ª Câmara. 108-05.980, em 26/01/2000)

LUCRO ARBITRADO – LUCRO PRESUMIDO. OBRIGATORIEDADE DE MANTER LIVROS CAIXA E DE REGISTRO DE INVENTÁRIO – **Se a pessoa jurídica não possuir assentamentos capazes de demonstrar o preenchimento de requisitos para optar pela tributação com base no lucro presumido, justifica-se o arbitramento,** ainda que alegada a existência de outros elementos que suportariam a apuração do lucro real. (Ac. 1º CC – 8ª Câmara. 108-06.275, em 19/10/2000)

FURTO DE LIVROS E DOCUMENTOS (EX. 87/9) – **Se não demonstradas as devidas precauções necessárias relativamente à boa guarda dos documentos e, tampouco tendo providenciado a tempo a reconstituição de sua escrituração, é cabível o arbitramento dos lucros.** (Ac. 1º CC 107-2.391/95).

INCÊNDIO – A destruição de livros e documentos em escritório de contador, fora do estabelecimento comercial, não elide a tributação com base no arbitramento dos lucros, **desde que não revelada a adoção das cautelas mínimas tendentes a evitar os efeitos do caso fortuito ou de força maior,** inclusive incêndio (Ac. CSRF/01-0.178/81 - No mesmo sentido, v. Ac. 1º CC 101-81.049/91).

INCÊNDIO – Inobstante a ocorrência de incêndio, **impõe-se ao contribuinte fazer a prova da perda de todos os seus livros e documentos; comunicar à Repartição Fiscal;** bem como **tentar reconstituir a sua escrita contábil,** como forma de evitar o arbitramento de seu lucro (Ac. 1º CC 101-81.863/91 – No mesmo sentido, V. Ac. 103-19.332/98).

INCÊNDIO DE LIVROS E DOCUMENTOS – **Cabe o arbitramento de lucros não obstante a suposta destruição de livros e documentos por incêndio na medida em que (I) não devidamente comprovado que a escrita se encontrava efetivamente no estabelecimento incendiado, (II) não se tomaram as devidas providências para assegurar a boa guarda da documentação e (III) não se providenciou a regularização da escrita contábil após o decurso de prazo razoável para tal** (Ac. 1º CC 103-12.384/92).

LIVROS EXTRAVIADOS – **A lei autoriza o fisco a fixar os lucros tributáveis quando falte a escrita contábil, situação que abrange a hipótese de ela ter sido extraviada antes da revisão fiscal. As declarações de rendimentos, por sua vez, são informações unilaterais não fazendo prova em favor do contribuinte se o mesmo não puder apresentar a escrituração que a sustenta** (Ac. 1º CC 101-74.949/84 – No mesmo sentido, v. Ac. 1º CC 104-8.630/91)” (negrejou-se e grifou-se)

Impende esclarecer que não tem o condão de afastar a hipótese de arbitramento a documentação apresentada *a posteriori*, de modo a demonstrar a existência de regular escrituração e documentos que a suportam, uma vez que a falha apontada determinante para a adoção deste critério do arbitramento não é sujeita a reparação.

Quanto à base de cálculo, somente quando não conhecida a receita auferida é que se utilizam as alternativas de cálculo do lucro arbitrado, conforme as regras estatuídas no art. 535 do RIR/99. Portanto, quando conhecida a receita auferida, impõe-se a sua utilização na determinação do lucro arbitrado, mediante a aplicação de percentual específico, apurado de acordo com a atividade desenvolvida, acrescido de vinte por cento, conforme determina o art. 532 do mesmo Regulamento.

E, na hipótese de omissão de receita, não se olvida que o montante assim apurado caracteriza-se como receita conhecida, devendo ser computado na determinação do lucro arbitrado, base de cálculo do imposto devido e do adicional, no período de apuração correspondente, consoante disciplina o art. 537 do RIR/99.

No presente caso, a receita auferida restou devidamente comprovada por meio das provas coletadas no procedimento de auditoria, obtidas: a) mediante Convênio com a Fazenda Estadual (receitas de vendas/serviços extraídas das declarações apresentadas pela própria contribuinte à fiscalização do Estado de São Paulo); b) pelas cópias das notas fiscais fornecidas pela própria pessoa jurídica ao Auditor Fiscal (por amostragem); e c) pelas informações das vendas/serviços efetuados, trazidas aos autos pelos clientes da fiscalizada (em atendimento às diligências fiscais).

Diante das provas coletadas, constatou o Fisco rendimentos auferidos, os quais deixaram de ser oferecidos à tributação e informados pela contribuinte nas declarações regularmente instituídas pela Secretaria da Receita Federal (DIPJ, DCTF e Dacon), configurando a omissão de receita, inexistindo, na hipótese, a figura da presunção.

Sobre a pretensão da impugnante em ver afastada da receita omitida as vendas que alega terem sido canceladas, constantes das notas fiscais de saída e de entrada apresentadas às fls. 806/1145, impõe-se esclarecer que, tais documentos, por si sós, não se mostram hábeis à comprovação pretendida, por serem de emissão da própria pessoa jurídica.

Para comprovar o cancelamento/devolução de vendas efetuadas não basta a apresentação das notas fiscais de saída e de entrada no estabelecimento da interessada, mormente quando em tais documentos inexistir qualquer registro feito pelos clientes, do fato alegado.

Nesse caso, além das mencionadas notas fiscais de saída e entrada, deve a contribuinte demonstrar passagens em postos fiscais ou apresentar conhecimentos de frete; demonstrar os lançamentos no livro fiscal próprio e a inexistência de desconto em bancos ou recebimento de duplicatas referentes a vendas canceladas, bem como demonstrar a existência de registro nos controles de estoque da reintegração dos produtos devolvidos.

A fiscalização já havia sinalizado à contribuinte, ao longo dos procedimentos de auditoria, a documentação mínima a comprovar as notas fiscais de vendas eventualmente canceladas, consoante excerto transcrito no relatório, que, por pertinente, novamente se reproduz, abaixo:

Cabe observar que o CONTRIBUINTE foi devidamente intimado, através do item 5 do "TERMO DE INTIMAÇÃO - MPF 0812800.2009.00535/04", a apresentar os **documentos comprobatórios das notas fiscais que tenham sido eventualmente canceladas** no período, minimamente composto pela totalidade das vias originais emitidas e pelos correspondentes registros no LIVRO DE REGISTRO DE SAÍDAS, no entanto, nada foi apresentado até a data da lavratura do presente termo.(negrejou-se e grifou-se)

Insuficiente, portanto, a prova ofertada na defesa, em comprovação das vendas canceladas.

Assim, nada há de se reparar, quanto à apuração de omissão de receita e ao arbitramento do lucro, os quais ensejaram o lançamento guerreado.

A impugnante também contesta a aplicação da multa qualificada, que julga confiscatória. Fundamenta-se, ainda, na existência de caso fortuito e de força maior, qual seja, o extravio dos livros e documentos, que entende configurar motivo escusável.

Equivocada é a tese apresentada pela contribuinte.

Sobre o extravio dos livros e da documentação que os acoberta, como já observado anteriormente, as condições em que operado tal sinistro não restaram devidamente esclarecidas nos autos, tendo ocorrido, coincidentemente, justamente no curso do procedimento fiscal, por força de desídia reconhecida pela própria interessada, cuja obrigação é zelar pela boa guarda e conservação dos documentos contábeis e fiscais, mormente quando já iniciados os trabalhos de auditoria tributária.

Demais disso, como também já observado, restou evidenciado no processo procedimento meramente protelatório do sujeito passivo, mediante apresentação de documentos não solicitados pela fiscalização (notas fiscais de entrada e Dacon), no intuito de demonstrar diligência na tentativa de recuperação da documentação extraviada, para justificar novos pedidos de prorrogação de prazo, visando o cumprimento das exigências fiscais; bem mediante recusa ao recebimento de intimação, ensejando elaboração de Edital, fatos os quais concorreram para o embaraço ao célere andamento da fiscalização.

Nesse ponto, importante ressaltar que a única documentação recuperada pela contribuinte, ao longo dos seis meses de trabalhos de auditoria, foi apenas cópia de 65 notas fiscais de saída, num conjunto de 6.837 notas fiscais de saídas emitidas no ano-calendário de 2006. Importante ressaltar, também, que as cópias das notas fiscais de saídas, parcialmente apresentadas pela interessada, confirmam as informações obtidas junto ao Fisco Estadual, quanto à receita de venda obtida.

Por ora da impugnação, a interessada demonstra ter logrado recuperar parcela maior de documentos, porém, curiosamente, apenas aqueles tendentes a diminuir a receita considerada omitida, os quais seriam representativos de vendas canceladas.

Tais fatos evidenciam a tentativa da pessoa jurídica em ocultar à fiscalização federal os documentos comprobatórios das vendas informadas à fiscalização estadual, cujo real montante no ano, de R\$ 20.258.274,24, somente foi obtido pelo Auditor autuante por força da utilização de recurso disponibilizado mediante a celebração de Convênio entre as Fazendas Públicas, corroborado pelas informações obtidas das notas fiscais de saída parcialmente apresentadas pela autuada e pelas informações trazidas mediante diligência efetuada junto aos clientes da fiscalizada.

Depreende-se do relatório que a fiscalização constatou a prática da apresentação das declarações, nos diversos trimestres do ano-calendário, com receitas iguais a zero ou significativamente inferior àquela informada à fiscalização estadual, representando um total anual de R\$ 5.735.415,55 (IRPJ), o que, de modo algum, pode ser entendido como erro escusável.

Além do mais, constatou o Fisco que também houve omissão de informação nas DCTF apresentadas, tendo sido entregues as Dacon com os valores de receitas zerados, o que permite atingir a conclusão da existência da reiterada declaração inexata das DIPJ, DCTF e

Dacon, mediante omissão sistemática dos valores devidos a título de IRPJ, CSLL, Pis e Cofins, com vistas a retardar o conhecimento das reais dimensões dos respectivos fatos geradores pela autoridade fazendária, sob o manto da regularidade aparente na entrega das declarações.

Assim, resta claro o ânimo em fugir à tributação, ficando demonstrada a existência de fatos que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária, definida no art. 1º inc. I, da Lei 8.137, de 1990, que dispõe: “*Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias.*”

Pelas circunstâncias acima descritas, reputa-se irreparável o procedimento da fiscalização no tocante à conclusão pela aplicação da multa de ofício qualificada, consoante art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(...)

II- cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...).”

Adverta-se que o intuito de fraude referido no inciso II acima se denota dos procedimentos reiterados da autuada em intentar impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, das dimensões do fato gerador da obrigação tributária, mediante entrega da DIPJ, porém com omissão das receitas auferidas, bem como por nada confessar em DCTF e Dacon, concorrendo, ainda, em desídia, quanto à boa guarda e conservação da documentação contábil e fiscal, justamente no curso da ação fiscal, restando plenamente configurada a hipótese prevista no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964:

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

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

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

No que concerne às alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade, esclareça-se que, por estar devidamente fundamentada a exigência em normas validamente editadas, não cabe a este órgão administrativo perquirir de sua constitucionalidade, dado este controle não ser da alçada dos órgãos administrativos, mas sim, exclusivamente, do Poder Judiciário, nos termos do art. 102, incisos I, “a” e III, “b” e § 1º da Constituição Federal.

Enquanto a norma não é declarada inconstitucional pelos órgãos competentes do Poder Judiciário e não é eliminada do sistema normativo, tem presunção de validade vinculante para a Administração Pública.

Quaisquer discussões que versem sobre a constitucionalidade, legalidade ou equidade das leis exorbitam da competência das autoridades administrativas, às quais cabe apenas cumprir as determinações da legislação em vigor, principalmente em se tratando de norma validamente editada, segundo o processo legislativo constitucionalmente estabelecido.

E acrescenta-se que o dever de observância das normas abrange também as normas complementares editadas no âmbito da Secretaria da Receita Federal – SRF, conforme expressa disposição da Portaria nº 58, de 17 de março de 2006, *in verbis*:

“Art. 7º O julgador deve observar o disposto no art. 116, III, da Lei nº 8.112, de 1990, bem assim o entendimento da SRF expresso em atos normativos.”

Nesse contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

Confirmando esse posicionamento, a Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), dele fez constar o art. 62, o qual assim dispõe: “*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*”.

Também, já foi editada Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), dispondo, *in verbis*:

Súmula CARF Nº 2

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

A vedação ao julgador, de afastar a aplicação de lei, sob fundamento de inconstitucionalidade, foi, inclusive, inserida recentemente no Decreto nº 70.235, de 1972, o qual regulamenta o Processo Administrativo Fiscal, mediante introdução do art. 26-A, dada pela Lei nº 11.941, de 2009:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, **fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar** tratado, acordo internacional, lei ou decreto, **sob fundamento de inconstitucionalidade**.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)”(negrejou-se)

Aprecia-se, a seguir, a questão da responsabilidade tributária.

Como ensina Paulo de Barros Carvalho, o direito cria suas próprias realidades, disciplinando os modos e as formas pelas quais os eventos ocorridos devem ser jurisdicionados e vertidos na linguagem competente, de forma a ingressar no mundo jurídico e produzir efeitos.

Buscando o conceito do lançamento tributário constante da doutrina, infere-se que tem natureza constitutiva do crédito tributário, na data da expedição da “norma individual e concreta” produzida pela **autoridade competente**, qual seja, a autoridade administrativa de que trata o art. 142 do CTN.

É essa “norma individual e concreta” produzida pela administração tributária que faz nascer, no direito positivo, a **relação jurídica** vinculando o sujeito ativo e o sujeito passivo, tendo como **objetivo a satisfação da obrigação tributária**.

Pois bem, o ato administrativo, para ser válido, não pode prescindir do atributo da publicidade, ensejando, portanto, a sua notificação ao sujeito passivo. Assim, somente se instaura a relação jurídica quando notificado o sujeito passivo de ato produzido por autoridade competente.

E este ato, por definição do próprio CTN, é o lançamento (art. 142 do CTN). Portanto, somente se instaura a relação jurídica entre os sujeitos ativo e passivo da **obrigação tributária** por meio do **lançamento notificado**.

Deveras, a finalidade do lançamento é a satisfação do crédito tributário, por quem de direito, ou seja, pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

E conforme definição constante do art. 121 do CTN, o sujeito passivo é identificado como contribuinte ou responsável. É contribuinte a pessoa que tenha relação direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; e responsável aquele que, sem se revestir da condição de contribuinte, tem sua obrigação decorrente de lei.

Impõe-se, pois, como antes enfatizado neste voto, que a administração identifique no lançamento, não só o contribuinte, mas também o responsável, inclusive apontando os elementos necessários para caracterizar a responsabilidade solidária, a fim de trazer o responsável para dentro da relação jurídica tributária.

A solidariedade importa reconhecer, **na mesma relação jurídica, mais de um devedor**, cada qual obrigado ao pagamento integral da dívida.

Reproduz-se o exposto no PARECER/PGFN/CRJ/CAT/Nº 55, aprovado em 14 de janeiro de 2009:

“20. A **solidariedade entre contribuinte e responsável**, por sua vez, ocorre quando a **obrigação nasce em face do contribuinte mas, em decorrência de fato posterior, passa um terceiro a responder solidariamente com aquele, sem benefício de ordem**. Nesse caso, **respondem os dois igualmente, sendo a pretensão fiscal dirigida diretamente contra os dois**. Eis a responsabilidade tributária solidária em sentido estrito.” (negrejou-se)

Com efeito, o Decreto nº 70.235, de 1972, ao estabelecer os elementos formais que deve conter o auto de infração, determinou, dentre eles, a **qualificação do autuado** (art. 10), ensejando a reunião no lançamento de todos os sujeitos passivos identificados (contribuinte e/ou responsável).

Do contrário, negar-se-ia, ao responsável, o direito ao contraditório e a ampla defesa, previstos na CF/88, relativamente à matéria que trata de sua própria responsabilização tributária.

Por outro lado, dentre os requisitos da impugnação contidos no Decreto nº 70.235, de 1972, consta, expressamente, a necessária menção à **qualificação do impugnante** (art. 16, inciso II), permitindo-se concluir, inclusive, em caso de pluralidade de sujeitos no pólo passivo

do lançamento tributário, que cada qual poderá defender-se **em nome próprio** da exigência fiscal que lhe foi particularmente imputada.

Ainda no que concerne aos requisitos da impugnação, também do Código de Processo Civil, instituído pela Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, extrai-se que, para propor ou contestar ação, é necessário ter **interesse e legitimidade** (art. 3º). E mais: que *ninguém poderá pleitear, em nome próprio, direito alheio, salvo quando autorizado por lei* (art. 6º).

Portanto, não configura interesse da pessoa jurídica a defesa dos sócios, quanto à responsabilidade, por ser matéria de imputação e interesse exclusivo das pessoas físicas diretamente relacionadas. Somente a questão levantada, quanto à substituição da pessoa jurídica pelo responsável pessoal, no pólo passivo da relação jurídica tributária, configura, de fato, matéria de interesse da atuada, ensejando a apreciação das razões de defesa apresentadas pela contribuinte, nesse sentido.

Assim, a questão da responsabilidade tributária, propriamente dita, será apreciada considerando-se as razões de defesa levantadas pelas pessoas físicas identificadas nos Termos de Sujeição Passiva lavrados pela autoridade administrativa, as quais, no presente caso, têm a particularidade de serem idênticas àquelas trazidas pela empresa atuada.

A fiscalização fundamentou a responsabilidade solidária dos sócios administradores **na prática de sonegação**, enquadrando a sujeição passiva nos artigos 124, I, e 135, I, do CTN, razão pela qual fez remissão ao art. 134, VII, do mesmo Diploma Legal:

“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.”

“Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, **respondem solidariamente** com este **nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis**:

(...)

VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

(...).”

“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.”
(negrejou-se)

É entendimento da Administração Tributária que as disposições previstas no art. 124 do CTN tratam de responsabilidade solidária genérica, a qual não comporta benefício de ordem.

E que havendo o enquadramento no art. 124, I, do CTN, por força do interesse comum, este deve ser demonstrado. A fiscalização deve demonstrar a existência de um liame inequívoco entre as atividades desempenhadas pelos integrantes do grupo econômico, fazendo constar que têm apenas aparência de unidades autônomas, quando, na verdade, a atuação é complementar; ou caracterizar confusão patrimonial, vinculação gerencial, coincidências de sócios e administradores, etc. Enquadram-se nesta hipótese, por exemplo, pessoas jurídicas que são sócias, de fato, de sociedade formalmente constituída, porquanto configuram um grupo econômico de fato. Também se enquadram nessa hipótese as sociedades comuns extintas, que continuam a exercer suas atividades por meio dos sócios.

Ainda, entende-se que o art. 134 do CTN traz norma específica de solidariedade, qual seja, solidariedade por dependência, a qual, contrariamente daquela prevista no art. 124 do CTN, admite benefício de ordem. Na hipótese da solidariedade por dependência, cabe à fiscalização o ônus da prova de que as pessoas elencadas nos incisos do referido artigo intervieram ou foram omissas quanto aos atos relacionados ao fato gerador, sendo suficiente a caracterização do elemento subjetivo “culpa”, pois os responsáveis responderão apenas pelas penalidades de caráter moratório.

De outro giro, se evidenciado o dolo conciliado ao excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatuto, a responsabilidade se desloca para o art. 135 do CTN, a qual sujeita os responsáveis também pela multa de ofício. O elemento subjetivo verificado na responsabilidade tratada no mencionado art. 135 é mais abrangente, qual seja, o dolo espécie, o qual comporta tanto o “dolo” quanto a “culpa”, admitindo-se, ainda, que o fato gerador pode ser anteriormente à infração à lei, conforme precedentes que ensejaram a Súmula 435 do STJ.

Para configurar o excesso de poder, previsto no dispositivo acima, basta não ter previsão no contrato social ou estatuto. Por outro lado, a infração deve ser a texto expresso do contrato social ou estatuto, bem como da lei. Registre-se que a lei infringida não precisa ser, necessariamente, tributária, bastando apenas que as consequências se dêem na área tributária.

Assim, na hipótese de constatados fatos os quais ensejam a qualificação da penalidade, tal como no caso presente, de **sonegação fiscal**, há a responsabilidade dos sócios **administradores** da empresa, ao tempo do fato gerador, segundo as disposições do **art. 135, III, do CTN**, dada a infração de lei, a qual acarretou a falta de recolhimento do tributo devido, pela 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.

Com efeito, a pessoa jurídica é uma ficção da lei, não sendo capaz, portanto, de implementar suas ações por si própria, mas sim por meio da atuação dos seus diretores, gerentes e representantes ou dos seus mandatários, prepostos e empregados, quem demonstra capacidade de expressar vontade, elemento subjetivo necessário para caracterizar o ato ilícito, do qual resulta a responsabilidade.

Prosseguindo, ao contrário da tese esposada pela defesa, cumpre esclarecer que o referido art. 135, **III**, do CTN não desonera a contribuinte, em relação ao crédito tributário,

porque trata, igualmente, de responsabilidade **solidária**, conforme entendimento expresso no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55, de 2009, o qual se fundamenta na jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça –STJ. Por oportuno, reproduzem-se excertos do citado Parecer:

“63. De início, achamos relevante rememorar as teses possíveis de serem adotadas no que tange à natureza da responsabilidade tributária decorrente da incidência do art. 135, III, do CTN (ver item III do parecer):

i) Responsabilidade por substituição, exclusiva do administrador que incidiu numa das hipóteses legais;

ii) Responsabilidade subsidiária, em sentido próprio, do administrador e “responsabilidade” principal da sociedade;

iii) Responsabilidade principal do administrador e subsidiária da sociedade;

iv) Responsabilidade subsidiária, em sentido impróprio, do administrador;

v) Responsabilidade solidária do administrador que responde com a sociedade igualmente e sem benefício de ordem.

64. A mera leitura dos acórdãos do Superior Tribunal de Justiça pode levar confusão mental ao estudioso do tema. Em muitos acórdãos, lê-se que a responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN é por substituição (p. ex., AgRg no REsp 724.180/PR, REsp 670.174/RJ). Noutros julgados, está expresso que a responsabilidade acolhida nesse preceito legal é subsidiária (p. ex., REsp 833.621/RS, REsp 545.080/MG); logo, por transferência tributária. Noutros, menciona-se a responsabilidade solidária (p. ex., REsp 86.439/ES, AgRg no AG 748.254/RS). Chegamos a encontrar ementa de acórdão em que se refere, simultaneamente, à responsabilidade subsidiária e à responsabilidade por substituição (EDcl no REsp 724.077/SP).

65. A existência de julgados aparentemente contraditórios, porém, não exime o intérprete da lei e da jurisprudência de examiná-los procurando coerência. Ainda que a lei não seja coerente, nem o seja a prática judicial, deve sê-lo o hermeneuta, por imposição não só de técnica, mas também de justiça. É o que indica Norberto BOBBIO: “*Là dove la coerenza non è condizione di validità, è però pur sempre condizione per la giustizia dell’ordinamento*”¹ (grifo do original).

66. Apesar da aparente dissonância, não cremos que exista verdadeira divergência jurisprudencial nesse ponto. Em verdade, o Superior Tribunal de Justiça simplesmente não acolhe a distinção feita doutrinariamente entre responsabilidade por substituição e por transferência. Assim, quando se lê que o sócio responde “por substituição”, não se quer desonerar a sociedade. Simplesmente, quer-se dizer que o sócio-gerente responde em lugar da (em substituição à) sociedade quando esta não adimplir os créditos tributários e é caso de aplicação do art. 135, III, do CTN.

67. Na prática, em grande parte dos casos, a Fazenda Pública costuma buscar primeiro o patrimônio da sociedade para só então, em caso de insucesso, pesquisar bens pessoais dos administradores, o que é coerente com um sistema de responsabilidade subsidiária. Essa praxis é abonada pela jurisprudência, batizando-se essa operação de “redirecionamento da execução fiscal”. Neste, a ação de execução fiscal é ajuizada contra a sociedade e, não havendo satisfação do crédito, inclui-se o administrador no pólo passivo do processo executivo. Admite-se, ainda, que a ação de execução seja diretamente ajuizada contra sociedade e administrador, se o nome deste constar da Certidão da Dívida Ativa. Nessa hipótese, é incongruente afirmar que a

¹ *Teoria Generale del Diritto*, Torino, Giappichelli, 1993, p. 234.

responsabilidade do sócio-gerente é por substituição, visto que, no mesmo processo, está-se cobrando dele o crédito tributário sem “irresponsabilizar” a sociedade.

68. A análise da jurisprudência do STJ no que tange à responsabilidade derivada da aplicação do art. 135, III, do CTN deve se basear mais nos seus pressupostos e conclusões do que em atenção aos signos “substituição”, “pessoalmente”, “subsidiária” e “solidária” que comumente surgem qualificando a responsabilidade tributária do “sócio-gerente” que comete infração à lei. Assim, para se desvendar a natureza da responsabilidade acolhida, devemos partir, antes de tudo, da natureza dos atos que ensejam essa responsabilidade.

69. Como vimos no item anterior, o STJ, quando admite o chamamento do administrador à execução fiscal, parte da idéia de *responsabilidade por ato ilícito*. É a ilicitude que permite sua responsabilização, ilicitude esta que deve ter sido praticada durante o exercício da gerência. É irrelevante a condição de sócio; não é suficiente a condição de administrador; é necessária a prática de ato ilícito.

70. Pois bem. Se o elemento relevante para a caracterização da responsabilidade tributária do art. 135, III, do CTN fosse a condição de sócio, faria sentido a tese da responsabilidade subsidiária. Deveras, se o terceiro respondesse *por ser sócio*, seria plenamente razoável que demandasse o esgotamento do patrimônio da sociedade para que só então viesse a ser chamado a pagar o crédito tributário. Como, porém, não responde *por ser sócio*, mas porque, na condição de *administrador*, pratica *ato ilícito*, não faz o menor sentido que seja facultado a ele esquivar-se da responsabilidade exigindo que, primeiro, responda a sociedade para, só em caso de sua insolvabilidade, seja a ele imposta a sanção pela ilicitude.

71. A concepção de *responsabilidade por ato ilícito* exclui o caráter de subsidiariedade da obrigação do infrator. Este deve responder imediatamente por sua infração, independentemente da suficiência do patrimônio da pessoa jurídica. Eis o sentido de estar expresso no *caput* do art. 135 do CTN que são “*pessoalmente responsáveis*” os administradores infratores da lei. Dessa forma, deve ser excluída a tese da responsabilidade subsidiária em sentido próprio.

72. Dessa forma, ainda nos casos em que os julgados do STJ mencionam a “responsabilidade subsidiária”, só é razoável interpretá-los como referentes à responsabilidade subsidiária *em sentido impróprio*, tal qual já a conceituamos no início. Vale dizer, nesse caso, estariam os julgadores exigindo, para a responsabilização do administrador-infrator, três requisitos cumulativos: (a) a própria condição de administrador, (b) a prática de ato ilícito e (c) a ausência de pagamento do crédito tributário no prazo da lei ou do regulamento; não se deve exigir, porém, o esgotamento do patrimônio da pessoa jurídica.

73. O afastamento da tese da responsabilidade subsidiária ainda é corroborado por importante precedente da egrégia Primeira Seção. Trata-se dos Embargos de Divergência 702.232/RS (Rel. Min. Castro Meira, julgado em 14.9.2005 e publicado em 26.9.2005), o qual, apesar de ter por mira a presunção de certeza e liquidez da Certidão da Dívida Ativa, acabou por firmar que, estando o administrador (sócio-gerente) nela contemplado, pode ser a execução movida *diretamente* contra ele, ao lado da pessoa jurídica. Vejamos a ementa:

“TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ART. 135 DO CTN. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. EXECUÇÃO FUNDADA EM CDA QUE INDICA O NOME DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO. DISTINÇÃO.

1. Iniciada a execução contra a pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra o sócio-gerente, que não constava da CDA, cabe ao Fisco demonstrar a presença de um dos requisitos do art. 135 do CTN. Se a Fazenda Pública, ao propor a ação, não visualizava qualquer fato capaz de estender a responsabilidade ao sócio-gerente e,

posteriormente, pretende voltar-se também contra o seu patrimônio, deverá demonstrar infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos ou, ainda, dissolução irregular da sociedade.

2. Se a execução foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio-gerente, a este compete o ônus da prova, já que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei n.º 6.830/80.

3. Caso a execução tenha sido proposta somente contra a pessoa jurídica e havendo indicação do nome do sócio-gerente na CDA como co-responsável tributário, não se trata de típico redirecionamento. Neste caso, o ônus da prova compete igualmente ao sócio, tendo em vista a presunção relativa de liquidez e certeza que milita em favor da Certidão de Dívida Ativa.

4. Na hipótese, a execução foi proposta com base em CDA da qual constava o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário, do que se conclui caber a ele o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN.

5. Embargos de divergência providos”

74. Transcrevemos o trecho mais importante do voto do Min. Relator:

“A questão dos autos (responsabilização tributária do sócio-gerente) aponta para três situações de fato distintas:

a) execução promovida exclusivamente contra a pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra o sócio-gerente, cujo nome não constava da CDA;

*b) **execução inicialmente proposta contra a pessoa jurídica e o sócio-gerente** e c) execução promovida exclusivamente contra a pessoa jurídica, embora do título executivo constasse o nome do sócio-gerente como co-responsável.*

Cada uma dessas hipóteses implica solução jurídica diferenciada.

No primeiro caso, correta a orientação adotada pela Primeira Turma. Iniciada a execução contra a pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra o sócio-gerente, que não constava da CDA, cabe ao Fisco demonstrar a presença de um dos requisitos do art. 135 do CTN. Se da CDA consta apenas a pessoa jurídica como responsável tributária, decorre que a Fazenda Pública, ao propor a ação, não visualizava qualquer fato capaz de estender a responsabilidade também ao sócio-gerente. Se, posteriormente, pretende voltar-se também contra o patrimônio do sócio, deverá demonstrar a infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos ou, ainda, dissolução irregular da sociedade. Nesse sentido, há precedentes de ambas as Turmas:

(...)

*Na **segunda hipótese**, encontra-se correta a tese esposada pela Segunda Turma. **Se a execução foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio-gerente, a questão resolve-se com a inteligência do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei n.º 6.830/80, segundo os quais a Certidão de Dívida Ativa goza de presunção relativa de liquidez e certeza** (admite prova em contrário, a cargo do responsável), tendo o efeito de prova pré-constituída.*

Proposta a execução, simultaneamente, contra a pessoa jurídica e o sócio-gerente, haverá inversão do ônus da prova, cabendo a este último demonstrar que não se faz presente qualquer das hipóteses autorizativas do art. 135 do CTN. Nesta senda, também não há discordância entre as Turmas:

(...)

Como se vê, as duas teses são perfeitamente conciliáveis, adotando-se uma ou outra a depender da situação fática subjacente à lide.

A terceira situação não difere substancialmente das duas anteriores. Se da CDA consta o nome do sócio-gerente, mas a execução é proposta somente contra a pessoa jurídica, é de se reconhecer que o ônus da prova compete igualmente ao sócio, tendo em vista a presunção relativa de liquidez e certeza que milita em favor da Certidão de Dívida Ativa.

Em conclusão: no caso em que a CDA já indica a figura do sócio-gerente como co-responsável tributário, tendo sido a ação proposta somente contra a pessoa jurídica ou também contra o sócio, há presunção relativa de liquidez e certeza do título que embasa a execução, cabendo o ônus da prova ao sócio. Na hipótese típica de redirecionamento, há presunção também relativa de que não estavam presentes, na propositura da ação, os requisitos necessários à constrição patrimonial do sócio. Nessa circunstância, inverte-se o ônus da prova, que passará à Fazenda Pública exeqüente” (grifo nosso).

75. De acordo com o voto do Min. Relator, há três situações admissíveis:

i) o nome do administrador não está na CDA e a execução é ajuizada contra a pessoa jurídica: trata-se de redirecionamento em sentido estrito;

ii) o nome do administrador está na CDA, mas a execução é ajuizada somente contra a pessoa jurídica: trata-se de redirecionamento em sentido impróprio, pois o responsável já consta do título executivo;

iii) o nome do administrador está na CDA e a execução é ajuizada diretamente contra o sócio, ao lado da pessoa jurídica: não se trata de redirecionamento.

76. Para efeito de análise da responsabilidade derivada do art. 135, III, do CTN, é útil analisar a hipótese *iii*, em que se admite o ajuizamento da execução fiscal diretamente contra o administrador (sócio-gerente), o que denota a existência, desde o início, de pretensão do Fisco diretamente contra ele, em momento em que ainda não se procurou esgotar os bens do patrimônio da pessoa jurídica.

77. Deve-se notar que a admissão do responsável, desde o início, no pólo passivo do processo de execução não se resume a questão de legitimidade. Se se estivesse diante de processo de conhecimento, poder-se-ia estar diante de mera análise de legitimidade, pois uma pessoa pode participar desse tipo de processo ainda que não haja pretensão de direito material contra si, havendo o autor, mesmo no caso de improcedência, exercido seu direito de ação.

78. No processo de execução, as coisas se passam distintamente. Neste, não se admite o processamento da ação se o juízo não estiver convencido da existência da pretensão e da ação de direito material. É que a exigibilidade do crédito (ou, impropriamente, do “título executivo”) é pressuposto do processo de execução. É o que nos ensinam Luiz Guilherme MARINONI e Sérgio Cruz ARENHART:

“O título executivo, judicial ou extrajudicial, deve conter obrigação certa, líquida e exigível. É o que prescreve claramente o art. 586 do CPC, em relação à execução de títulos extrajudiciais, e também o que decorre da leitura do contido nos arts. 475-I, § 2º, e 475-J do CPC.

Tais características eram comumente associadas ao título executivo, mas na verdade – como agora fazem questão de esclarecer as novas redações dos arts. 580 e 586 (introduzidas pela Lei 11.382/2006) – são atributos da obrigação a ser executada. Ou

seja, é a obrigação que deve ser certa, líquida e exigível e não propriamente o título”² (grifo nosso).

79. Dessa forma, se o STJ admite que, estando presumida a responsabilidade do sócio-gerente (mencionado na CDA), é possível que a execução seja ajuizada diretamente contra ele, está também admitindo que, nessa hipótese, a Fazenda Pública tem, desde o início, pretensão plenamente exigível contra esse administrador, pois não é possível impor a execução a alguém contra quem não se tem obrigação exigível. Ora, se a obrigação contra o responsável é desde já exigível, não dependendo de condição futura (como, p. ex., o esgotamento da busca do patrimônio da pessoa jurídica), é insustentável defender que essa responsabilidade seja subsidiária em sentido próprio.

80. Note-se bem a diferença: (a) no processo de conhecimento, o juiz pode permitir que figure no pólo passivo da demanda pessoa contra quem não tenha o autor ainda crédito exigível (por exemplo, obrigação com condição ou termo); (b) no processo de execução, o juiz **não pode** permitir que figure no pólo passivo da demanda pessoa contra quem não tenha o autor crédito exigível. Logo, se a jurisprudência permite que a execução seja proposta contra o terceiro – responsável –, está, conseqüentemente, admitindo que tem esta obrigação exigível para com a Fazenda Pública.

81. No processo de execução, o juiz, para admitir o processamento da ação, parte do direito material já atestado. Como diz Paulo Cesar CONRADO: “(...) i) se, por meio do primeiro (processo de conhecimento), o Estado-juiz ‘diz o direito material tributário’ (partindo dos fatos sociais que foram reconstruídos, no processo, por meio da linguagem das provas), ii) no processo de execução, o Estado-juiz parte do ‘direito material tributário já dito’, reconhecendo que a obrigação (tributário ou sua anversa) já se encontra ‘dita’ (...)”³. A citação encaixa-se perfeitamente em nosso caso. Se o STJ admite a execução contra o administrador, diretamente e não por mero redirecionamento, é porque reconhece, por pressuposto, a exigibilidade da obrigação do responsável, o qual, nesse caso, não responde por mera subsidiariedade. Do contrário, estar-se-ia admitindo “denúnciação da lide realizada pelo autor em processo de execução”, o que é inadmissível, ao menos no Brasil⁴.

82. Não existe ação de execução sem a presença de pretensão a uma prestação exigível. O processamento dessa ação depende da existência de pretensão a ser exercida. Assim, no processo executório, diferentemente do processo cognitivo, é válida a afirmação de F.C. PONTES DE MIRANDA no sentido de que “se se exerce a ação, exerce-se a pretensão de que faz parte”⁵. Destarte, podemos assegurar que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, ao admitir o ajuizamento da execução fiscal diretamente contra o sócio-gerente, ao lado da sociedade, está por admitir também que a pretensão contra este é desde já exigível, podendo o Fisco ingressar em seu patrimônio sem que seja necessário esgotar a busca de bens da empresa. Assim, deve-se excluir tanto a tese da responsabilidade subsidiária (em sentido próprio) do administrador quanto a tese da responsabilidade subsidiária da pessoa jurídica.

83. Por força do mesmo julgado (EREsp 702.232/RS), absolutamente seguido pelas Turmas que compõem a Primeira Seção daquela colenda Corte Superior, que admite que figurem como réus da execução tanto o administrador quanto a pessoa jurídica, não é possível acolher a tese da responsabilidade por substituição. Ora, se o administrador responde ao lado da pessoa jurídica, obviamente, sua responsabilidade não é exclusiva, não devendo ser desonerada a sociedade empresária.

² *Curso de Processo Civil – Execução*, v. 3, São Paulo, RT, 2007, p. 119.

³ *Tutela Jurisdicional Diferenciada (Cautelar e Satisfativa) em Matéria Tributária*, in *Processo Tributário Analítico*, São Paulo, Dialética, 2003, p. 130.

⁴ A observação é do Dr. João Batista de Figueiredo, Procurador da Fazenda Nacional atuante perante o Superior Tribunal de Justiça, ex-responsável pelo acompanhamento especial da PGFN naquela Corte.

⁵ *Tratado de Direito Privado*, t. VI, 1ª ed., Campinas, Bookseller, 2000, p. 105.

84. Realmente, preocupando-se o Direito Tributário com o fato econômico da circulação de riqueza, se a pessoa jurídica promove esse fato econômico, surge para si a obrigação tributária, independentemente de haver ilicitude ou não por parte dos administradores. Não há o menor sentido em “desonerar” dos respectivos tributos a pessoa jurídica que “auferiu faturamento”, “vendeu mercadorias”, “prestou serviços”. Portanto, deve ser excluída a tese da responsabilidade tributária exclusiva, por substituição propriamente dita.

85. Por tudo isso, cremos que **a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sustenta, em substância, a tese da responsabilidade solidária**. Essa conclusão é confirmada por precedente em que a própria Fazenda Pública saiu derrotada. Trata-se do REsp 717.717/SP, em que a Primeira Seção do STJ, apesar de ter acatado tese desfavorável ao INSS, negando validade à interpretação do art. 13 da Lei 8.620/93 que permitia a responsabilização de sócios sem poderes de gerência, arrimou-se no art. 1.016 do atual Código Civil, que determina a responsabilidade solidária dos administradores perante terceiros (inclusive o Fisco). A idéia principal desse acórdão é que, ainda em relação às contribuições para a Seguridade Social, os sócios-gerentes somente são “solidariamente” responsáveis quando cometerem um dos atos do art. 135 do CTN. Ora, assim, presumiu-se que a responsabilidade do art. 135 é solidária.

86. De fato, representando as normas de responsabilidade tributária “garantia” especial ao crédito tributário, não faz sentido algum interpretar o Código Tributário Nacional de modo a dotar essa espécie de crédito de menor garantia que os créditos comuns da empresa para com terceiros. Assim, se, por força do Código Civil, respondem os administradores solidariamente com a pessoa jurídica pelos atos ilícitos que cometerem, não é possível aceitar que, se o ato ilícito for cometido contra a Administração Tributária, a responsabilidade desse administrador fique condicionado à ausência de bens da sociedade, bem como não é correto defender que a pessoa jurídica fique desonerada⁶.

87. A tese da responsabilidade subsidiária – em sentido próprio – peca por ler implícito no art. 135 do CTN a condição de “*impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte*” (pessoa jurídica), condição esta que só está expressa no art. 134 do CTN, que, de fato, instituiu responsabilidade subsidiária para as pessoas ali descritas. Demais disso, se a responsabilidade do art. 135 do CTN também fosse subsidiária, perderia sentido o inciso I desse mesmo art. 135. Qual é o sentido de responsabilizar subsidiariamente, pela prática de ato ilícito, quem já é responsável subsidiário? O único sentido possível do inciso I do art. 135 do CTN é o seguinte: os responsáveis subsidiários do art. 134, caso pratiquem ilicitude, passam a ter responsabilidade solidária, respondendo juntamente com a pessoa jurídica independentemente de haver “*impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal*” por parte desta; nesse caso, a responsabilidade subsidiária cede para a responsabilidade solidária, que é mais rigorosa.

88. Por sua vez, a tese da responsabilidade por substituição, pessoal e exclusiva, peca por prever implícito no art. 135 do CTN a desoneração da pessoa jurídica contribuinte, coisa que não está dita nem insinuada nesse dispositivo legal. A desoneração do contribuinte não pode ocorrer por obra de mera interpretação extensiva; demanda, rigorosamente, norma expressa de desoneração. Logo, não havendo qualquer preceito que afaste o dever da pessoa jurídica de pagar o crédito tributário, continua ela com este dever, sem óbice para a exigência de pagamento também do terceiro responsável.

⁶ A menção ao regramento do Código Civil, que também impõe a responsabilidade solidária dos administradores que infringirem a lei, é feita com maestria pelo eminente Procurador da Fazenda Nacional Dr. Marcus Abraham, em artigo científico ainda pendente de publicação. Também faz referência à responsabilidade solidária dos sócios-gerentes, em decorrência do Código Civil, José Eduardo SOARES E MELO: *Curso de Direito Tributário*, 4ª ed., São Paulo, Dialética, 2005, p. 211.

89. Em verdade, a responsabilidade tributária imposta ao administrador em decorrência da prática de ato ilícito é, no que tange ao nascimento, à natureza e à cobrança, autônoma da responsabilidade (em sentido amplo) da pessoa jurídica contribuinte pelo pagamento do crédito tributário. O dever desta decorre de ato lícito: o fato jurídico tributário propriamente dito (evento econômico – produção, circulação ou detenção de riqueza). Já a responsabilidade daquele decorre de ato ilícito: a “infração de lei” prevista no *caput* do art. 135 do CTN. A hipótese normativa de nascimento duma obrigação é fato lícito; a outra, fato ilícito. Em substância, as naturezas de ambas as obrigações são distintas. A obrigação do responsável é tributária tão-só mediatamente, pois a norma que a impõe remete seu prescritor à obrigação tributária *stricto sensu*. Em suma, trata-se de obrigações distintas, autônomas (nesses termos), atadas entre si simplesmente pelo *nexo de adimplemento*: o pagamento duma extingue a outra.

90. Assim, surgindo a responsabilidade do administrador-infrator, não temos *uma obrigação solidária* propriamente dita, senão *obrigações solidárias*. Explicamos. Não temos uma obrigação unitária com pluralidade de sujeitos passivos na relação jurídica. Temos, isto sim, duas ou mais obrigações, ligadas pelo vínculo da solidariedade. É o que a doutrina antiga chamava de *solidariedade imprópria*.

91 J.M. de CARVALHO SANTOS⁷, citando a lição de WINDSCHEID baseada no direito romano, diferenciava a solidariedade perfeita da solidariedade imperfeita. Na primeira, haveria unidade de obrigação e pluralidade de sujeitos. Na última, haveria pluralidade de obrigações e unidade de execução. Essa distinção também foi mencionada por Paulo de LACERDA⁸. F.C. PONTES DE MIRANDA⁹, por sua vez, assim explica os conceitos de que estamos tratando:

“Entre diferentes créditos do mesmo credor contra diferentes devedores, pode dar-se que um se libere se o outro solve a dívida. A causa seria a mesma, na solidariedade: na solidariedade imperfeita, há duas ou mais, conforme o número de devedores. Pode-se dizer que a solidariedade dita imperfeita não é solidariedade? Não. O que não se confunde com a solidariedade é a concorrência de pretensões sem solidariedade”.

92. A utilidade do conceito de solidariedade imperfeita para a análise da responsabilidade do terceiro infrator está em observar que sua obrigação não se confunde com a obrigação do contribuinte. As referidas obrigações nascem em momentos distintos, têm natureza distinta uma da outra e podem ser declaradas pela autoridade competente em momentos distintos; nesse sentido, são autônomas. Sem embargo disso, há entre elas *nexo de adimplemento*, de modo que o pagamento duma obrigação extingue a outra, por isso podemos dizer que são obrigações solidárias (solidariedade imperfeita). Além disso, a responsabilidade em sentido estrito (do administrador que incorre no art. 135 do CTN) é subordinada à obrigação tributária do contribuinte, no sentido de que sua existência, validade e eficácia dependem de ser existente, válida e eficaz esta última. Isso demonstra que estamos diante de *relação jurídica de garantia*. Nesse sentido, a obrigação do responsável é subordinada (à existência, validade e eficácia da obrigação do contribuinte).

93. Enfim, tomando por base a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, cremos que devam ser descartadas as teses da responsabilidade substitutiva e subsidiária (em sentido próprio) do administrador que comete ato ilícito e incorre no art. 135 do CTN. Assim, quando se lê nos julgados a menção de que respondem os “sócios-gerentes” “por substituição”, deve-se entender aí meramente a referência à responsabilidade em sentido amplo, em que o responsável responde “em lugar” do contribuinte. Por sua vez, nas ementas em que se observa a expressão “responsabilidade subsidiária”, somente

⁷ Código Civil Brasileiro Interpretado, v. 11, 12ª ed., Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1984, pp. 178-9.

⁸ Manual do Código Civil Brasileiro – Direito das Obrigações, v. 10, Rio de Janeiro, Jacintho Ribeiro dos Santos, 1928, p. 225.

⁹ Tratado de Direito Privado, t. XXII, 1ª ed., Campinas, Bookseller, 2000, p. 402.

podemos aí tomar a responsabilidade subsidiária em sentido impróprio, a qual exige, além da condição de administrador e da prática de ato ilícito, a ausência pagamento pontual do tributo (a antiga “insolvência comercial”), e não a insolvabilidade do contribuinte (pessoa jurídica). A responsabilidade subsidiária em sentido impróprio confunde-se, em seus efeitos práticos, com a responsabilidade solidária.

94. Assim, em conclusão, restando somente as teses da responsabilidade subsidiária em sentido impróprio e a da responsabilidade solidária, pensamos ser mais adequada a adoção desta última, seja em razão dos fundamentos encontrados nos mais diversos julgados do Superior Tribunal de Justiça, seja em razão da interpretação sistemática da ordenação tributária. Logo, o terceiro que (a) for administrador e (b) cometer o ato ilícito no exercício da gerência da empresa responde solidariamente com a pessoa jurídica pelo pagamento do crédito tributário, sendo sua responsabilidade (do administrador-infrator) autônoma da obrigação do contribuinte quanto ao nascimento, à natureza e à cobrança, mas subordinada quanto à existência, validade e eficácia. Demais disso, as responsabilidades de cada responsável são autônomas entre si, quanto à existência, validade e eficácia, sendo atadas tão-somente pelo nexo de adimplemento.

95. Por fim, ressaltamos que o art. 135, III, do CTN pode ser aplicado para responsabilizar não só o administrador de direito, mas também o administrador de fato da empresa. Assim, ainda que o estatuto ou contrato social não confira poderes a um dos sócios para praticar atos de gerência, se este é o administrador de fato da pessoa jurídica, deve ser igualmente responsabilizado pela prática de atos ilícitos.”

Nesse mesmo sentido, colaciona-se a jurisprudência abaixo:

“Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Acórdão nº 107-07841, de 10/11/2004

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO – OBRIGAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - Comprovado que, no exercício de sua administração praticara os sócios, gerentes ou representantes da pessoa jurídica atos com excesso de poderes ou infração de lei, **tipificada estará a sua responsabilidade solidária prescrita pelo art. 135 do Código Tributário Nacional.**” (negrejou-se e grifou-se)

No caso presente, como já enfatizado, não se olvida ter havido infração de lei com repercussão no âmbito tributário, dada a ocorrência da subtração de rendimentos à tributação, por meio de sonegação, a qual implicou, inclusive, a qualificação da penalidade.

Assim, andou bem a fiscalização em enquadrar a responsabilidade nas disposições do art. 135 do CTN, quando a multa de ofício atinge o responsável; bem como andou bem em considerar referida responsabilidade como de natureza solidária. Porém, equivocou-se a autoridade fiscal ao especificar como atingidas as disposições do inciso I do art. 135, combinadas com o art. 134, VII, do CTN, as quais se reportam ao sócio, no caso de liquidação de sociedade de pessoas; pois a hipótese atinge o sócio, na qualidade de diretor, gerente ou representante de pessoa jurídica de direito privado, ou seja, na qualidade de **administrador**, como previsto no inciso III do referido art. 135 do CTN.

Nesse contexto, assiste razão aos interessados quanto ao erro de enquadramento legal, acerca da responsabilidade. Porém, tal erro não constituiu vício insanável, porque o fato o qual ensejou a responsabilização dos administradores, qual seja, a prática de sonegação fiscal, foi corretamente descrito no Auto de Infração, cuja inteligência foi perfeitamente atingida pelos sujeitos passivos identificados como responsáveis, como demonstrado no conteúdo de suas respectivas impugnações, inexistindo, portanto, cerceamento de defesa.

Enfatize-se que o fiscal autuante não responsabilizou os sócios, pura e simplesmente por se enquadrarem em tal condição, como arguido na defesa, mas sim porque constatada, na respectiva administração, a prática de infração à lei, mediante conduta dolosa, tipificadora de sonegação fiscal, conforme fartamente demonstrado.

De fato, extrai-se do contrato social da empresa que os sócios responsabilizados exercem a condição de administradores, sendo competentes para praticar todos os atos de administração, compreendidos os de gestão e representação da sociedade, inclusive praticando operações financeiras e bancárias (fls. 11/21), sendo que os próprios impugnantes reconhecem exercerem a atividade de administradores, mais especificamente, na área comercial, dirigindo as compras e as vendas, atuando, exatamente, portanto, no âmago da presente infração (omissão de receitas decorrentes de emissão de nota fiscal de vendas não declaradas).

Nesse contexto, subsiste a sujeição passiva dos sócios administradores expressamente responsabilizados na autuação.

Por todo o exposto, **VOTO** no sentido de **JULGAR IMPROCEDENTES** as impugnações e **PROCEDENTES** as exigências fiscais, mantendo-se no pólo passivo da obrigação tributária, inclusive, os sócios administradores, qualificados como responsáveis solidários, consoante Termos de Sujeição Passiva Solidária de fls. 719 e 721.

Do Recurso Voluntário

Os sujeitos passivos FRIGEL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA, ALLY FAYDIN E SONIA MARIA FAYDIN SILVA, inconformados com a decisão a quo, interpuseram recurso voluntário, no qual apresentam, em síntese, os argumentos anteriormente expendidos, rebatem as conclusões da decisão recorrida e requerem o provimento do seu pedido.

PRELIMINARMENTE - DECISÃO NULA

08. Reza o artigo 59 do Decreto 70.235 de 1972 que será nula a decisão proferida por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Desta forma, não é possível ao julgador menosprezar o direito de defesa, diminuindo a importância dos temas e teses elencados.

09. Contrariando o esperado, o julgador "a quo " deixou de proferir decisão que viesse a suprir os vícios existentes no auto de infração; faltou com o seu dever de conceder a paz social outrora atingida. Sua a decisão não se manifestou de forma fundamentada, deixou de cumprir com o preceito constitucional da motivação dos atos administrativos, ignorou a legislação vigente, e preteriu o direito de defesa da Recorrente. Portanto viciou sua decisão em ilegalidade, rebaixando-a ao patamar de uma decisão nula; e decisão nula, é decisão inexistente !!

10. Conforme será consubstancialmente demonstrado abaixo, o decisório " a quo " eivou-se com vícios de interpretação, deixou de apreciar legislação apontada, não aplicou regras de antinomia de normas, e infringiu a constituição federal.

Preterição do Direito de Defesa

11. A decisão guerreada tem início com um verdadeiro espancamento a Constituição Federal. Embora alegue em seu voto, que a sustentação oral não é prevista no decreto 70.235/72, existindo para tanto apenas autorização desta modalidade de defesa Recursal Administrativa, é de se verificar que o julgador ao fazer esta interpretação, retirou da Recorrente um de seus direitos constitucionais, ou seja, o de defender-se por todos os meios e formas em direito admitidos.

12. Fez-se neste ato decisório, a única interpretação que não era possível no caso em concreto. Afirmou-se que o decreto 70.235/72 não fez menção a sustentação oral, e por este motivo estaria implicitamente proibida tal sustentação. Entretanto, tal proibição implícita do decreto não foi recepcionada pela nossa Carta Magna, que garante a todos, sem qualquer exceção, em processo judicial ou administrativo, o exercício do contraditório e da ampla defesa, com todos os meios e recursos a ela inerentes.

13. Não franquear à Recorrente o direito de exercer a defesa por sustentação oral, é um erro processual administrativo gravíssimo, já que fundamentou-se em regra não recepcionada pela Carta Magna de 1988.

14. A não recepção a esta proibição implícita do Decreto 70.235/72 é muito evidente, já que pelo critério da hierarquia das normas:

a) entre norma geral e norma Constitucional, prevalece a norma Constitucional;

b) entre norma Constitucional e Princípio Constitucional, prevalece o Princípio constitucional;

Portanto:

...entre norma geral e Princípio Constitucional, em qualquer hipótese, deve prevalecer o Princípio Constitucional.

15. Deve prevalecer o princípio por uma questão de preservação do sistema jurídico, não há como ser diferente. Aliás, uma das maiores lições do Ilustre Professor Celso Antônio Bandeira de Mello, lição esta citada inclusive por outro ilustre Professor Roque Antônio Carrazza é de que o "Princípio é o Mandamento Nuclear do Sistema".

16. Uma norma ordinária não encontra força para invadir a esfera dos preceitos Constitucionais, e jamais poderá acabar com o que há de mais protegido e precioso dentro daquele sistema inalcançável, o seu mandamento nuclear.

17. Portanto, não há de se falar em impossibilidade da Recorrente apresentar sustentação oral em primeira instância administrativa, com fundamento em um simples decreto,

já que nesta hipótese, haverá colisão de uma norma ordinária com um Princípio Constitucional. A restrição ao alcance de um Princípio Constitucional, somente pode ocorrer com a colisão deste com outro Princípio Constitucional, jamais ocorrerá restrição de seu alcance, quando a colisão se der com uma simples norma ordinária. Nesta situação o Princípio Constitucional continuará sendo absoluto.

18. Não há na doutrina, ou jurisprudência de nossos Egrégios Tribunais Superiores, outros entendimentos, senão o de preservar o sistema jurídico na sua hierarquia normativa, e dentro desta hierarquia fazer valer a jóia do sistema, ou seja, o Princípio Constitucional. Este possui abrangência vertical e horizontal absolutas, ou seja, tanto pela análise processual quanto pela material. Resta à este Egrégio Conselho, determinar o retorno dos autos a primeira instância administrativa, para que a Recorrente possa fazer valer o seu direito constitucionalmente garantido, de exercer a ampla defesa com todos os meios e recursos a ela inerentes.

Preterição do direito de Defesa - Leitura Desatenta da Impugnação

19. A preterição ao direito de defesa da Recorrente foi tanta, que o julgador "a quo" ignorou a principal tese de defesa da Recorrente, e não se manifestou em seu voto, quanto a vigência da Lei Complementar 939/03 no Estado de São Paulo; entretanto, se manifestou quanto a inconstitucionalidade de lei, matéria não aventada pela Recorrente, que ficou-se em falar sobre ilegalidade e inconstitucionalidade de ato administrativo, o que é muito diferente, inclusive porque lei e ato se diferem desde a sua nascente, já que em regra a lei nasce no legislativo e o ato, no executivo, e a exceção a esta regra é atividade secundária dos poderes.

20. Desta forma, a Recorrente teve sua defesa preterida em vários momentos :

a) quando o julgador "a quo", não lhe concedeu o direito constitucional de efetuar sustentação oral;

b) quando o julgador "a quo" sequer se manifestou em seu voto sobre a principal tese de defesa da Recorrente, ou seja, não observância da Lei Complementar 939/03;

c) quando deixa nítida a sua preterição pela análise da peça de impugnação, ao se manifestar inclusive sobre forma de inconstitucionalidade não aventada.

21. O decreto 70.235/72, determina que é nula a decisão proferida com preterição do direito de defesa; assim, é direito da defesa utilizar-se dos Princípios Constitucionais; é direito da defesa ter a sua tese analisada atentamente; e, não tendo ocorrido nenhuma das hipóteses acima, não resta outra solução, senão declarar a nulidade da decisão de primeira instância, devendo os autos serem remetidos aquele órgão julgador, para que o mesmo profira uma decisão válida, o que constitui um direito da Recorrente.

Falta de Motivação na Decisão

22. Cabe ressaltar que o artigo 93, X da Constituição Federal de 1988 exige que toda decisão administrativa seja motivada, desta forma, trata-se de uma mensagem que obriga

que a decisão "a quo" ora recorrida explicita, exterioriza os motivos e as razões porque assim decidiu, após a apreciação de todas as questões de fato e de direito, que as partes colocaram sob sua análise.

23. Coube ao julgador "a quo" no caso em tela, externar o motivo pelo qual ignorou durante todo o voto, a principal tese da Recorrente, ou seja, a ilegalidade da troca de informações entre o fisco federal e o fisco do Estado de São Paulo, devido a proibição legal de fornecimento de informações pelo agente do fisco estadual, quando não autorizado por lei, conforme Decreto 939/03, fato que contaminou qualquer prova obtida pelo auditor fiscal a partir desses dados, em conformidade com a sedimentada tese dos frutos da árvore envenenada. Não é permitido ao julgador declinar da aplicação de norma legal vigente, e muito menos não expressar os motivos pelo qual não o fez.

Julgador se Manifesta sobre matéria não abordada

24. Conforme percebemos pelo voto do Julgador Relator, após as considerações de admissibilidade da impugnação, o mesmo se manifestou quanto a representação para fins penais, sem que tenha sido esta matéria objeto do recurso, o que demonstra que o julgador fez considerações além do universo delimitado pela Impugnante ora Recorrente, o que é vedado por lei. Ao julgador não cabe manifestações sobre pontos que não foram objetos de impugnação ou recurso!

FUNDAMENTOS DO RECURSO

25. É de rigor observar que, a peça impugnatória não recebeu a análise profunda esperada, sendo que as demonstrações de violação de preceitos constitucionais não receberam o seu devido tratamento, motivo pelo qual, aqui, se procura trazê-los de forma mais explícita; afim de que, a transposição de tais preceitos, se torne definitivamente barreira intransponível.

26. O julgador "a quo" minimizou os debates, reduzindo sua importância; e o fez, ao ignorar os debates sugeridos sobre ilicitude de obtenção de documentos, infração aos Princípios Constitucionais, e ignorância total a legislação estadual, que limita o fornecimento de dados fiscais no Estado de São Paulo, quando não amparado por lei.

27. O julgador "a quo" não atentou que a discussão sugerida ultrapassa as meras fronteiras de alegações, recaindo em Princípios Constitucionais Administrativos, Princípios de Garantias Constitucionais, ofensa ao contraditório e ampla defesa, inexistência de revogação normativa.

28. Uma das formas pela qual, se mostra o menosprezo que os agentes públicos devotam aos Princípios Constitucionais, e na aplicação da lei tributária, onde se ultrapassam todas as barreiras dos Princípios Constitucionais, como se eles não existissem, dando cada um a sua própria interpretação, como se ordenamento menor fosse.

29. Aliás, com muita propriedade, os juristas tem discutido a responsabilidade do agente público, o que talvez seja a única forma de diminuir determinadas situações, em que são colocadas as empresas e os empresários, como no caso em tela.

Princípios Constitucionais da Administração Pública

30. Ao apresentar a sua Impugnação Administrativa, a Recorrente lembrou ao julgador "a quo" da necessidade de se observar os Princípios Constitucionais da Administração Pública. Mencionou aqueles elencados no artigo 37, da Constituição Federal, ou seja, legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, dando ênfase à necessidade de se observar ao Princípio da Legalidade. Lembrou ainda que a legalidade é uma garantia da pessoa, tanto que encontra abrigo também no artigo 50., da Magna Carta.

31. Esta observância, conforme explanado na peça de Impugnação, fez com que o direito público encontre o seu antagonismo no direito privado, já que no direito privado é possível que se faça tudo, o que a lei não proíbe. Porém no direito administrativo, os atos da administração estão limitados aquilo que a lei expressamente autoriza, caracterizando uma relação direta de subordinação da administração pública a lei.

32. Assim, carece de legalidade a decisão do julgador "a quo", quando afirma que não existiu ofensa a Lei Complementar 939/03. Ao discorrer que os direitos, as garantias e os princípios constitucionais, não consistem em disposições absolutas, o julgador deixou de observar, que em face de um Princípio Constitucional, apenas outro Princípio Constitucional de igual valor, possui força para limitar a abrangência absoluta daquele.

33. Jamais a Lei Complementar 104/2001, tem condições jurídicas de superar o Princípio da Legalidade, insculpido no artigo 50. e 37 da Constituição Federal. Desta forma, não possui sustentação jurídica o entendimento do órgão julgador; tanto que não conseguiu embasar qualquer jurisprudência, no sentido de limitação de um Princípio Constitucional por uma norma ordinária.

34. A Lei Complementar 939/03, foi criada pelo Legislativo Paulista, para garantir os direitos do contribuinte do Estado de São Paulo, em face aos abusos cometidos por agentes públicos. Ela exige a preservação, pela administração tributária, do sigilo de seus negócios, documentos e operações, exceto nas hipóteses previstas em lei.

35. Uma portaria não é lei, portanto, ainda que a Lei Complementar 104/2001 de abrangência nacional, autorize a troca de informações fiscais mediante simples convênio, o legislador do Estado de São Paulo, restringiu esta troca de informações a normatização legal.

36. Impor a permissiva da Lei Complementar 104/2001, em face da Lei Complementar 939/03 que tem abrangência no Estado de São Paulo, é desrespeitar a Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo e, em consequência, a sociedade por ela representada.

37. Deve prevalecer o entendimento da Lei Complementar 939/03, por vários motivos de resolução jurídica, que o sistema já determinou. Existe todo um regramento para decidir sobre a validade de uma norma, quanto existe conflito de normas aparentes, de tal forma que não aplicar os regramentos pré-determinados, seria legitimar que o executivo, passasse a

legislar através da criação de um *tersum genus*, ou seja, uma terceira lei criada pelo executivo. Assim, aplicando os regramentos legais para a resolução do conflito aparente de normas, teremos que em todas as hipóteses, deve prevalecer a Lei Complementar 939/03.

38. Segundo a Lei de Introdução ao Código Civil, a lei posterior revoga a anterior quando seja com ela incompatível. Quanto aos critérios de antinomia, temos que lei especial revoga lei geral.

39. Sob qualquer ângulo de análise, deve prevalecer a Lei complementar 939/03, posto que:

a) é posterior a Lei Complementar 104/2001, portanto quando não permitiu a troca de informações através de convênio, revogou tacitamente aquela norma neste particular para o Estado de São Paulo;

b) no Estado de São Paulo, a LC 939/03 tem status de norma especial, já que sua abrangência é específica para o Estado, enquanto que a Lei Complementar 104/2001 é geral. Assim deve prevalecer a Lei Complementar 939/03 por ser especial em relação a LC 104/2001, já que limita o seu alcance a situação específica de contribuinte do Estado de São Paulo.

c) Não existe hierarquia entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, já que são entes federados de mesmo nível hierárquico. Desta forma, também não existe hierarquia de normas entre os entes da federação.

40. Quando o agente do Estado de São Paulo, recebeu requerimento de informações, com fundamento em convênio firmado com base na Lei Complementar 104/2001, ele deveria ter negado o repasse de tais informações. A ilegalidade se consuma, no momento em que o agente do Estado de São Paulo repassou informações em desacordo com a Lei Complementar 939/03.

41. Segundo a Lei Complementar 939/03 vigente no Estado de São Paulo, somente uma lei poderia determinar a forma de repasse dessas informações, e esta lei ainda não exista na dada dos fatos. Portanto, qualquer informação passada naquele momento foi ilegal, e consequentemente ofendeu ao **Princípio da Legalidade insculpido no artigo 5º. e 37, da Constituição Federal**.

42. Assim, o auditor fiscal recebeu informações, que na sua origem, se revestiram do vício da ilegalidade, e, portanto, não podem embasar o Procedimento Fiscal.

43. Referida ilegalidade foi demonstrada na Impugnação, e a sua contaminação ao restante do procedimento, é matéria sedimentada no Pretório Excelso, conforme se verifica:

" The Fruits of the poisonous tree. (...) Assentou, ainda, que a ilicitude da interceptação telefônica - à falta da lei que, nos termos do referido dispositivo, venha a discipliná-la e viabilizá-la -contamina outros elementos probatórios eventualmente coligidos, oriundos, direta ou indiretamente, das informações obtidas na escuta." (HC 73.351, Rei. Min. limar Galvão, julgamento em 9-5-1996, Plenário, DJ de 19-3-1999

44. Quando chamado a se manifestar sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal não aceita a prova ilícita, chegando alguns de nossos Ministros a dar-lhe a denominação de "prova imprestável".

O Ministro do Supremo Tribunal Federal, Celso de Melo advoga na defesa da imprestabilidade das prova obtidas por meios ilícitos. É o que argumenta nesse voto:

(...) a absoluta invalidade da prova ilícita infirma-lhe, de modo radical, a eficácia demonstrativa dos fatos e eventos cuja realidade material ela pretende evidenciar. Trata-se de consequência que deriva, necessariamente, da garantia constitucional que tutela a situação jurídica dos acusados em juízo penal e que exclui, de modo peremptório, a possibilidade de uso, em sede processual, da prova - de qualquer prova - cuja ilicitude venha a ser reconhecida pelo Poder Judiciário.

A prova ilícita é prova inidônea. Mais do que isso, prova ilícita é prova imprestável. Não se reveste, por essa explícita razão, de qualquer aptidão jurídico-material. Prova ilícita, sendo providência instrutória eivada de inconstitucionalidade, apresenta-se destituída de qualquer grau, por mínimo que seja, de eficácia jurídica. (STF, AP 307-3, Rei. Min. Celso de Mello, DJU 13/10/1995).

45. A ofensa ao Princípio da Legalidade também está sedimentada no Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, e tal fato foi informado na peça de Impugnação:

14 ° TURMA. EM SÃO PAULO

ACÓRDÃO Nº 16-19820 de 11 de Dezembro de 2008

EMENTA: NULIDADE. É nulo o lançamento se lavrado em desconformidade com as determinações legais e normativas aplicáveis, o que acarreta cerceamento ao direito de defesa do contribuinte. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos.

O lançamento deve ser revisto de ofício pela autoridade administrativa, na forma

da Lei 9.784/99. PEDIDO DE INTIMAÇÃO DIRIGIDA EXCLUSIVAMENTE AO PATRONO DA EMPRESA NO ENDEREÇO DAQUELE.

IMPOSSIBILIDADE. É descabida a pretensão de intimações, publicações ou notificações dirigidas ao Patrono da Impugnante em endereço diverso de seu domicílio fiscal tendo em vista o § 4º do art. 23 do Decreto 70.235/72.

46. Desta forma, ao contrário do entendimento do Julgador "a quo", não é possível a troca de informações ocorrida, pois teríamos:

a) Ofensa a Lei de Introdução do Código Civil, que determina que lei posterior revoga lei anterior, naquilo que com ela for incompatível;

b) Ofensa aos Princípios de resolução de conflito aparente de normas;

c) Ofensa ao Princípio da Legalidade;

d) Ofensa a proibição do executivo legislar.

47. Desta forma, é necessário que se determine a exclusão de tais documentos e informações do Mandado de Procedimento Fiscal, para que se preserve a aplicação da Lei Complementar 939/03.

Jurisprudência do Julgador não é adequada ao caso em tela

48. O nobre julgador " a quo tentou dar validade ao seu voto, utilizando-se de jurisprudência que não corresponde ao caso em tela, um verdadeiro absurdo!!! Naquela jurisprudência lançada, o STJ permitiu a troca de informações entre o fisco federal e o fisco estadual. Entretanto, ao verificar-se com cautela a jurisprudência colacionada no voto, percebe-se que a origem daquele processo é o Estado de Minas Gerais (STJ Resp BI.094-MG, Min. Castro Moreira) , e no caso em tela, discute-se a aplicação de uma lei vigente no Estado de São Paulo, portanto, para esta discussão aqui presente, não encontra qualquer validade a jurisprudência lançada, já que refere-se a discussão de lei local e não nacional.

Dossiê Fiscal - Inconstitucionalidade do Ato

49. Outro momento de desrespeito a Constituição Federal, ocorreu pela não apresentação do dossiê. Também de forma surpreendente, o julgador " a quo " afirmou em seu voto, que dossiê fiscal é documento interno, e que a falta de acesso a ele não dá causa a cerceamento de direito de defesa, afirmando que o procedimento fiscal é inquisitório, cabendo ao particular colaborar e respeitar os poderes legais, dos quais a autoridade administrativa está investida.

50. Quanto ao dossiê, tendo origem o MPF em tal documento, necessário se faz o conhecimento pela Recorrente, já que qualquer vício existente na origem, apodreça todas as provas existentes em um processo. O contraditório é o direito da parte, precisa saber e se manifestar quanto a qualquer dado, ou informação a seu respeito.

51. Existem dois tipos de contraditório, o imediato cujo acesso é franqueado imediatamente a parte; e, o diferido, cujo contraditório é dado posteriormente. Assim, a título de exemplo, em um inquérito policial, todos os documentos a que o investigado não teve acesso, lhe são franqueados no seu termino, e passam a compor pega de processo ou procedimento de

julgamento, todos os documentos que compuseram o inquérito, sob pena de negar-se a parte o contraditório diferido.

52. A Recorrente requereu que o dossiê fosse anexado à impugnação administrativa, e teve o contraditório diferido negado, o que não é possível, visto ser uma garantia constitucional. Portanto, a decisão do julgador "a quo", neste ponto, fere a Constituição Federal.

53. Pior, o julgador "a quo" se quer encontra embasamento legal para tal negativa, quedando-se a afirmar que ... "no que concerne ao dossiê fiscal, é documento interno, regra geral, constituído com base em informações extraídas das declarações apresentadas pela própria pessoa jurídica a RFB, e/ou terceiros (fontes pagadoras), bem como em informações extraídas dos sistemas de controle da arrecadação federal, nele podendo se agregar dados obtidos por força de convênio celebrado com outros órgãos fazendários, ou por meio de denúncias regularmente oferecidas, devendo ao final da auditoria, ser objeto de destruição os documentos que respondam pelo sigilo fiscal.

54. Desta forma, o julgador tentou legitimar a existência de dossiês que fogem ao princípio da legalidade. O julgador não apontou a lei que autoriza o auditor fiscal a elaborar dossiês de empresas. É certo que tal legislação deverá apontar a forma como tais dossiês deverão se constituir, quais documentos seriam legítimos e legais e a forma de destruição de tais informações.

55. De fato, embora o julgador "a quo" tenha legitimado referido dossiê, não conseguiu apresentar sequer a legislação que autorize sua elaboração, nos moldes em que ele mesmo definiu tal documento.

56. Já a Recorrente lembra que no Estado de São Paulo, encontra-se em vigor a Lei Complementar 939/03 que determina em seu artigo 4º. Inciso IV que são direito do contribuinte o acesso a dados e informações, pessoais e econômicas, que a seu respeito constem em qualquer espécie de fichário ou registro, informatizado ou não, dos órgãos da, Administração Tributária.

57. Franquear acesso ao dossiê não é ato de favor do agente público, e sim obrigação, já que o contribuinte tem o direito ao acesso, nos termos da legislação elencada. Em obediência a legislação vigente, jamais o julgador pode se manifestar em sentido contrário, pois estaria decidindo contra a lei, o que é vedado pelo ordenamento jurídico, passível inclusive de ação rescisória de sentença, nos termos do artigo 485 do diploma processual.

58. Para surpresa da Recorrente, o Julgador "a quo" decidiu ignorando a existência desta lei, informada pelo Recorrente nos autos da impugnação. Fato este que não poderia ter ocorrido.

59. Deve-se determinar a franquia à Recorrente ao malfadado dossiê, para que possa então exercer o seu direito ao contraditório diferido; e, verificar todas as informações

existentes a seu respeito, bem como verificar a procedência legal, ou ilegal, de denúncias em face de suas atividades, sob pena de desobediência a legislação vigente e infração a Constituição Federal.

Excesso de Poder do Auditor Fiscal

60. A Recorrente informou em sua peça de impugnação, que houve antecipação de 7 dias à data de encerramento do MPF, o que lesionou o procedimento, posto que novos documentos seriam anexados pela empresa, fato que já havia informado por escrito. Assim, o auditor fiscal antecipou de forma discricionária o encerramento do MPF, mesmo ciente da existência de novos documentos à serem anexados.

61. O julgador "a quo" legitimou o excesso de poder, por parte do agente fiscalizador, dando ao artigo 9.º do decreto 70.235/72 c/c com o artigo 14, da Portaria 11.371 da RFB uma interpretação muito particular, que não se coaduna com a jurisprudência ou a doutrina constitucional, tributária ou administrativa.

62. Ao decidir sobre o excesso de poder, praticado pelo auditor fiscal, o julgador "a quo" sem qualquer amparo legal, ou jurisprudencial, alargou o entendimento da expressão "trabalho de auditoria", dando à espécie, o tratamento de gênero, o que não é possível no âmbito do direito administrativo e tributário.

63. A auditoria é parte integrante dos procedimentos fiscais, e sendo parte não é o todo, já que procedimento fiscal engloba a auditoria nos documentos, análise de laudos, e emissão de termos e demais documentos, conforme preceitua o artigo 9.º. In fine do decreto 70.235/72.

64. Legitimar o excesso de poder afirmando que ... "o Mandado se encerra quando finalizados os trabalhos de auditoria (sic)" não encontra respaldo nem na portaria 11.371 da RFB, nem no artigo 9º. Do decreto 70.235/72, que abaixo reproduzimos:

Art. 14. O MPF se extingue:

I - pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio, com a ciência do sujeito passivo;

II - pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 11 e 12.

Parágrafo único. A ciência do sujeito passivo de que trata o inciso I do caput deverá ocorrer no prazo de validade do MPF.

Artigo 9.º. Do decreto 70.235/72:

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

65. Desta forma, equivocadamente raciocínio do julgador, já que trabalho de auditoria não possui a mesma extensão de procedimento fiscal, sendo aquele, apenas parte deste.

66. O prazo dado ao MPF não é propriedade do agente fiscal, é prazo dado as partes que participam do procedimento. Tanto o prazo é comum, que a sua informação expressa no MPF é item obrigatório, para ciência tanto do agente quanto do contribuinte. Desta forma, ambas devem respeito a data estipulada pelo Sr. Delegado da Receita Federal; entretanto, o auditor fiscal não respeitou este prazo.

67. O excesso de poder se consumou, no exato momento em que uma data comum foi reduzida, de forma discricionária, pelo agente fiscal, sem qualquer permissão legal para tanto. Vale dizer que ao agente fiscal, apenas é permitido aquilo que a lei expressamente autoriza. Portanto, agiu com excesso de poder em detrimento da ampla defesa da Recorrente.

68. Procedimento inquisitivo não dá ao agente público, discricionabilidade para deixar de incluir em procedimento administrativo, documentos de relevância ao esclarecimento dos fatos, sob pena de legalizar-se a prevaricação, onde o agente público, com fundamento na inquisitorialidade, poderia deixar de fazer algo não autorizado pela lei.

69. Embora inquisitivo, cabia ao agente respeitar o prazo estipulado para as partes, já que o contribuinte sempre se apresentou, quando chamado a se manifestar na fiscalização, e informou que teria novos documentos a serem juntados ao procedimento.

70. Agindo desta forma, o agente deixou de apreciar as notas fiscais, e novos documentos que seriam entregues, optou por lavrar um auto de infração, que não corresponde a realidade fática. Impediu que a verdade fosse levada ao MPF. Enfim, concedeu a si mesmo a propriedade do MPF, arrogando-se no direito de encerrá-lo quando bem quisesse.

71. Os artigos 14, da portaria 11.371 da RFB, e o artigo 9. Do decreto 70.235/72, são taxativos quanto ao momento da extinção do MPF, eles devem ser obedecidos, e não podem ter o entendimento alargado por interpretação de ordem particular do julgador, devendo permanecer o entendimento pelo cumprimento do Princípio da legalidade vinculada do agente público, daí o espanto pela manifestação do julgador " a quo entendimento diferente apenas abriria precedentes para a desobediência a legalidade vinculada, motivo pelo qual há de se declarar a nulidade do MPF em questão.

Arbitramento do Lucro

72. Em seu voto, o julgador " a quo "sustentou a legalidade da forma de aferição da base de cálculo do arbitramento do imposto, considerando legais e lícitas as informações, o que não é o caso, conforme demonstrado anteriormente.

73. Assim, deverá ser calculado a tributação da forma legal existente, nas hipóteses em que não se conhece a receita bruta, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo a saber: a) um inteiro e cinco décimos do lucro real referente ao último

período em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais; b) quatro centésimos da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido; c) sete centésimos do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade; d) cinco centésimos do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido; e) quatro décimos do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês; f) quatro décimos da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem; g) oito décimos da soma dos valores devidos no mês a empregados; h) nove décimos do valor mensal do aluguel devido.

74. Tendo como base um ato ilegal, pois a troca de informações ocorrida não se pautou pela Lei Complementar 939/03, a lei a ser aplicada ao caso em concreto, deixou de existir qualquer motivação para o agente fiscal ter determinado o pagamento de tributos, com fundamento em receita conhecida.

75. Conforme demonstrado na Impugnação, o auditor fiscal tinha regras a seguir, ou seja, devia obediência ao Decreto 3000/99, especifica a forma como o fisco deve arbitrar os valores que entende como omissos, tratando-se de hipóteses legais de ato administrativo vinculado. Essas hipóteses legais de arbitramento são: a) valor de recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas; b) a falta de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações de venda de mercadorias, prestação de serviços, operações de alienação de bens móveis, locação de bens móveis e imóveis ou quaisquer outras transações realizadas com bens ou serviços, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação; c) valor de receitas, apuradas em procedimento fiscal, correspondentes ao movimento diário das vendas, da prestação de serviços e de quaisquer outras operações; d) levantamento por espécie de quantidade de matérias-primas, e produtos intermediários utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica; e) valores creditados em conta de depósito, ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Assim, embora a legislação forneça ao fisco 5 motivos de embasamento do arbitramento de receita, no caso em tela, nenhum deles foi utilizado, preterindo-se os meios legais de arbitramento para favorecer o ato discricionário do agente.

Matéria não analisada no Voto Julgador

76. Demonstrando total preterição pelas teses lançadas em debate pela Recorrente, verifica-se que não houve qualquer manifestação quanto ao confisco.

77. Conforme explanado, além da insubsistência de provas e documentos necessários a lastrearem o referido auto de infração, a impugnação deveria ter sido julgada procedente também em relação a multa de 150%, em total afronta ao princípio da vedação ao confisco. Não se pode olvidar a necessidade que o Estado tem de captar recursos, para fazer

frente às despesas necessárias ao atendimento das necessidades coletivas básicas. Assim, indubitavelmente os créditos tributários, constituem fonte de suma importância para a satisfação das necessidades públicas, ou seja, a arrecadação de tributos passa a ser fundamental na manutenção da nação.

78. No entanto, em consonância com os Princípios Gerais de Direito, com fundamento Constitucional, Código Tributário Nacional e demais diplomas correlatos, requer-se seja a multa aplicada declarada confiscatória. A Constituição Federal de 1988, através do princípio do não confisco, veda a utilização do tributo com efeito confiscatório, pois em seu artigo 150, define que sem prejuízo de outras garantias asseguradas aos contribuintes, é vedada a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, utilizar tributo com efeitos de confisco. Portanto, resta encontrarmos a definição daquilo que venha a ser denominado confisco. Nesse caso, o Doutor Ives Gandra da Silva Martins, assim nos ensina: Não é fácil definir o que seja confisco, entendo eu que sempre que a tributação agregada retire a capacidade de o contribuinte sustentar e desenvolver (ganhos para suas necessidades essenciais e ganhos a mais do que estas necessidades para reinvestir ou desenvolver), estaremos diante do confisco (Sistema Tributário Nacional na Constituição de 1988, Saraiva, 1988, 125/126).

79. Assim, juntamente com os demais princípios constitucionais, o princípio do não confisco, é a maior garantia que as pessoas administradas possuem em um Estado Democrático de Direito, submete o Estado aos princípios e regras constitucionais, limitando o direito que as pessoas políticas tem de expropriar bens privados, ou seja, os impostos devem ser graduados, evitando retirar do contribuinte o mínimo vital a que esta aludida. Preconiza no mesmo sentido o entendimento do ilustre Nilton Latorraca:

" Não há dúvida de que a maior garantia que as pessoas jurisdicionadas possuem em um Estado Democrático de Direito é a submissão absoluta e irrestrita do Estado aos princípios e regras constitucionais. O cumprimento das decisões emanadas do poder constituinte originário, inscritas na Constituição mais do que simples tarefas estatais, constituem a própria razão de ser do Estado. A Constituição e a lei existem, antes de mais nada, para proteção da pessoa administrada, e não para proteção do Estado (Nilton Latorraca, Direito Tributário: Imposto de Renda das Empresas, 14a. Edição, São Paulo, Atlas, 1998, pág 33).

80. Percebesse que o princípio da vedação do confisco, desponta como mecanismo constitucional viável, para dar sustentáculo à proteção do contribuinte, em face de eventuais desmandos do Estado, no que toca à exacerbação do ônus tributário.

81. O princípio da vedação ao confisco prevista no artigo 150 IV da CF, proíbe a criação de tributos (todos) de caráter confiscatório. O confisco pode ser entendido como tributação excessiva, exacerbada ou escorchantes. O tributo é inexorável, mas o poder de tributar não deve ser o poder de destruir, ou aniquilar o patrimônio do sujeito passivo.

82. Desta forma, se a soma dos tributos incidentes, ou o tributo incidente, representar carga que impeça o pagador do tributo de viver e se desenvolver, estar-se-á perante carga geral confiscatória, razão pela qual todo o sistema terá de ser revisto, principalmente aquele tributo que, quando criado, ultrapasse o limite da capacidade contributiva do cidadão. Ressalta-se que o princípio do não confisco, revela-se corolário cristalino do clássico princípio da capacidade contributiva, que tanta relevância adquiriu em nosso ordenamento.

83. O Ilustre Professor José Marcos Domingos de Oliveira, em Capacidade Contributiva, Ed. Renovar, pág. 58, esclarece:

" Para Baleeiro, tributos confiscatórios eram, unilateralmente, os que absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício de atividade lícita e moral. Bilac Pinto considerava inconstitucional a tributação que dificultasse, embargasse ou desencorajasse a atividade, mesmo que não chegasse a proibi-la. Estamos com Baleeiro e Bilac, segundo os quais se reúnem numa mesma classe espúria todas essas formas de tributação exacerbada. Afinal, entre o tributo excessivo, o proibitivo e o confiscatório iria apenas uma variação de nível entre o legítimo e o ilegítimo, como reconheceu Sampaio Dória, e sobre esse dado de legitimidade ou ilegitimidade constitucional cabe ao judiciário ponderar e decidir, cotejando casuisticamente a capacidade contributiva com outros princípios constitucionais. Ora, a lição de Bielsa é muito mais clara: ...confiscatório em nossa opinião, o ato que em virtude de uma- obrigação fiscal determina uma injusta transferência patrimonial do contribuinte ao fisco, injusta pela sua monta ou pela falta de causa jurídica, ou porque aniquile o ativo patrimonial; em suma quando não é justa nem razoável."

84. No caso em tela, fica evidente o desrespeito a aplicação deste princípio. Os valores lançados a título de multa de 150% são exagerados, prejudicando a possibilidade de funcionamento de qualquer empresa.

85. O pleno do Supremo Tribunal Federal, tem o entendimento pacificado no sentido de aplicar o princípio a vedação do confisco, ou seja, não poderá haver multa confiscatória. A aplicação desse princípio vem garantir o direito de propriedade (artigo 5o. Inciso XXXII, CF/88).

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

Ação Direta de Inconstitucionalidade. Parágrafos 2o.. e 3o. Do artigo 57 do ato das disposições constitucionais transitórias da constituição do Estado do Rio de Janeiro. Fixação de valores mínimos para multas pelo não recolhimento e sonegação de tributos estaduais. Violação ao inciso IV do artigo 150 da Carta da República. A desproporção entre o desrespeito a norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente (ADIN 551/RJ - Rei. Min. limar Galvão - Órgão Julgador Tribunal Pleno - Voto Unânime - julgamento em 24/10/2002)

86. No caso em tela, a multa aplicada foi lavrada em desacordo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal, a fazenda presumiu valores, aplicou multa, juros e atualizações desproporcionais a realidade social de nosso país.

87. O fato de o fisco, ter de cumprir o que entende ser o seu mister, não é motivo para que se deixe de observar e argüir a abusividade das multas, juros e atualizações impostas, que caracteriza excesso ou desvio de finalidade. A ilegalidade e o caráter confiscatório das multas, impostas ao Embargante, decorre de violação frontal aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, bem como o artigo 150, inciso IV, da CF/88, princípio a vedação do confisco imposto aos Estados. Tais percentuais impostos a título de imposto, multas, juros e atualização monetária são evidentemente abusivas, posto que nenhum dolo foi apontado. Portanto, ao não atentar aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, o Estado consegue de forma simples aumentar o valor de seu crédito.

Solidariedade Presumida

88. Ao discorrer o voto quanto a solidariedade, assim se manifestou o julgador:

" ... andou bem a fiscalização em enquadrar a responsabilidade nas disposições do artigo 135 do CTN...

89. Afirma ainda:

...tal como no caso presente, de sonegação fiscal.

90. É certo que a legislação define o que vem a ser sonegação, assim, afasta as hipóteses de presunção. Reza o artigo 71 da Lei 4.502/64 que sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, a ocorrência de fato gerador da obrigação tributária principal, na sua natureza ou circunstâncias materiais; ou, das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal, ou crédito tributário correspondente.

91. Conforme já explicado, o dolo é uma espécie de vício de consentimento, caracterizada na intenção de prejudicar ou fraudar o outro. É o erro induzido, ou proposital. É a Má-fé. Desta forma, não há como se falar em dolo diante da ocorrência de uma situação de força maior, já que o extravio de documentos ocorrido não teve qualquer participação ativa dos sócios da empresa. A força maior, por ser evento inevitável, elimina a relação de causalidade, inexistindo para o direito a ação ou omissão. Sendo o extravio dos documentos, uma reconhecida situação de força maior, sequer existiu relação de causalidade. Se tal situação impede reconhecer a própria ação ou omissão, sequer há de se falar em dolo, já que até mesmo a simples culpa seria escusável.

92. Conforme explicado na peça de Impugnação, para levar os sócios da Impugnante ao status de devedores solidários, é necessária a existência de interesse comum na situação, conforme preceitua o artigo 124 inciso I do CTN. Este interesse comum, não é entendido como o simples fato de possuir quotas de capital da sociedade, ou fazer parte do mesmo grupo econômico. Conforme ensina Carlos Jorge Sampaio Costa in Kiyoshi Harada, exatamente ao contrário das suposições do Julgador " a quo "

' . . . a solidariedade dos membros de um mesmo grupo econômico está condicionada a que fique devidamente comprovado: a) o interesse imediato e comum de seus membros nos resultados decorrentes do fato gerador; e/ou b) fraude ou conluio entre os componentes do grupo.

... a primeira hipótese ocorre quando mais de uma pessoa se beneficiam diretamente com sua ocorrência. Por exemplo, a afixação de cartazes de propaganda de empresa distribuidora de derivados de petróleo em postos de gasolina é, geralmente, um fato gerador de taxa municipal cuja ocorrência interessa não somente à empresa distribuidora, beneficiária direta da propaganda, como também ao posto de gasolina, que é solidário com aquela no pagamento da taxa.

93. Resta claro que não lhes pode ser atribuída a ação no caso concreto; e não há de se falar em interesse comum, que necessita de uma ação ou omissão. No entanto, um fato fica evidenciado na forma como se manifestou o Fisco no termo de verificação, bem como nos MPFs

emitidos, existiu durante toda a fiscalização, bem como na sua conclusão uma presunção negativa em face dos Impugnantes, atribuindo-lhes a existência de má fé e conluio em suas ações.

94. Embora demonstrado na peça de Impugnação, o julgador "a quo" se omitiu quanto a falta de algumas condições mínimas, para que se configure a responsabilidade solidária na forma indicada pelo legislador.

95. Não falta ao contribuinte impossibilidade de cumprimento da obrigação principal; ora, não demonstrando esta impossibilidade, não há de se falar em responsabilidade solidária. Falta ainda outra condição de aplicação do inciso VII, do artigo 134, ao caso em tela. A pessoa jurídica não se encontra em liquidação, portanto, ao aplicar tal dispositivo destinado aquela hipótese específica, o Fisco seria ferir ao Princípio da Legalidade, que norteia todos os atos da administração pública, elevado a esfera de garantia constitucional elencada no artigo 37, da CF 88.

"A administração pública é norteada por princípios conducentes à segurança jurídica -da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência. A variação de enfoques, seja qual for a justificativa, não se coaduna com os citados princípios, sob pena de grassar a insegurança."

(MS 24.872, voto do Rei. Min. Marco Aurélio, julgamento em 30-6-2005, Plenário, DJ de 30-9-2005.)

Princípios constitucionais: CF, art. 37: seu cumprimento faz-se num devido processo legal, vale dizer, num processo disciplinado por normas legais. Fora daí, tem-se violação à ordem pública, considerada esta em termos de ordem jurídico-constitucional, jurídico-administrativa e jurídico-processual." (Pet 2.066-AgR, Rei. Min. Carlos Velloso, julgamento em 19-10-2000, Plenário, DJ de 28-2-2003.)

96. Conforme demonstrado amplamente na Impugnação, em todas as hipóteses apontadas pelo Fisco, somente respondem tais pessoas em caráter pessoal em caso de ato irregular por eles praticado, o que deve ser comprovado pela fiscalização, para atribuição de responsabilidades, e nem poderia ser de forma diversa, isto porque, não são apenas os atos praticados pela Administração Pública que gozam da presunção de legalidade; também os atos praticados pelos particulares, enquanto não forem arguidos de ilícitos, são tidos por legais, válidos e eficazes, aptos a produzirem todos os efeitos que lhes são próprios, segundo o ordenamento jurídico.

97. Em momento algum, a fiscalização constatou, e nem poderia, porque não existente qualquer ato praticado irregularmente pelos sócios da Recorrente, portanto, tem-se que esta imputou-lhes responsabilidade, partindo da presunção de que este deveria ser solidário passivo, pelo simples fato de serem sócios da empresa.

98. Ainda, conforme comentado na peça de Impugnação, o Professor Paulo de Barros Carvalho que é de fundamental importância que se discrimine entre as infrações objetivas e subjetivas, para provar a existência ou inexistência do fato ilícito.

Nas infrações objetivas leciona "o renomado mestre que cabe ao agente imputado demonstrar "a inexistência material do fato antijurídico, descaracterizando-o em qualquer de seus elementos constitutivos, com todas as dificuldades que lhe são inerentes. Enquanto, no setor das infrações subjetivas, em que o dolo e a culpa na compostura do enunciado do fato ilícito, a coisa se inverte,

competindo ao Fisco, com toda a gama instrumental dos seus expedientes administrativos, exibir os fundamentos concretos que revelem a presença do dolo ou da culpa, como nexos entre a participação do agente e o resultado material que dessa forma se produziu. Os Embaraços dessa comprovação, que nem sempre é fácil, transmudam-se para a atividade fiscalizadora da Administração, que terá a incumbência intransferível de evidenciar não só a materialidade do evento como, também, o elemento volitivo que propiciou ao infrator atingir seus fins contrários às disposições da ordem vigente" (In Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva. 13 [Ed. Revista e atualizada. 200. Pág. 505/506.]

99. Desta forma, cabia a Fazenda a prova da existência de conduta delituosa. Portanto, como não provou, não pode pleitear para si o bônus da solidariedade dos sócios, como se prova tivesse feito.

100. Assim, requer-se que:

a) Retornem os autos ao julgador "a quo" para que:

- I - motive sua decisão;
- II - se manifeste em pontos não manifestados, e retire de seu voto manifestação feita sobre temas não abordados;
- III - Emita decisão a luz da legislação vigente no Estado de São Paulo;
- IV - Se aprecie cada pedido feito na Impugnação, que desde já encontram-se reiterados.

Voto

Conselheiro Evandro Correa Dias, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende ao demais requisitos, motivo pelo qual dele conheço, exceto quanto às alegações sobre a inconstitucionalidade da lei tributária.

Das Preliminares

A recorrente alega que a decisão recorrida é nula, conforme o artigo 59 do Decreto 70.235 de 1972, pois entende que houve preterição do direito de defesa, falta de motivação da decisão e manifestação sobre matéria não abordada, in verbis:

PRELIMINARMENTE - DECISÃO NULA

08. Reza o artigo 59 do Decreto 70.235 de 1972 que será nula a decisão proferida por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Desta forma, não é possível ao julgador menosprezar o direito de defesa, diminuindo a importância dos temas e teses elencados.

*09. Contrariando o esperado, o julgador "a quo" deixou de proferir decisão que viesse a suprir os vícios existentes no auto de infração; faltou com o seu dever de conceder a paz social outrora atingida. Sua a decisão não se manifestou de forma fundamentada, deixou de cumprir com o preceito constitucional da motivação dos atos administrativos, ignorou a legislação vigente, e preteriu o direito de defesa da Recorrente. **Portanto viciou sua decisão em ilegalidade, rebaixando-a ao patamar de uma decisão nula; e decisão nula, é decisão inexistente !!***

10. Conforme será consubstancialmente demonstrado abaixo, o decisório "a quo" eivou-se com vícios de interpretação, deixou de apreciar legislação apontada, não aplicou regras de antinomia de normas, e infringiu a constituição federal.

Preterição do Direito de Defesa

11. A decisão guerreada tem início com um verdadeiro espancamento a Constituição Federal. Embora alegue em seu voto, que a sustentação oral não é prevista no decreto 70.235/72, existindo para tanto apenas autorização desta modalidade de defesa Recursal Administrativa, é de se verificar que o julgador ao fazer esta interpretação, retirou da Recorrente um de seus direitos constitucionais, ou seja, o de defender-se por todos os meios e formas em direito admitidos.

12. Fez-se neste ato decisório, a única interpretação que não era possível no caso em concreto. Afirmou-se que o decreto 70.235/72 não fez menção a sustentação oral, e por este motivo estaria implicitamente proibida tal sustentação. Entretanto, tal proibição implícita do decreto não foi recepcionada pela nossa Carta Magna, que garante a todos, sem qualquer exceção, em processo judicial ou administrativo, o exercício do contraditório e da ampla defesa, com todos os meios e recursos a ela inerentes.

13. Não franquear à Recorrente o direito de exercer a defesa por sustentação oral, é um erro processual administrativo gravíssimo, já que fundamentou-se em regra não recepcionada pela Carta Magna de 1988.

14. A não recepção a esta proibição implícita do Decreto 70.235/72 é muito evidente, já que pelo critério da hierarquia das normas:

- a) entre norma geral e norma Constitucional, prevalece a norma Constitucional;*
- b) entre norma Constitucional e Principio Constitucional, prevalece o Principio constitucional;*

Portanto:

...entre norma geral e Principio Constitucional, em qualquer hipótese, deve prevalecer o Principio Constitucional.

15. Deve prevalecer o princípio por uma questão de preservação do sistema jurídico, não há como ser diferente. Aliás, uma das maiores lições do Ilustre Professor Celso Antônio Bandeira de Mello, lição esta citada inclusive por outro ilustre Professor Roque Antônio Carrazza é de que o "Princípio é o Mandamento Nuclear do Sistema".

16. Uma norma ordinária não encontra força para invadir a esfera dos preceitos Constitucionais, e jamais poderá acabar com o que há de mais protegido e precioso dentro daquele sistema inalcançável, o seu mandamento nuclear.

17. Portanto, não há de se falar em impossibilidade da Recorrente apresentar sustentação oral em primeira instância administrativa, com fundamento em um simples decreto, já que nesta hipótese, haverá colisão de uma norma ordinária com um Princípio Constitucional. A restrição ao alcance de um Princípio Constitucional, somente pode ocorrer com a colisão deste com outro Princípio Constitucional, jamais ocorrerá restrição de seu alcance, quando a colisão se der com uma simples norma ordinária. Nesta situação o Princípio Constitucional continuará sendo absoluto.

18. Não há na doutrina, ou jurisprudência de nossos Egrégios Tribunais Superiores, outros entendimentos, senão o de preservar o sistema jurídico na sua hierarquia normativa, e dentro desta hierarquia fazer valer a jóia do sistema, ou seja, o Princípio Constitucional. Este possui abrangência vertical e horizontal absolutas, ou seja, tanto pela análise processual quanto pela material. Resta à este Egrégio Conselho, determinar o retorno dos autos a primeira instância administrativa, para que a Recorrente possa fazer valer o seu direito constitucionalmente garantido, de exercer a ampla defesa com todos os meios e recursos a ela inerentes.

Preterição do direito de Defesa - Leitura Desatenta da Impugnação

19. A preterição ao direito de defesa da Recorrente foi tanta, que o julgador "a quo" ignorou a principal tese de defesa da Recorrente, e não se manifestou em seu voto, quanto a vigência da Lei Complementar 939/03 no Estado de São Paulo; entretanto, se manifestou quanto a inconstitucionalidade de lei, matéria não aventada pela Recorrente, que ficou-se em falar sobre ilegalidade e inconstitucionalidade de ato administrativo, o que é muito diferente, inclusive porque lei e ato se diferem desde a sua nascente, já que em regra a lei nasce no legislativo e o ato, no executivo, e a exceção a esta regra é atividade secundária dos poderes.

20. Desta forma, a Recorrente teve sua defesa preterida em vários momentos :

a) quando o julgador "a quo", não lhe concedeu o direito constitucional de efetuar sustentação oral;

b) quando o julgador "a quo" sequer se manifestou em seu voto sobre a principal tese de defesa da Recorrente, ou seja, não observância da Lei Complementar 939/03;

o) quando deixa nítida a sua preterição pela análise da peça de impugnação, ao se manifestar inclusive sobre forma de inconstitucionalidade não aventada.

21. O decreto 70.235/72, determina que é nula a decisão proferida com preterição do direito de defesa; assim, é direito da defesa utilizar-se dos Princípios Constitucionais; é direito da defesa ter a sua tese analisada atentamente; e, não tendo ocorrido nenhuma das hipóteses acima, não resta outra solução, senão declarar a nulidade da decisão de primeira instância, devendo os autos serem remetidos aquele órgão julgador, para que o mesmo profira uma decisão válida, o que constitui um direito da Recorrente.

Falta de Motivação na Decisão

22. Cabe ressaltar que o artigo 93, X da Constituição Federal de 1988 exige que toda decisão administrativa seja motivada, desta forma, trata-se de uma mensagem que obriga que a decisão "a quo" ora guerreada explicita, exteriorize os motivos e as razões porque assim decidiu, após a apreciação de todas as questões de fato e de direito, que as partes colocaram sob sua análise.

23. Coube ao julgador "a quo" no caso em tela, externar o motivo pelo qual ignorou durante todo o voto, a principal tese da Recorrente, ou seja, a ilegalidade da troca de informações entre o fisco federal e o fisco do Estado de São Paulo, devido a proibição legal de fornecimento de informações pelo agente do fisco estadual, quando não autorizado por lei, conforme Decreto 939/03, fato que contaminou qualquer prova obtida pelo auditor fiscal a partir desses dados, em conformidade com a sedimentada tese dos frutos da árvore envenenada. Não é permitido ao julgador declinar da aplicação de norma legal vigente, e muito menos não expressar os motivos pelo qual não o fez.

Julgador se Manifesta sobre matéria não abordada

24. Conforme percebemos pelo voto do Julgador Relator, após as considerações de admissibilidade da impugnação, o mesmo se manifestou quanto a representação para fins penais, sem que tenha sido esta matéria objeto do recurso, o que demonstra que o julgador fez considerações além do universo delimitado pela Impugnante ora Recorrente, o que é vedado por lei. Ao julgador não cabe manifestações sobre pontos que não foram objetos de impugnação ou recurso!

Não assiste razão à Recorrente em nenhum de seus argumentos quanto à nulidade da decisão recorrida, conforme a seguir demonstrado.

O Decreto n.º 70.235/1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, não prevê a sustentação oral no julgamento em 1ª Instância Administrativa Fiscal, feito pelas Delegacias de Julgamento, conforme excerto do acórdão recorrido:

*Prosseguindo, diga-se que a questão do **Contencioso Administrativo Fiscal** foi especificamente disciplinada no Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, o qual não contempla a previsão da apresentação de prova testemunhal, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal.*

*Quanto à sustentação oral na esfera do Contencioso Administrativo Fiscal, esta também não é prevista, expressamente, no citado Decreto n.º 70.235, de 1972. O julgamento em 1ª Instância Administrativa Fiscal, feito pelas Delegacias de Julgamento, é regulado nos artigos 27 a 36 do aludido diploma legal, nos quais não se conferiu qualquer liberdade, quanto à atividade julgadora, a qual é de **cunho estritamente interno**. Diferentemente, o normativo em questão autorizou o órgão julgador de 2ª Instância Administrativa, qual seja, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, para realizar o julgamento conforme dispuserem seus Regimentos Internos (art. 37).*

*E é em razão dessa liberdade de julgamento conferida ao CARF que **foi prevista a realização de sessão pública e a sustentação oral da contribuinte, quando da apreciação do Recurso feita pelo referido órgão**, unicamente por força da previsão expressa em seu Regimento Interno, aprovado pela Portaria MF n.º 256, de 22 de junho de 2009:*

“CAPÍTULO II

DO JULGAMENTO

(...)

*Art. 53. **A sessão de julgamento será pública**, salvo decisão justificada da turma para exame de matéria sigilosa, **facultada a presença das partes ou de seus procuradores**.*

(...)

*Art. 58. **Anunciado o julgamento de cada recurso, o presidente dará a palavra, sucessivamente:***

I - ao relator, para leitura do relatório;

II - ao recorrente ou ao seu representante legal para, se desejar, fazer sustentação oral por 15 (quinze) minutos, prorrogáveis por igual período;

III - à parte adversa ou ao seu representante legal para, se desejar, fazer sustentação oral por 15 (quinze) minutos, prorrogáveis por igual período; e

IV - aos demais conselheiros.

§ 1º Encerrado o debate, o presidente ouvirá o relator e tomará, sucessivamente, o seu voto, dos que tiveram vista dos autos e dos demais, a partir do primeiro conselheiro sentado a sua esquerda, e votará por último, anunciando, em seguida, o resultado do julgamento.

§ 2º O presidente poderá advertir ou determinar que se retire do recinto quem, de qualquer modo, perturbar a ordem, bem como poderá advertir o orador ou cassar-lhe a palavra, quando usada de forma inconveniente.

§ 3º O conselheiro poderá, após a leitura do relatório, pedir esclarecimentos ou vista dos autos, em qualquer fase do julgamento, mesmo depois de iniciada a votação.

§ 4º Quando concedida vista, o processo deverá ser incluído na pauta de sessão da mesma reunião, ou da reunião seguinte, independentemente de nova publicação.

§ 5º Na hipótese do § 3º, o presidente poderá converter o pedido em vista coletiva, com o fornecimento de cópia das peças processuais necessárias para a formação da convicção dos conselheiros.

§ 6º A redação da ementa também será objeto de votação pela turma.

§ 7º Os processos que versem sobre a mesma questão jurídica poderão ser julgados conjuntamente quanto à matéria de que se trata, sem prejuízo do exame e julgamento das matérias e aspectos peculiares.

§ 8º Aplicar-se-ão as disposições deste artigo, no que couber, para a conversão do julgamento em diligência.” (negrejou-se)

Portanto, somente na esfera de julgamento em 2ª Instância Administrativa Fiscal, realizada pelo CARF, é cabível protestar pela sustentação oral, quando da apreciação do Recurso Voluntário, interposto pela contribuinte.

O mencionado Decreto nº 70.235, de 1972, também não prevê oitiva do Auditor Fiscal autuante em presença da contribuinte e/ou de seus representantes legais, facultando ao julgador, contudo, determinar, de ofício ou a pedido da interessada, a realização de diligência e/ou perícia, na busca da verdade material.

Em virtude do não conhecimento das alegações sobre a inconstitucionalidade da lei tributária, deixa-se de pronunciar-se sobre os argumentos trazidos quanto à inconstitucionalidade do Decreto 70.235 de 1972, em especial a não previsão de sustentação oral quando do julgamento em 1ª Instância.

A recorrente alega a preterição de defesa, argumentando que houve por parte das Autoridades Julgadoras de 1ª Instância “leitura desatenta da Impugnação”, pois entende que o julgador *a quo* ignorou a principal linha de defesa, ou seja, “não se manifestou em seu voto, quanto a vigência da Lei Complementar 939/03 no Estado de São Paulo”.

De acordo com as alegações, parece-me que a Recorrente foi quem fez a leitura desatenta do Acórdão de Impugnação, pois a autoridade julgadora manifestou-se de forma explícita sobre a questão, in verbis:

E não se configura quebra do sigilo fiscal a utilização das informações obtidas por meio de Convênio com a Fazenda Pública do Estado.

Em que pese o sigilo fiscal consistir numa garantia constitucional, cumpre salientar que não é o mesmo revestido de caráter absoluto, conforme entendimento já consolidado em nossa jurisprudência. Nesse sentido, dispõe o Superior Tribunal de Justiça-STJ:

*“É certo que a proteção do sigilo bancário constitui espécie do direito à intimidade consagrado no art. 5º, X, da Constituição Federal, direito esse que revela uma das garantias do indivíduo contra o arbítrio do Estado. **Todavia, não consubstancia ele direito absoluto, cedendo passo quando presentes circunstâncias que denotem a existência de um interesse público superior. Sua relatividade, no entanto, deve guardar contornos na própria lei, sob pena de se abrir caminho para o descumprimento da garantia à intimidade.**” (apud BARROSO, 1999, p. 21). (negrejou-se)*

A Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, alterou a redação dos artigos 198 e 199 do Código Tributário Nacional-CTN, excetuando a quebra do sigilo nas situações a seguir:

*“Art. 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.** (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

*§ 1º **Excetua-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes:** (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

*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.** (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

§ 2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

*§ 3º **Não é vedada a divulgação de informações relativas a:** (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

*I – **representações fiscais para fins penais;** (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

III – parcelamento ou moratória. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

*Art. 199. **A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.***

Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001).” (negrejou-se e grifou-se)

Assim, dentre as exceções à regra geral, compete sublinhar a comunicação, às autoridades competentes, da prática de ilícitos penais ou

administrativos, abrangendo o fornecimento de informações sobre operações que envolvam recursos provenientes de qualquer prática criminosa, inclusive.

No presente caso, o ilícito foi caracterizado pela fiscalização, ensejando inclusive a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada, no percentual de 150%, e a Representação Fiscal para Fins Penais.

Segundo entendimento já consolidado na doutrina e jurisprudência, os direitos, as garantias e os princípios constitucionais não consistem em disposições absolutas, admitindo a ocorrência de situações de divergência entre si e, conseqüentemente, sua ponderação em cada caso concreto. Assim ocorre com o sigilo fiscal, dado como garantia individual, e o interesse público consubstanciado na apuração da ocorrência de ilícitos, na medida que aquele não pode ser invocado com vistas a impedir a apuração da verdade, protegendo o investigado e acobertando operações ilícitas.

E, como visto, a troca de informações entre as Fazendas Públicas pode se dar por meio de lei ou convênio, porque assim previsto no art. 199 do CTN, diploma legal o qual tem status de Lei Complementar e institui normas gerais e Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

E é justamente no referido art. 199 do CTN, combinado com o art. 7º do mesmo diploma legal, bem como com a Instrução Normativa SRF nº 20, de 17 de fevereiro de 1998, no qual se fundamenta o **Convênio de Cooperação Técnica**, firmado em 30 de maio de 2008, pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com a Fazenda do Estado de São Paulo (RFB/GAB 02337/2008 – publicado no DOU de 03/06/2008), com vigência de 60 meses a partir da publicação (até 03/06/2013), objetivando o intercâmbio de informações econômico-fiscais e a prestação de mútua assistência na fiscalização dos tributos que administram:

“**A União**, por intermédio da SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, doravante denominada RFB, CNPJ nº 00.394.460/0058-87, neste ato representada pelo Secretário da Receita Federal do Brasil, Jorge Antonio Deher Rachid, (...), e o **ESTADO DE SÃO PAULO**, por sua SECRETARIA DA FAZENDA, doravante denominada SEFAZ, CNPJ nº 46.377.222/0001-29, neste ato representada pelo Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo, Mauro Ricardo Machado Costa, (...), conforme autorização outorgada pelo Senhor Governador do Estado de São Paulo no Processo SF nº 1000634.653964/2007, de acordo com o disposto nos artigos 7º e 199 do Código Tributário Nacional (CTN) e na Instrução Normativa SRF nº 20, de 17 de fevereiro de 1998, e tendo em vista a necessidade de estabelecer condições e procedimentos visando ao aperfeiçoamento da fiscalização e cobrança dos tributos que administram, mediante intercâmbio de informações, **resolvem celebrar, por seus representantes legais, o presente Convênio, que se regerá pelas cláusulas seguintes:**

CLÁUSULA PRIMEIRA – Os convenientes desenvolverão programa de cooperação técnico-fiscal dirigido ao aperfeiçoamento do

planejamento e execução da fiscalização e cobrança dos tributos federais e estaduais, que respectivamente administram.

PARÁGRAFO ÚNICO – Para operacionalizar as atividades objeto deste Convênio poderão ser instituídos grupos do trabalho integrados por representantes dos convenentes.

CLÁUSULA SEGUNDA – O programa de cooperação de que trata a cláusula anterior abrangerá, em especial:

I – intercâmbio de informações cadastrais e econômico-fiscais, inclusive sobre o comércio exterior e previdenciárias;

(...)

VII – disponibilização recíproca de dados e informações sobre contribuintes em geral, bem assim dos respectivos cadastros.

CLÁUSULA TERCEIRA – O intercâmbio de informações cadastrais e econômico-fiscais será realizado entre a Coordenação-Geral de Tecnologia da Informação (Cotec), da RFB, por suas projeções regionais e locais, e a Coordenadoria de Administração Tributária, da SEFAZ, representadas pelos seus titulares ou servidores por eles designados, com obediência às normas do sigilo fiscal previstas no Código Tributário Nacional (CTN) e na legislação pertinente.

CLÁUSULA QUARTA – Os convenentes se dispõem a fornecer, reciprocamente, as seguintes informações de interesse fiscal, quando solicitadas:

(...)

II – da SEFAZ para a RFB:

b) dados cadastrais e econômico-fiscais de contribuintes inscritos nos cadastros de contribuintes do Estado, inclusive nos cadastros mercantil e imobiliário;

(...)

c) dados cadastrais e econômico-fiscais referentes às pessoas físicas e jurídicas prestadoras de serviços, inclusive de transporte e de comunicação, sujeitas ao ICMS (Constituição Federal, art. 155, inciso II);

(...)

h) outras informações e declarações econômico-fiscais de interesse do Fisco Federal, inclusive as receitas de prestação de serviços declaradas em cada ano-calendário pelos contribuintes cadastrados no Estado; e

(...)." (negrejou-se)

*A Portaria SRF nº 580, de 12 de junho de 2001, por outro lado, estabelece procedimentos para preservar o caráter sigiloso de informações protegidas pelo sigilo fiscal, nos casos de **fornecimento admitido em lei**.*

Art. 1º No fornecimento de informações protegidas por sigilo fiscal, a órgãos, entidades e autoridades requisitantes ou solicitantes, **nas hipóteses admitidas pelos arts. 198 e 199 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, ou por lei específica**, as unidades da Secretaria da Receita Federal deverão observar os seguintes procedimentos, sem prejuízo dos demais previstos na legislação pertinente:

I - constará, em destaque, na parte superior direita de todas as páginas da correspondência que formalizar a remessa das informações, bem assim dos documentos que a acompanharem, a expressão "INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL", impressa ou aposta por carimbo;

II - as informações serão enviadas em dois envelopes lacrados:

a) um externo, que conterá apenas o nome ou a função do destinatário e seu endereço, sem qualquer anotação que indique o grau de sigilo do conteúdo;

b) um interno, no qual serão inscritos o nome e a função do destinatário, seu endereço, o número do documento de requisição ou solicitação, o número da correspondência que formaliza a remessa e a expressão "INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL";

III - o envelope interno será lacrado e sua expedição será acompanhada de recibo;

IV - o recibo destinado ao controle da custódia das informações (modelo anexo):

a) conterá, necessariamente, indicações sobre o remetente, o destinatário, o número do documento de requisição ou solicitação e o número da correspondência que formaliza a remessa;

b) será arquivado no órgão remetente, após comprovação da entrega do envelope interno ao destinatário ou responsável pelo recebimento.

Art. 2º O fornecimento de informações protegidas por sigilo fiscal, em meio magnético ou eletrônico, inclusive mediante acesso on line, só é admissível quando previsto em convênio.

Parágrafo único. No fornecimento mediante acesso on line, **deverão ser observadas, ainda, as normas administrativas internas que dispõem sobre procedimentos para assegurar a preservação do sigilo das informações, especialmente as relativas ao uso de senhas pessoais e intransferíveis**.

Art. 3º Juntamente com a correspondência que formalizar cada remessa de informações ao requisitante ou solicitante, deverá ser enviada cópia desta Portaria.

Art. 4º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de julho de 2001. (negrejou-se e grifou-se)

Nesse contexto, inexistiu ofensa ao disposto na Lei Complementar Estadual nº 939, de 2003, que instituiu o Código de Direitos, Garantias e Obrigações do Contribuinte no Estado de São Paulo, já que cumpridos os requisitos legais para a troca de informações entre as Fazendas Públicas Estadual e Federal, mediante celebração de convênio, não havendo, como antes

explicitado, a quebra do sigilo fiscal, porque observadas as normas para preservar o caráter sigiloso das informações.

Como já ressaltado, in casu, a despeito da previsão legal existente de troca de informações entre as Fazendas Públicas Estadual e Federal, a fiscalização não utilizou, pura e simplesmente, as informações prestadas pela própria contribuinte ao Fisco Estadual, por meio da GIA, e dos arquivos SINTEGRA.

Como dito, o Auditor Fiscal considerou como indiciárias as informações prestadas ao Fisco Estadual, julgando por bem diligenciar junto aos clientes da autuada, no sentido de confirmar, por amostragem, o montante da receita auferida pela pessoa jurídica fiscalizada. Também as notas fiscais apresentadas parcialmente (amostragem) pela contribuinte vieram confirmar a omissão de rendimentos verificada pela fiscalização.

Assim, não há de se cogitar da utilização de prova emprestada.

*De qualquer sorte, não se pode dizer, literalmente, que a GIA, a qual configura declaração prestada ao ente tributante estadual pelo próprio sujeito passivo, ao ser obtida da Secretaria de Fazenda mediante convênio firmado com base no art. 199 do CTN, trate propriamente de uma prova emprestada, pois não foi produzida pelo Fisco Estadual, antes constituindo uma **confissão** da contribuinte.*

Ainda que assim não fosse o entendimento, colaciona-se a jurisprudência abaixo, validando a utilização da prova emprestada, quando obtida por meio de convênio entre as Fazendas Públicas:

“PAF - PROVA EMPRESTADA - VALIDADE - O artigo 199 do CTN prevê a mútua assistência entre as entidades da Federação em matéria de fiscalização de tributos, autorizando a permuta de informações, desde que observada a forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio. Consoante entendimento do STF, não se pode negar valor probante à prova emprestada, coligida mediante a garantia do contraditório. (STJ - Resp. 81.094-MG, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 5/8/2004).” (negrejou-se)

A Lei Complementar nº 939/2003 do Estado de São Paulo, prevê em seu art. 4º Inciso XVIII prevê a preservação do sigilo, pela administração tributária, exceto nas hipóteses previstas em lei, *in verbis*:

Artigo 4º - São direitos do contribuinte:

*XVIII - a preservação, pela administração tributária, do sigilo de seus negócios, documentos e operações, **exceto nas hipóteses previstas na lei**; (grifo nosso)*

De acordo com os argumentos do acórdão recorrido, assiste razão ao julgador de 1ª Instância em suas conclusões, ou seja, “**inexiste ofensa ao disposto na Lei Complementar**

Estadual nº 939, de 2003, que instituiu o Código de Direitos, Garantias e Obrigações do Contribuinte no Estado de São Paulo, **já que cumpridos os requisitos legais para a troca de informações entre as Fazendas Públicas Estadual e Federal**, mediante celebração de convênio, não havendo, como antes explicitado, a quebra do sigilo fiscal, porque observadas as normas para preservar o caráter sigiloso das informações”.

Observa-se, através da leitura dos excertos do Acórdão do Impugnação, acima transcritos, que a autoridade julgadora manifestou-se de forma motivada, exteriorizando os motivos e as razões porque assim decidiu.

Quanto à alegação da recorrente que o julgador manifestou-se sobre matéria não abordada, parece-me que a Recorrente nem se recorda dos termos de sua impugnação nem deu-se ao trabalho de fazer uma leitura atenta de sua própria defesa em 1ª Instância, pois o requerimento quanto à representação consta de forma explícita de sua impugnação, *in verbis*:

51. Requer-se também a não expedição ou realização de qualquer representação fiscal para fins penais, enquanto não concluído o pertinente procedimento administrativo.

Também não lhe assiste razão em sua alegação de que o julgador manifestou-se sobre a referida matéria, pois embora tenha feito referência a essa, entendeu que não tinha competência para pronunciar-se sobre o Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais, *in verbis*:

A questão da formalização e andamento de processo relativo à Representação Fiscal para Fins Penais, portanto, trata-se de atividade não afeta à autoridade julgadora, a teor do Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF nº 125, de 04 de março de 2009 (art. 212). Nesse sentido, já se pronunciou o CARF, inclusive, mediante edição da seguinte Súmula:

“Súmula CARF Nº 28

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.”

*De qualquer sorte, oportuno esclarecer que a legislação vigente determina o encaminhamento ao Ministério Público da Representação Fiscal para Fins Penais somente depois de proferida **decisão final** na esfera administrativa, a teor do art. 84 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:*

*“Art. 83. A **representação fiscal para fins penais** relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, **será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa**, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.*

Parágrafo único. As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde

*que não recebida a denúncia pelo juiz. (Vide Medida Provisória nº 497, de 27 de julho de 2010)”
(negrejou-se)*

Prossegue a Recorrente em suas razões, “reiterando que a peça impugnatória não recebeu a análise profunda esperada, sendo que as demonstrações de violação de preceitos constitucionais não receberam o seu devido tratamento”, *in verbis*:

25. É de rigor observar que, a peça impugnatória não recebeu a análise profunda esperada, sendo que as demonstrações de violação de preceitos constitucionais não receberam o seu devido tratamento, motivo pelo qual, aqui, se procura trazê-los de forma mais explícita; afim de que, a transposição de tais preceitos, se torne definitivamente barreira intransponível.

26. O julgador "a quo" minimizou os debates, reduzindo sua importância; e o fez, ao ignorar os debates sugeridos sobre ilicitude de obtenção de documentos, infração aos Princípios Constitucionais, e ignorância total a legislação estadual, que limita o fornecimento de dados fiscais no Estado de São Paulo, quando não amparado por lei.

27. O julgador "a quo" não atentou que a discussão sugerida ultrapassa as meras fronteiras de alegações, recaindo em Princípios Constitucionais Administrativos, Princípios de Garantias Constitucionais, ofensa ao contraditório e ampla defesa, inexistência de revogação normativa.

28. Uma das formas pela qual, se mostra o menosprezo que os agentes públicos devotam aos Princípios Constitucionais, e na aplicação da lei tributária, onde se ultrapassam todas as barreiras dos Princípios Constitucionais, como se eles não existissem, dando cada um a sua própria interpretação, como se ordenamento menor fosse.

29. Aliás, com muita propriedade, os juristas tem discutido a responsabilidade do agente público, o que talvez seja a única forma de diminuir determinadas situações, em que são colocadas as empresas e os empresários, como no caso em tela.

30. Ao apresentar a sua Impugnação Administrativa, a Recorrente lembrou ao julgador "a quo" da necessidade de se observar os Princípios Constitucionais da Administração Pública. Mencionou aqueles elencados no artigo 37, da Constituição Federal, ou seja, legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, dando ênfase à necessidade de se observar ao Principio da Legalidade. Lembrou ainda que a legalidade é uma garantia da pessoa, tanto que encontra abrigo também no artigo 5o., da Magna Carta.

31. Esta observância, conforme explanado na peça de Impugnação, fez com que o direito público encontre o seu antagonismo no direito privado, já que no direito privado é possível que se faça tudo, o que a lei não proíbe. Porém no direito administrativo, os atos da administração estão limitados aquilo que a lei expressamente autoriza, caracterizando uma relação direta de subordinação da administração pública a lei.

32. Assim, carece de legalidade a decisão do julgador "a quo", quando afirma que não existiu ofensa a Lei Complementar 939/03. Ao discorrer que os direitos, as garantias e os princípios constitucionais, não consistem em disposições absolutas, o julgador deixou de observar, que em face de um Princípio Constitucional, apenas outro Princípio Constitucional de igual valor, possui força para limitar a abrangência absoluta daquele.

33. Jamais a Lei Complementar 104/2001, tem condições jurídicas de superar o Princípio da Legalidade, insculpido no artigo 5º. e 37 da Constituição Federal. Desta forma, não possui sustentação jurídica o entendimento do órgão julgador; tanto que não conseguiu embasar qualquer jurisprudência, no sentido de limitação de um Princípio Constitucional por uma norma ordinária.

34. A Lei Complementar 939/03, foi criada pelo Legislativo Paulista, para garantir os direitos do contribuinte do Estado de São Paulo, em face aos abusos cometidos por agentes públicos. Ela exige a preservação, pela administração tributária, do sigilo de seus negócios, documentos e operações, exceto nas hipóteses previstas em lei.

35. Uma portaria não é lei, portanto, ainda que a Lei Complementar 104/2001 de abrangência nacional, autorize a troca de informações fiscais mediante simples convênio, o legislador do Estado de São Paulo, restringiu esta troca de informações a normatização legal.

36. Impor a permissiva da Lei Complementar 104/2001, em face da Lei Complementar 939/03 que tem abrangência no Estado de São Paulo, é desrespeitar a Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo e, em consequência, a sociedade por ela representada.

37. Deve prevalecer o entendimento da Lei Complementar 939/03, por vários motivos de resolução jurídica, que o sistema já determinou. Existe todo um regramento para decidir sobre a validade de uma norma, quanto existe conflito de normas aparentes, de tal forma que não aplicar os regramentos pré-determinados, seria legitimar que o executivo, passasse a legislar através da criação de um *tersum genus*, ou seja, uma terceira lei criada pelo executivo. Assim, aplicando os regramentos legais para a resolução do conflito aparente de normas, teremos que em todas as hipóteses, deve prevalecer a Lei Complementar 939/03.

38. Segundo a Lei de Introdução ao Código Civil, a lei posterior revoga a anterior quando seja com ela incompatível. Quanto aos critérios de antinomia, temos que lei especial revoga lei geral.

39. Sob qualquer ângulo de análise, deve prevalecer a Lei complementar 939/03, posto que:

a) *é posterior a Lei Complementar 104/2001, portanto quando não permitiu a troca de informações através de convênio, revogou tacitamente aquela norma neste particular para o Estado de São Paulo;*

b) *no Estado de São Paulo, a LC 939/03 tem status de norma especial, já que sua abrangência é específica para o Estado, enquanto que a Lei Complementar 104/2001 é geral. Assim deve prevalecer a Lei Complementar 939/03 por ser especial em relação a LC 104/2001, já que limita o seu alcance a situação específica de contribuinte do Estado de São Paulo.*

c) *Não existe hierarquia entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, já que são entes federados de mesmo nível hierárquico. Desta forma, também não existe hierarquia de normas entre os entes da federação.*

40. Quando o agente do Estado de São Paulo, recebeu requerimento de informações, com fundamento em convênio firmado com base na Lei Complementar 104/2001, ele deveria ter negado o repasse de tais informações. A ilegalidade se consuma, no momento em que o agente do Estado de São Paulo repassou informações em desacordo com a Lei Complementar 939/03.

41. Segundo a Lei Complementar 939/03 vigente no Estado de São Paulo, somente uma lei poderia determinar a forma de repasse dessas informações, e esta lei ainda não existia na data dos fatos. Portanto, qualquer informação passada naquele momento foi ilegal, e conseqüentemente ofendeu ao **Princípio da Legalidade insculpido no artigo 5º. e 37, da Constituição Federal.**

42. Assim, o auditor fiscal recebeu informações, que na sua origem, se revestiram do vício da ilegalidade, e, portanto, não podem embasar o Procedimento Fiscal.

43. Referida ilegalidade foi demonstrada na Impugnação, e a sua contaminação ao restante do procedimento, é matéria sedimentada no Pretório Excelso, conforme se verifica:

" The Fruits of the poisonous tree. (...) Assentou, ainda, que a ilicitude da interceptação telefônica - à falta da lei que, nos termos do referido dispositivo, venha a discipliná-la e viabilizá-la -contamina outros elementos probatórios eventualmente coligidos, oriundos, direta ou indiretamente, das informações obtidas na escuta." (HC 73.351, Rei. Min. limar Galvão, julgamento em 9-5-1996, Plenário, DJ de 19-3-1999

44. Quando chamado a se manifestar sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal não aceita a prova ilícita, chegando alguns de nossos Ministros a dar-lhe a denominação de " prova imprestável ".

O Ministro do Supremo Tribunal Federal, Celso de Melo advoga na defesa da imprestabilidade das prova obtidas por meios ilícitos. É o que argumenta nesse voto:

(...) a absoluta invalidade da prova ilícita infirma-lhe, de modo radical, a eficácia demonstrativa dos fatos e eventos cuja realidade material ela pretende evidenciar. Trata-se de consequência que

deriva, necessariamente, da garantia constitucional que tutela a situação jurídica dos acusados em juízo penal e que exclui, de modo peremptório, a possibilidade de uso, em sede processual, da prova - de qualquer prova - cuja ilicitude venha a ser reconhecida pelo Poder Judiciário.

A prova ilícita é prova inidônea. Mais do que isso, prova ilícita é prova imprestável. Não se reveste, por essa explícita razão, de qualquer aptidão jurídico-material. Prova ilícita, sendo providência instrutória eivada de inconstitucionalidade, apresenta-se destituída de qualquer grau, por mínimo que seja, de eficácia jurídica. (STF, AP 307-3, Rei. Min. Celso de Mello, DJU 13/10/1995).

45. A ofensa ao Princípio da Legalidade também está sedimentada no Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, e tal fato foi informado na peça de Impugnação:

14 ° TURMA. EM SÃO PAULO

ACÓRDÃO Nº 16-19820 de 11 de Dezembro de 2008

EMENTA: NULIDADE. É nulo o lançamento se lavrado em desconformidade com as determinações legais e normativas aplicáveis, o que acarreta cerceamento ao direito de defesa do contribuinte. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos.

O lançamento deve ser revisto de ofício pela autoridade administrativa, na forma

da Lei 9.784/99. PEDIDO DE INTIMAÇÃO DIRIGIDA EXCLUSIVAMENTE AO PATRONO DA EMPRESA NO ENDEREÇO DAQUELE. IMPOSSIBILIDADE. É descabida a pretensão de intimações, publicações ou notificações dirigidas ao Patrono da Impugnante em endereço diverso de seu domicílio fiscal tendo em vista o § 4º do art. 23 do Decreto 70.235/72.

46. Desta forma, ao contrário do entendimento do Julgador " a quo ", não é possível a troca de informações ocorrida, pois teríamos:

a) Ofensa a Lei de Introdução do Código Civil, que determina que lei posterior revoga lei anterior, naquilo que com ela for incompatível;

b) Ofensa aos Princípios de resolução de conflito aparente de normas;

c) Ofensa ao Princípio da Legalidade;

d) Ofensa a proibição do executivo legislar.

47. Desta forma, é necessário que se determine a exclusão de tais documentos e informações do Mandado de Procedimento Fiscal, para que se preserve a aplicação da Lei Complementar 939/03.

A recorrente defende de forma exacerbada a aplicação da Lei Complementar 939/03 a fim de excluir do processo a prova contundente de sua sonegação fiscal, sobre a qual

não dedicou uma linha sequer de seu recurso, frente a clareza dos elementos comprobatórios trazidos aos autos que suportaram a lavratura dos autos de infração.

Ressalta-se que a própria Lei Complementar traz exceção à preservação, pela administração tributária do sigilo dos negócios, documentos e operações dos contribuintes, **EXCETO NAS HIPÓTESE PREVISTAS EM LEI.**

O acórdão de 1ª Instância fundamentou a troca de informações entre os fiscos nos artigos 198 e 199 do CTN combinado com o art. 7º do mesmo diploma legal, bem como com a Instrução Normativa SRF nº 20, de 17 de fevereiro de 1998, no qual se fundamenta o Convênio de Cooperação Técnica, firmado em 30 de maio de 2008, pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com a Fazenda do Estado de São Paulo (RFB/GAB 02337/2008 - publicado no DOU de 03/06/2008), com vigência de 60 meses a partir da publicação (até 03/06/2013), objetivando o intercâmbio de informações econômico-fiscais e a prestação de mútua assistência na fiscalização dos tributos que administram.

Vê-se que a troca de informações entre os fiscos está devidamente prevista em Lei, logo rejeita-se todas as alegações da Recorrente em sentido contrário, que apenas mostram o seu inconformismo com o auto de infração e a decisão recorrida.

A Recorrente alega que a ***Jurisprudência do Julgador não é adequada ao caso em tela, in verbis:***

48. O nobre julgador " a quo tentou dar validade ao seu voto, utilizando-se de jurisprudência que não corresponde ao caso em tela, um verdadeiro absurdo!!! Naquela jurisprudência lançada, o STJ permitiu a troca de informações entre o fisco federal e o fisco estadual. Entretanto, ao verificar-se com cautela a jurisprudência colacionada no voto, percebe-se que a origem daquele processo é o Estado de Minas Gerais (STJ Resp BI.094-MG, Min. Castro Moreira) , e no caso em tela, discute-se a aplicação de uma lei vigente no Estado de São Paulo, portanto, para esta discussão aqui presente, não encontra qualquer validade a jurisprudência lançada, já que refere-se a discussão de lei local e não nacional.

O contribuinte pretende invalidar a jurisprudência trazida pela Autoridade Julgadora ao caso, sob o argumento que “não encontra qualquer validade a jurisprudência lançada, já que refere-se a discussão de lei local e não nacional”.

Novamente discorda-se das alegações da recorrente, pois a jurisprudência em tela trata da troca de informações entre o fisco federal e o fisco estadual de Minas Gerais, demonstrando a possibilidade e a legalidade de tal ato.

Da legação de Inconstitucionalidade do Ato que negou acesso ao dossiê fiscal

A recorrente afirma a inconstitucionalidade do ato que negou-se acesso ao dossiê fiscal, *in verbis:*

49. Outro momento de desrespeito a Constituição Federal, ocorreu pela não apresentação do dossiê. Também de forma surpreendente, o julgador "a quo" afirmou em seu voto, que dossiê fiscal é documento interno, e que a falta de acesso a ele não dá causa a cerceamento de direito de defesa, afirmando que o procedimento fiscal é inquisitório, cabendo ao particular colaborar e respeitar os poderes legais, dos quais a autoridade administrativa está investida.

50. Quanto ao dossiê, tendo origem o MPF em tal documento, necessário se faz o conhecimento pela Recorrente, já que qualquer vício existente na origem, apodrece todas as provas existentes em um processo. O contraditório é o direito da parte, precisa saber e se manifestar quanto a qualquer dado, ou informação a seu respeito.

51. Existem dois tipos de contraditório, o imediato cujo acesso é franqueado imediatamente a parte; e, o diferido, cujo contraditório é dado posteriormente. Assim, a título de exemplo, em um inquérito policial, todos os documentos a que o investigado não teve acesso, lhe são franqueados no seu termino, e passam a compor pega de processo ou procedimento de julgamento, todos os documentos que compuseram o inquérito, sob pena de negar-se a parte o contraditório diferido.

52. A Recorrente requereu que o dossiê fosse anexado à impugnação administrativa, e teve o contraditório diferido negado, o que não é possível, visto ser uma garantia constitucional. Portanto, a decisão do julgador "a quo", neste ponto, fere a Constituição Federal.

53. Pior, o julgador "a quo" se quer encontra embasamento legal para tal negativa, quedando-se a afirmar que ... "no que concerne ao dossiê fiscal, é documento interno, regra geral, constituído com base em informações extraídas das declarações apresentadas pela própria pessoa jurídica a RFB, e/ou terceiros (fontes pagadoras), bem como em informações extraídas dos sistemas de controle da arrecadação federal, nele podendo se agregar dados obtidos por força de convênio celebrado com outros órgãos fazendários, ou por meio de denúncias regularmente oferecidas, devendo ao final da auditoria, ser objeto de destruição os documentos que respondam pelo sigilo fiscal.

54. Desta forma, o julgador tentou legitimar a existência de dossiês que fogem ao princípio da legalidade. O julgador não apontou a lei que autoriza o auditor fiscal a elaborar dossiês de empresas. É certo que tal legislação deverá apontar a forma como tais dossiês deverão se constituir, quais documentos seriam legítimos e legais e a forma de destruição de tais informações.

55. De fato, embora o julgador "a quo" tenha legitimado referido dossiê, não conseguiu apresentar sequer a legislação que autorize sua elaboração, nos moldes em que ele mesmo definiu tal documento.

56. Já a Recorrente lembra que no Estado de São Paulo, encontra-se em vigor a Lei Complementar 939/03 que determina em seu artigo 4º. Inciso

IV que são direito do contribuinte o acesso a dados e informações, pessoais e econômicas, que a seu respeito constem em qualquer espécie de fichário ou registro, informatizado ou não, dos órgãos da Administração Tributária.

57. Franquear acesso ao dossiê não é ato de favor do agente público, e sim obrigação, já que o contribuinte tem o direito ao acesso, nos termos da legislação elencada. Em obediência a legislação vigente, jamais o julgador pode se manifestar em sentido contrário, pois estaria decidindo contra a lei, o que é vedado pelo ordenamento jurídico, passível inclusive de ação rescisória de sentença, nos termos do artigo 485 do diploma processual.

58. Para surpresa da Recorrente, o Julgador "a quo" decidiu ignorando a existência desta lei, informada pelo Recorrente nos autos da impugnação. Fato este que não poderia ter ocorrido.

59. Deve-se determinar a franquia à Recorrente ao malfadado dossiê, para que possa então exercer o seu direito ao contraditório diferido; e, verificar todas as informações existentes a seu respeito, bem como verificar a procedência legal, ou ilegal, de denúncias em face de suas atividades, sob pena de desobediência a legislação vigente e infração a Constituição Federal.

Entende-se que não há inconstitucionalidade no ato que negou o acesso ao dossiê fiscal à Recorrente, pois trata-se de documento interno do órgão com base em informações extraídas das declarações apresentadas pela própria pessoa jurídica a RFB e/ou por terceiros (fontes pagadoras), bem como em informações extraídas dos sistemas de controle da arrecadação federal. O lançamento utiliza-se como suporte as provas carreadas ao processo, portanto não houve o cerceamento de defesa, pois todas as provas que suportaram o lançamento constam do presente processo, que o contribuinte teve acesso. Nesse mesmo sentido o Acórdão Impugnado, in verbis:

No que concerne ao dossiê fiscal, é documento interno, regra geral, constituído com base em informações extraídas das declarações apresentadas pela própria pessoa jurídica a RFB e/ou por terceiros (fontes pagadoras), bem como em informações extraídas dos sistemas de controle da arrecadação federal, nele podendo se agregar dados obtidos por força de convênio celebrado com outros órgãos fazendários ou por meio de denúncias regularmente oferecidas, devendo, ao final da auditoria, ser objeto de destruição os elementos que respondam pelo sigilo fiscal.

O dossiê, portanto, representa apenas um banco de dados a ser trabalhado, o qual pode vir, ou não, apontar pela existência de indícios de irregularidade, razão porque é necessária a regular instauração de procedimento fiscal para a devida averiguação das informações reunidas, quando, então, é processada a coleta das provas das infrações que vierem a ser efetivamente constatadas, as quais constituem elemento integrante do correspondente auto de infração e/ou notificação de lançamento.

Assim, a falta de acesso ao dossiê fiscal não dá causa ao cerceamento do direito de defesa, pois a prova da infração é extraída do procedimento fiscal instaurado e não do dossiê existente na repartição. E a prova reunida nos trabalhos fiscais, como dito, constitui elemento integrante do correspondente auto de infração, o qual permanece disponível à interessada na repartição fiscal, para fins de vista processual e/ou solicitação de cópias.

In casu, a fiscalização tomou o cuidado de levar ao conhecimento da interessada todas as provas reunidas ao longo da auditoria, oferecendo à pessoa jurídica a oportunidade de se manifestar, quanto aos elementos coletados, como consta do relatório.

De outro giro, imprópria é a alegação de cerceamento de defesa durante o procedimento fiscal, fase em que, mediante aplicação do direito tributário material, se desenvolve a ação de fiscalização da qual poderá redundar a formalização da exigência fiscal.

O procedimento fiscal é inquisitório e aos particulares cabe colaborar e respeitar os poderes legais dos quais a autoridade administrativa está investida. Não se formou, ainda, a relação jurídica processual, o que somente se concretiza com o ato de lançamento e a respectiva impugnação.

Com efeito, não se pode olvidar que, na constituição do crédito tributário, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, se for o caso, propor a penalidade aplicável, conforme definição do art. 142 do CTN, a exigência deve vir acompanhada de todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, a teor do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972.

Vê-se que a Recorrente não logrou demonstrar a preterição de defesa ou qualquer prejuízo em sua defesa, pela ausência de acesso ao dossiê de fiscalização. Acrescenta-se que foi disponibilizado à Recorrente todas as provas que suportaram o presente lançamento. Portanto, rejeita-se todas as alegações da recorrente quanto à inconstitucionalidade do ato que negou-lhe vistas do dossiê fiscal.

Da Alegação de Excesso de Poder do Auditor Fiscal

A recorrente argumenta que houve excesso de poder do Auditor Fiscal no ato que encerrou o procedimento fiscal, 7 (sete) dias antes do encerramento do MPF, *in verbis*:

60. A Recorrente informou em sua peça de impugnação, que houve antecipação de 7 dias á data de encerramento do MPF, o que lesionou o procedimento, posto que novos documentos seriam anexados pela empresa, fato

que já havia informado por escrito. Assim, o auditor fiscal antecipou de forma discricionária o encerramento do MPF, mesmo ciente da existência de novos documentos à serem anexados.

61. O julgador "a quo" legitimou o excesso de poder, por parte do agente fiscalizador, dando ao artigo 9.º do decreto 70.235/72 c/c com o artigo 14, da Portaria 11.371 da RFB uma interpretação muito particular, que não se coaduna com a jurisprudência ou a doutrina constitucional, tributária ou administrativa.

62. Ao decidir sobre o excesso de poder, praticado pelo auditor fiscal, o julgador "a quo" sem qualquer amparo legal, ou jurisprudencial, alargou o entendimento da expressão "trabalho de auditoria", dando à espécie, o tratamento de gênero, o que não é possível no âmbito do direito administrativo e tributário.

63. A auditoria é parte integrante dos procedimentos fiscais, e sendo parte não é o todo, já que procedimento fiscal engloba a auditoria nos documentos, análise de laudos, e emissão de termos e demais documentos, conforme preceitua o artigo 9.º. In fine do decreto 70.235/72.

64. Legitimar o excesso de poder afirmando que ... "o Mandado se encerra quando finalizados os trabalhos de auditoria (sic)" não encontra respaldo nem na portaria 11.371 da RFB, nem no artigo 9º. Do decreto 70.235/72, que abaixo reproduzimos:

Art. 14. O MPF se extingue:

I - pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio, com a ciência do sujeito passivo;

II - pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 11 e 12.

Parágrafo único. A ciência do sujeito passivo de que trata o inciso I do caput deverá ocorrer no prazo de validade do MPF.

Artigo 9.º Do decreto 70.235/72:

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

65. Desta forma, equivocadamente o raciocínio do julgador, já que trabalho de auditoria não possui a mesma extensão de procedimento fiscal, sendo aquele, apenas parte deste.

66. O prazo dado ao MPF não é propriedade do agente fiscal, é prazo dado às partes que participam do procedimento. Tanto o prazo é comum, que a sua informação expressa no MPF é item obrigatório, para ciência tanto do agente quanto do contribuinte. Desta forma, ambas devem respeito à data

estipulada pelo Sr. Delegado da Receita Federal; entretanto, o auditor fiscal não respeitou este prazo.

67. O excesso de poder se consumou, no exato momento em que uma data comum foi reduzida, de forma discricionária, pelo agente fiscal, sem qualquer permissão legal para tanto. Vale dizer que ao agente fiscal, apenas é permitido aquilo que a lei expressamente autoriza. Portanto, agiu com excesso de poder em detrimento da ampla defesa da Recorrente.

68. Procedimento inquisitivo não dá ao agente público, discricionariamente para deixar de incluir em procedimento administrativo, documentos de relevância ao esclarecimento dos fatos, sob pena de legalizar-se a prevaricação, onde o agente público, com fundamento na inquisitorialidade, poderia deixar de fazer algo não autorizado pela lei.

69. Embora inquisitivo, cabia ao agente respeitar o prazo estipulado para as partes, já que o contribuinte sempre se apresentou, quando chamado a se manifestar na fiscalização, e informou que teria novos documentos a serem juntados ao procedimento.

70. Agindo desta forma, o agente deixou de apreciar as notas fiscais, e novos documentos que seriam entregues, optou por lavrar um auto de infração, que não corresponde a realidade fática. Impediu que a verdade fosse levada ao MPF. Enfim, concedeu a si mesmo a propriedade do MPF, arrogando-se no direito de encerrá-lo quando bem quisesse.

71. Os artigos 14, da portaria 11.371 da RFB, e o artigo 9. Do decreto 70.235/72, são taxativos quanto ao momento da extinção do MPF, eles devem ser obedecidos, e não podem ter o entendimento alargado por interpretação de ordem particular do julgador, devendo permanecer o entendimento pelo cumprimento do Princípio da legalidade vinculada do agente público, daí o espanto pela manifestação do julgador " a quo entendimento diferente apenas abriria precedentes para a desobediência a legalidade vinculada, motivo pelo qual há de se declarar a nulidade do MPF em questão.

O prazo constante do MPF representa o período máximo para a realização do procedimento fiscal, que por sua vez pode ser sucessivamente prorrogado, não sendo necessário que a Autoridade Fiscal se estenda até o prazo máximo de validade do MPF, pois esse se extingue pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio, com a ciência do sujeito passivo, conforme regulamentam os artigos 11 a 14 da Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007, nesse sentido a decisão recorrida:

Quanto ao desenvolvimento da auditoria, impõe-se esclarecer que seu início foi regularmente notificado à contribuinte, em 08/01/2010 (AR de fls. 05), com a emissão do competente Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização (MPF-F), em 03/11/2009, com validade até 03/03/2010 (fls. 02),

sucessivamente prorrogada até 02/05/2010, 01/07/2010 e 30/08/2010 (fls. 671/672).

Cumpre dizer à impugnante que o prazo constante do MPF representa o período máximo para a realização do procedimento fiscal, o qual, no entanto, pode ser sucessivamente prorrogável, quando necessário maior lapso de tempo para a conclusão da auditoria fiscal, conforme regulamentam os artigos 11 a 13 da Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007.

Por outro lado, não é necessário que a fiscalização se estenda até o prazo máximo de validade do MPF-F regularmente emitido e com as prorrogações válidas, pois o Mandado se encerra quando finalizados os trabalhos de auditoria (art. 14 da Portaria RFB nº 11.371, de 2007), o que se dá com a formalização do auto de infração, tão logo sejam reunidas as provas das infrações apuradas (art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972).

A questão quanto ao juízo de admissibilidade de sucessivos pedidos de prorrogação de prazo feitos pela contribuinte para apresentação dos livros e documentos solicitados pelo Fisco, que julgou suficientes os elementos até então coletados para comprovação das infrações, antes de encerrada a validade do MPF, consiste em análise de mérito do lançamento, propriamente dito, e será apreciada adiante.

Quanto à ciência do MPF, a Portaria RFB nº 11.371, de 2007, expressamente determina seja dada por meio eletrônico, apenas com a disponibilização da informação à fiscalizada via Internet (art. 4º), devendo as prorrogações de prazo ser científicas ao sujeito passivo pela fiscalização, quando do primeiro ato de ofício praticado após a alteração (art. 9º).

No presente caso, o MPF foi prorrogado tempestivamente, tendo sido a ciência de cada prorrogação dada à contribuinte no primeiro ato de ofício praticado pela autoridade fiscal, após a referida alteração, nos termos da legislação de regência, conforme faz prova o Termo de Intimação – MPF 0812800.2009.00535/02 (fls. 06/08), científico em 04/03/2010 (AR de fls. 09); o Termo de Intimação – MPF 0812800.2009.00535/03 (fls. 68/72), científico em 21/05/2010 (AR de fls. 88); e o Termo de Intimação – MPF 0812800.2009.00535/04 (fls. 405/408), científico em 12/07/2010 (AR de fls. 407).

Assim, tendo sido observadas as normas vigentes, não há de se falar em excesso de poder pela fiscalização.

Por oportuno, diga-se que suposta inobservância de ato regulamentar, o qual visa ao controle interno, não implica nulidade dos trabalhos praticados sob sua égide, tendentes à apuração e lançamento do crédito tributário, cuja atividade é vinculada à lei e obrigatória, nos termos do art. 142 do CTN. Somente a lei pode modificar a competência originária para o lançamento do crédito tributário.

Vê-se que há a possibilidade legal de encerramento do MPF pela conclusão do procedimento fiscal, portanto, rejeita-se todas as alegações da Recorrente quanto ao excesso de poder do Auditor Fiscal.

Do Mérito

Do Arbitramento do Lucro

A Recorrente sustenta a ilegalidade da forma de aferição da base de cálculo pelo arbitramento do lucro, *in verbis*:

72. Em seu voto, o julgador " a quo "sustentou a legalidade da forma de aferição da base de cálculo do arbitramento do imposto, considerando legais e lícitas as informações, o que não é o caso, conforme demonstrado anteriormente.

73. Assim, deverá ser calculado a tributação da forma legal existente, nas hipóteses em que não se conhece a receita bruta, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo a saber: a) um inteiro e cinco décimos do lucro real referente ao último período em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais; b) quatro centésimos da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido; c) sete centésimos do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade; d) cinco centésimos do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido; e) quatro décimos do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês; f) quatro décimos da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem; g) oito décimos da soma dos valores devidos no mês a empregados; h) nove décimos do valor mensal do aluguel devido.

74. Tendo como base um ato ilegal, pois a troca de informações ocorrida não se pautou pela Lei Complementar 939/03, a lei a ser aplicada ao caso em concreto, deixou de existir qualquer motivação para o agente fiscal ter determinado o pagamento de tributos, com fundamento em receita conhecida.

75. Conforme demonstrado na Impugnação, o auditor fiscal tinha regras a seguir, ou seja, devia obediência ao Decreto 3000/99, especifica a forma como o fisco deve arbitrar os valores que entende como omissos, tratando-se de

hipóteses legais de ato administrativo vinculado. Essas hipóteses legais de arbitramento são: a) valor de recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas; b) a falta de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações de venda de mercadorias, prestação de serviços, operações de alienação de bens móveis, locação de bens móveis e imóveis ou quaisquer outras transações realizadas com bens ou serviços, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação; c) valor de receitas, apuradas em procedimento fiscal, correspondentes ao movimento diário das vendas, da prestação de serviços e de quaisquer outras operações; d) levantamento por espécie de quantidade de matérias-primas, e produtos intermediários utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica; e) valores creditados em conta de depósito, ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Assim, embora a legislação forneça ao fisco 5 motivos de embasamento do arbitramento de receita, no caso em tela, nenhum deles foi utilizado, preterindo-se os meios legais de arbitramento para favorecer o ato discricionário do agente.

Não assiste razão à Recorrente em seus argumentos, pois conhecida a Receita Bruta do Contribuinte, por óbvio, não se utiliza métodos alternativos de apuração da Receita Bruta. Conforme já demonstrado não houve nenhuma ilegalidade na obtenção dos dados das notas fiscais de venda do contribuinte. A Autoridade Fiscal adotou o arbitramento do lucro de acordo com as regras do RIR/99, conforme exposto na decisão *a quo*:

Prosseguindo, para melhor deslinde da controvérsia acerca do arbitramento, importa tecer alguns comentários sobre as modalidades de apuração do lucro.

O lucro, base de cálculo do imposto sobre a renda, a teor do art. 44 do Código Tributário Nacional (CTN), é o próprio fato descrito na lei, quando observado sob a sua perspectiva dimensionável.

O Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), dispõe fartamente sobre a dimensão mensurável do fato gerador, especificando a forma como se dá a medida da renda das pessoas jurídicas, conceituando seja ela determinada sob três diferentes regras, a saber: a) lucro real; b) lucro presumido; c) lucro arbitrado. Para a adoção de uma forma de cálculo em detrimento à outra se presume o atendimento de condições específicas, previstas nas normas em regência.

O lucro real, regra geral, sobrepõe-se naturalmente às demais modalidades de apuração, justamente por representar a renda efetivamente auferida, considerados todos os aspectos envolvidos na sua geração,

precisamente determinados, em discriminado período de tempo. No entanto, referida forma de apuração desencadeia maior ônus procedimental por parte da contribuinte, mormente no que diz respeito à obrigatoriedade de manutenção de escrituração comercial e fiscal regular.

Por tal razão, facultou o legislador, à exceção das hipóteses por ele selecionadas, previstas no art. 246 do RIR/99, a adoção, pela contribuinte, de forma de apuração do lucro mais simplificada, segundo as regras do presumido, a qual, no entanto, também se baseia em alguns dados de escrituração obrigatória.

É importante ressaltar, portanto, que, tanto nas regras do lucro real, quanto do lucro presumido, impõe-se à contribuinte o dever de guarda e conservação dos livros contábeis e/ou fiscais pertinentes a cada uma dessas modalidades de apuração do lucro, bem como da documentação que acoberta os registros escriturados.

O lucro arbitrado, forma excepcional de se quantificar a renda tributável, é utilizado, via de regra, pela Administração Tributária, em casos de omissões ou erros graves constatados na escrituração na qual se deve respaldar a contribuinte. E este é o fato determinante para a adoção dessa modalidade de apuração do lucro, em detrimento daquela formalizada pela pessoa jurídica em sua declaração de rendimentos e/ou em seus registros contábeis/fiscais.

A autoridade responsável pela fiscalização pode e deve examinar a escrituração e documentação da empresa com a finalidade de verificar se a opção feita pela contribuinte é legítima e se a apuração do lucro, na modalidade facultada pela legislação tributária, é correta.

Veja-se a respeito o que dispõe o RIR/99, particularmente quanto à fiscalização das empresas optantes e/ou obrigadas à apuração do resultado pelo lucro real:

“Art. 276 – A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita à verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova, observado o disposto no art. 922 (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º).”

Para que o exame fiscal seja possível, a empresa deve, além de cumprir outras obrigações acessórias, escriturar os livros e, sobretudo, manter em boa guarda e ordem a documentação, sob pena de frustrar qualquer possibilidade de verificação da legitimidade da opção, da conduta, e da apuração do lucro, pelo sujeito ativo.

Nesse sentido, dispõe o art. 264 do RIR/99:

“Art. 264 – A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-lei nº 486/69, art. 4º).

§ 1º Ocorrendo extravio, deterioração ou destruição de livros, fichas, documentos ou papéis de interesse da escrituração, a pessoa jurídica fará publicar, em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento, aviso concernente ao fato e deste dará minuciosa informação, dentro de 48 horas, ao órgão competente do Registro do Comércio, remetendo cópia da comunicação ao órgão da Secretaria da Receita Federal de sua jurisdição (Decreto-lei nº 486/69, art. 10).

§ 2º A legalização de novos livros ou fichas só será providenciada depois de observado o disposto no parágrafo anterior (Decreto-lei nº 486/69, art. 10, parágrafo único)

§3º Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios (Lei nº 9.430/96, art. 37)”.(grifou-se)

Resta evidente a imposição primordial: o dever de cuidado por parte da contribuinte com relação à guarda de seus livros e documentações contábeis e fiscais, objetivando, enfatize-se, que, quando solicitado, possa o sujeito passivo da obrigação tributária apresentar prontamente os elementos probatórios de suas operações comerciais, de forma a resguardar a legitimidade da opção efetuada quanto à forma de apuração do seu lucro tributável, sob pena de frustrar a pretensão da contribuinte quanto ao regime adotado.

É importante salientar que o dispositivo legal acima reportado visa, acima de tudo, dar efetividade ao comando estipulado no art. 923 do mesmo Regulamento, que reza: “A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (base legal constante do Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º, § 1º)”.

A ordem estipulada no citado art. 264 do RIR/99 se dirige, dessa forma, a defender aos interesses do sujeito passivo. Tanto é assim que o legislador admite, em mesmo dispositivo legal - §§ 1º e 2º, quando comprovada a existência de fatores alheios à vontade da pessoa jurídica, desde que efetuada a devida comunicação à sociedade, bem como aos órgãos competentes, a reconstituição da sua escrita, como medida de exceção.

Isso, porque a escrituração se presta a reproduzir, dia a dia, os atos ou operações da atividade que modifiquem ou possam vir a modificar a

situação patrimonial da empresa, sendo que o registro atemporal dos atos de comércio não se encaixa dentro desse contexto.

Veja-se que a oportunidade oferecida não é a de legitimar as informações porventura já prestadas ao Fisco sem respaldo em documentação pertinente, em virtude da ocorrência de caso fortuito ou de força maior, mas, ao contrário, de oferecer elementos ao sujeito passivo para que este venha a reconstruir sua documentação e livros contábeis e fiscais, a fim de legitimar as mesmas informações antes apresentadas.

Para dar legalidade ao procedimento assim permitido deve a contribuinte observar, necessariamente, ambos os requisitos e na ordem prescrita. Ou seja, comunicar a sociedade e aos órgãos competentes – Registro do Comércio e SRF, no prazo previsto e, em seguida, efetivar a reconstituição da sua escrita, mediante a legalização de novos livros e fichas, tudo com apoio em documentos devidamente recuperados. Sem a adoção desse segundo procedimento, totalmente ineficazes se tornam os atos anteriormente praticados, para os efeitos fiscais.

São os livros e os documentos que acobertam os registros ali efetuados elementos imprescindíveis para legitimar a opção de tributação pelo lucro real retratada na declaração de rendimentos.

Enfatize-se que a causa do arbitramento é a não-apresentação em tempo hábil dos livros contábeis e fiscais, a ausência da escrituração dos mesmos ou a sua imprestabilidade.

A não-apresentação em tempo hábil, porque o Fisco dispõe de prazo fatal determinado para a revisão do procedimento adotado pelo sujeito passivo e eventual constituição do correspondente crédito tributário. Assim, a falta de apresentação dos livros e documentos ou a não reconstituição da escrita em prazo razoável, concedido em juízo de admissibilidade, quando necessário, por não permitirem a conferência fiscal, acarretam ao sujeito passivo o ônus de ver afastada a pretensão quanto à opção da modalidade do lucro exercida.

A ausência ou imprestabilidade, porque, da mesma forma que a anterior, impossibilitam a autoridade competente de conferir a opção de tributação adotada pela contribuinte, afastando a legitimidade de seus atos.

Ressalte-se, aqui, que a obtenção de informações junto a terceiros tem como uma de suas finalidades a busca de elementos para confirmar ou infirmar a escrituração levada a efeito pela contribuinte, de forma a se permitir alcançar a conclusão da imprestabilidade, ou não, da escrita.

Ao contrário do que possa entender a impugnante, cumpre ao sujeito passivo a escrituração e/ou recomposição de seus registros contábeis e fiscais, e não ao Fisco. Também cumpre ao sujeito passivo a demonstração de que a modalidade de lucro exercida está de acordo com as prescrições legais.

À fiscalização cumpre investigar e concluir pela autenticidade, ou não, dos documentos, registros contábeis e fiscais e declarações prestadas à Fazenda Nacional, confirmando ou infirmando, inclusive, a pertinência da opção de lucro exercida pela contribuinte.

Cumpra ao Fisco, também, intimar a fiscalizada a reconstituir sua escrituração, quando as falhas detectadas forem passíveis de reparação, envidando esforços para a manutenção da opção de tributação exercida pela contribuinte.

No entanto, alcançada a conclusão da impertinência da opção do lucro, seja pela não-apresentação, falta ou imprestabilidade da escrituração que não admita reparos, cumpra ao Fisco, tão-somente, desclassificar a modalidade do lucro exercida, adotando-se o arbitramento como única forma, com respaldo legal, para se apurar o resultado da pessoa jurídica, eis que as outras modalidades de apuração ensejam, necessariamente, como requisito legal, o apoio em escrituração e documentação regular, a qual deve ser mantida de acordo com a sistemática escolhida (Lucro real ou presumido).

Portanto, a não observância das disposições constantes da legislação tributária, no tocante à boa guarda e conservação da escrituração contábil e documentos que a acobertam, bem como dos procedimentos existentes para a formalização de comunicação de extravio e reconstituição da escrita em tempo hábil, acarretam o procedimento do arbitramento.

Como bem aponta a impugnante, o arbitramento é medida extrema e, como tal, enseja, antes da adoção desse procedimento, sejam exauridos, insistentemente, os esforços no sentido de permitir à contribuinte adotar as providências necessárias para justificar a apuração do lucro da forma como exercida.

Enfatize-se que, se as falhas são passíveis de retificação, entre as quais se encontra o atraso na escrituração ou a necessidade de sua reconstituição, em virtude de caso fortuito ou de força maior, há de se reclamar à contribuinte as providências cabíveis para a sua correção, em prazo razoável, desde que o Fisco não vislumbre, na concessão de tal prazo, a hipótese de ocorrência de danos ao Erário.

Isso, porque não se deve afastar da mente que à fiscalização cumpre a revisão, dentro de prazo fatal determinado, dos atos praticados pelo contribuinte, pelo que ao sujeito passivo se impõe, como dever original, o pronto atendimento na apresentação dos livros e documentos, já que a legislação determina a sua manutenção obrigatória, sob pena de vir a arcar com o ônus do afastamento da opção exercida, em favor do arbitramento, única modalidade de apuração do lucro confiável, na situação imposta pela ausência dos elementos necessários à confirmação da declaração feita pela fiscalizada e a premência da decadência do direito do Fisco constituir o crédito tributário.

A reconstituição da escrita e/ou a permissão de sua escrituração fora do prazo previsto na norma de regência constituem medida de exceção, da mesma forma que o próprio arbitramento.

Oportuno ressaltar que, na hipótese da ocorrência de caso fortuito ou de força maior, a recuperação dos documentos e correspondente reconstituição da escrita, com a adoção das formalidades prescritas, deve se dar por iniciativa da contribuinte e tão logo se verifique o sinistro.

Contudo, ainda que a interessada imediatamente diligencie no sentido de recompor a sua escrita fiscal, a premência do prazo decadencial impõe à fiscalização a constituição do crédito tributário, sob pena de responsabilidade funcional. E no cumprimento de tal ofício, o Fisco deve utilizar o único meio legítimo para determinação do resultado tributável, quando ausentes os documentos e livros de manutenção obrigatória, qual seja, o arbitramento, em detrimento da opção de tributação exercida pela contribuinte.

Assim, à premência do prazo fatal para revisão do lançamento e constituição de eventual crédito tributário, não é moral, nem legal, afastar o interesse público em detrimento do particular, quando o direito do sujeito passivo que se pretende defender decorre, justamente, da não observância de deveres originalmente impostos na lei, quanto à manutenção obrigatória de escrituração regular, mesmo que essa inobservância tenha sido causada por motivos alheios à vontade da pessoa jurídica.

O interesse público deve, nesse caso, sobrepor-se ao particular, impondo-se o arbitramento, mesmo porque possui todo o respaldo na legislação de regência.

Não se pode olvidar que a responsabilidade do sujeito passivo da obrigação tributária é objetiva, não dependendo da intenção do agente, da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, nos exatos termos do art. 136 do CTN.

Novamente cumpre registrar que a celeridade dos trabalhos fiscais tem como objetivo a observância do prazo decadencial para revisão dos atos praticados pela fiscalizada e, por via de consequência, do prazo fatal para constituição de eventual crédito tributário, tudo em resguardo ao interesse público, sob pena de responsabilidade funcional.

De outro giro, a falta de apresentação dos registros escriturais ou a falta do reconhecimento e comunicação da ausência ou atraso na escrituração, sem qualquer justificativa, quando a contribuinte é regularmente intimada, bem como sucessivos pedidos de prorrogação de prazo para reconstituição da escrita, quando necessária, sem a comprovação de evolução satisfatória do correspondente andamento, configura procedimento meramente protelatório do sujeito passivo e, portanto, embaraço à fiscalização.

Esclareça-se que o arbitramento não é uma penalidade, e sim a única consequência possível a uma situação consumada, que é a não-apresentação, para exame, dos necessários livros contábeis e fiscais, ou a conclusão da imprestabilidade da escrita para validar a autenticidade das informações prestadas ao Fisco. O arbitramento é simplesmente um critério adotado para o cálculo do lucro.

Quando conhecida a receita, opera-se pela aplicação de percentuais determinados de acordo com a atividade exercida, com o fim, inclusive, de respeitar os princípios da capacidade contributiva e de isonomia do sujeito passivo da obrigação tributária. Assim se manifesta a jurisprudência administrativa:

“ARBITRAMENTO NÃO É PENALIDADE – O arbitramento não possui caráter de penalidade; é simples meio de apuração do lucro” (Ac. CSRF/01-0.123/81).

No presente caso, a interessada optou pela tributação do seu resultado pelo método do lucro presumido, no ano-calendário em análise (2006).

Ressalte-se que também as pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido devem manter escrituração contábil completa, obrigação esta dispensada apenas se mantido o livro Caixa, no qual reste demonstrada toda movimentação financeira, inclusive bancária. É o que dispõe o art. 45 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995:

“Art. 45. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter:

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

II - Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário abrangido pelo regime de tributação simplificada;

III - quantoem boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária.” (negrejou-se e grifou-se)

Depreende-se dos autos que a contribuinte, quando solicitada, deixou de apresentar os livros e documentos de sua escrituração, alegando que estes foram objeto de extravio.

Como observado pelo fiscal autuante, as circunstâncias do extravio não restaram devidamente esclarecidas pela interessada, tendo sido encerrados os trabalhos de auditoria após transcorridos 180 dias do seu início, pois denotada a intenção da pessoa jurídica em obstaculizar o andamento da ação fiscal, mediante os sucessivos pedidos de prorrogação de prazo para a reconstituição da escrita, sem a demonstração de sua evolução satisfatória.

De fato.

Os trabalhos de auditoria iniciaram-se em 08/01/2010, com a ciência do Termo de Início de Fiscalização (AR de fls. 05), quando foram solicitados, entre outros, os documentos e livros da escrituração da pessoa jurídica, solicitação esta reiterada em 04/03/2010 (AR de fls. 09), diante da falta de atendimento.

No cumprimento da reiterada solicitação fiscal, a contribuinte alegou o seguinte (fls. 10):

“Ocorre que devido a mudança da empresa de contabilidade terceirizada que controla os documentos de nossa empresa houve enorme extravio de documentos, o que nos motivou inclusive a comunicar a praça mediante comunicado em jornal de grande circulação. Informamos ainda que estamos tomando todas as providências para que os documentos momentaneamente extraviados sejam eventualmente localizados, bem como paralelamente a esta busca, estamos providenciando a reorganização e re-confecção dos documentos que não forem encontrados”.

A referida comunicação do extravio em jornal de grande circulação se deu na data de 23/02/2010, ou seja, após o início da auditoria, e apresenta o seguinte conteúdo (fls. 22):

“(…), vem a público informar a quem interessar possa que em razão de transporte documental entre a sede de seu estabelecimento e o escritório contábil terceirizado no dia 22 de fevereiro de 2010, foram extraviados os documentos relacionados: Livros de Saída; Livros apuração de ICMS e IPI; Livros Diário e, Livros Razão; referentes aos exercícios de 2005 a 2009 e demais documentos contábeis.(23.12.2010)”(negrejou-se)

Por não ter sido considerada prova hábil, em razão de se encontrar rasurado o documento, a fiscalização intimou a interessada a apresentar a via original do aludido jornal, além de cópia de Boletim de Ocorrência dando conta do extravio (intimação de fls. 68/186 – AR de fls. 187), quando a interessada veio oferecer nova cópia do jornal, agora autenticada (fls. 397), argüindo o seguinte (fls. 380/383):

“Item 01

O contribuinte ratifica sua declaração anterior, acrescentando ainda que, a empresa de contabilidade terceirizada que processava toda a sua

escrituração fiscal, por desacordos contratuais, na pessoa do senhor Antenor, devolveu toda essa escrituração e documentos fiscais para a notificada. Que após essa devolução, na própria sede do contribuinte, por descuido deste, quando esses documentos iam ser encaminhados a outra acessória contábil, houve um parcial extravio desses documentos, sendo que os mesmos ainda não se encontram totalmente recuperados, motivo pelo qual está evidenciando todos os esforços nesse sentido.

Item 02

Diante desses fatos, entendeu o contribuinte, não ser o caso da elaboração de Boletim de Ocorrência Policial, tendo o seu departamento administrativo efetuado a imediata comunicação à praça, a fim de evitar danos a terceiros, visto que tais documentos já foram parcialmente recuperados, tanto é fato que parte deles já foi encaminhado a V.Sas.

Item 03

Tanto é fato de que essa comunicação foi feita a praça, que estamos anexando a presente cópia reprográfica autenticada da publicação feita em jornal de grande circulação, posto que o original não possui sua utilização limitada a presente fiscalização, fazendo, portanto, parte do acervo documental de nossa empresa, e que eventualmente poderá ser necessário para qualquer outra eventualidade.

(...)” (negrejou-se e grifou-se)

Primeiramente, importa consignar que a simples publicação em jornal de grande circulação comunicando o extravio dos documentos e livros de escrituração fiscal demonstra, tão somente, ter havido o registro de um fato não provado.

Demais disso, realmente, as circunstâncias que motivaram o extravio não foram esclarecidas pela contribuinte, inclusive quando interpelada, especificamente, em diversas intimações fiscais, a prestar os devidos esclarecimentos. A interessada mudou por várias vezes a versão dos fatos apresentados ao Auditor Fiscal, conforme apontam os seguintes excertos do Termo de Verificação Fiscal, constante do relatório:

“Por fim, em atendimento ao "TERMO DE INTIMAÇÃO - MPF 0812800.2009.00535/03", o CONTRIBUINTE protocolizou no setor de atendimento ao público desta DRF, em 10/06/2010, carta com data 08/06/2010, anexada às folhas 380 a 383, acompanhada de documentos que foram anexados às folhas 384 a 397, através da qual, em suma, alterou a versão do suposto extravio, dizendo que o mesmo deu-se dentro da própria empresa e não mais no transporte; (...).

Em atendimento ao "TERMO DE INTIMAÇÃO - MPF 0812800.2009.00535/04", o CONTRIBUINTE protocolizou carta em 09/08/2010,

com data 15/07/2010, anexada às folhas 577 a 580, acompanhada de documentos que foram anexados às folhas 581 a 604, através da qual, em suma, apresentou a terceira versão para o suposto extravio da documentação, baseada no fato de que a mesma teria sido deixada no limite da empresa com a rua, acondicionada em sacos pretos tipo "lixo", e que ao recontá-los, constatou que diversos sacos haviam sumido, supostamente levados por algum "carrinho / catador de papel".

Por outro lado, a própria impugnante reconhece que deixou de observar o dever de cuidado quanto à devida guarda, em local seguro, da sua documentação, dando azo ao sinistro justamente no curso da auditoria fiscal, fatos os quais depõem contra a interessada.

De qualquer forma, o que se vislumbra concretamente nos autos é a ausência plena dos registros a que está obrigado a manter o sujeito passivo que adota como forma de tributação o lucro presumido.

Ressalte-se que a única providência adotada pela interessada foi comunicar à praça o suposto sinistro, mediante veiculação da notícia em jornal de grande circulação. Sequer procedeu à comunicação ao órgão do Registro do Comércio, obrigação esta verdadeiramente imposta pelo Decreto-lei nº 486/69, base legal do art. 264 do RIR/99, com vistas à legalização de novos livros ou fichas, providência esta também não adotada pela contribuinte.

Acusam os documentos aportados ao processo não ter faltado tempo hábil para a reconstituição da escrita, já que o suposto sinistro teria se dado em 22/02/2010, conforme o citado jornal, sendo que os trabalhos fiscais foram finalizados somente em 26/08/2010, portanto, após transcorridos seis meses do evento.

Nesse contexto, não assiste razão à impugnante, em considerar exíguo o prazo concedido pela autoridade fiscal para a reconstituição da escrita, porque este foi sucessivamente prorrogado até o final dos trabalhos de auditoria.

Ademais, as informações controversas sobre o extravio da documentação; a apresentação de documentos não solicitados na auditoria (Notas Fiscais de Entrada e Dacon) em detrimento daqueles objeto de intimação, oferecidos no intuito de dar aparência de continuidade na diligência esperada para a reconstituição da escrita; a recusa no recebimento do Termo de Intimação Fiscal – MPF 0812800.2009.00535/03 (fls. 68/86 – AR de fls. 87/88), motivando elaboração de Edital (fls. 89); bem como a recuperação, no prazo sucessivamente prorrogado, apenas de parcela ínfima dos documentos necessários à legalização de novos livros contábeis e fiscais, evidenciam procedimento meramente protelatório da contribuinte, para atendimento das intimações fiscais, justificando o indeferimento de novas prorrogações e a adoção do arbitramento.

Acrescente-se, ainda, que o próprio jornal, no qual se baseia a contribuinte para comprovar o extravio alegado, não faz alusão de que teriam

sido furtados todos os documentos que se toma como referência numa contabilidade comercial e fiscal.

Não obstante, caso fosse reconhecida essa informação como verdadeira e, constatada a ineficácia da diligência junto aos demais pólos de suas relações comerciais no sentido de ver satisfeita a busca de outras vias de seus documentos, forçosamente há de se concluir pela impossibilidade da manutenção da opção pelo lucro presumido, ante a mais absoluta ausência de elementos passíveis de serem verificados pelo sujeito ativo da obrigação tributária.

A não observância das disposições constantes da legislação tributária, no tocante à boa guarda e conservação da escrituração contábil, bem como dos procedimentos existentes para a formalização de comunicação de extravio e reconstituição da escrita, ensejam a manutenção do procedimento do arbitramento.

Nesse contexto, o arbitramento do lucro encontra-se respaldado nas disposições constantes do art. 47, III, da Lei nº 8.981, de 1995, abaixo transcrito:

“Art. 47 - O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

...

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

...”(negrejou-se)

Enfatize-se que o arbitramento do lucro é simplesmente um critério de apuração da base de cálculo do imposto, segundo coeficientes aplicáveis à atividade desenvolvida, face a ausência absoluta de elementos necessários e suficientes para confirmação da pertinência da utilização das regras do lucro presumido, conforme exercido pela contribuinte, no ano-calendário em apreço.

Assim já se manifestou a jurisprudência:

“ESCRITURAÇÃO INCOMPLETA – A escrituração contábil é o meio material concreto de conferir-se o resultado operacional da pessoa jurídica. Se esta, quando se inicia a fiscalização, não a mantém na forma da legislação de regência, seja porque não escriturou as operações mercantis efetuadas no ano-base, seja porque a fez insuficientemente e, mesmo após haver-lhe sido concedido prazo para atualizá-la, não consegue pô-la em ordem, cabível se torna o arbitramento do lucro feito com base na receita bruta. [Ac. 1º CC 101-73.982/83 – Resenha Tributária, Seção 1.2, Ed. 35/83, pág. 1008]

ARBITRAMENTO DO LUCRO – APRESENTAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO APÓS O LANÇAMENTO – IMPOSSIBILIDADE.

INEXISTÊNCIA DE ARBITRAMENTO CONDICIONAL – Ex(s): 1994 e 1995 – O arbitramento do lucro, quando realizado em prazo hábil, sem percalços que provoquem grave dificuldade ao contribuinte na reconstituição de sua escrituração, deve ser entendido, tão-somente, como meio único na obtenção das bases de cálculo dos tributos. A apresentação da escrituração após o lançamento de ofício não invalida a apuração das bases de cálculo pelo arbitramento. Não existe lançamento condicional. [1º CC Ac nº 108-06.053, DOU de 22/08/2000]

IRPJ - A não apresentação da escrituração prevista para o optante do lucro presumido e dos documentos atinentes às suas operações autoriza o arbitramento do lucro. A fiscalização na busca da verdade tributária pode utilizar de todos os meios lícitos de prova, inclusive documentos bancários que, em conjunto com outros elementos demonstrem a receita efetiva da contribuinte.(Acórdão 1º CC 102-43549, de 11/12/98)

LUCRO PRESUMIDO – LIVRO CAIXA – ARBITRAMENTO – Desde que regularmente intimado o contribuinte, a falta de apresentação do livro caixa autoriza o arbitramento do lucro. (Ac. 1º CC – 7ª Câmara. 107-06269, em 23/05/2001)

ARBITRAMENTO DO LUCRO – PESSOA JURÍDICA OPTANTE PELO LUCRO PRESUMIDO – Legítimo o arbitramento do lucro quando a pessoa jurídica optante pelo lucro presumido não apresentar o Livro Caixa contendo a movimentação financeira ou a escrituração contábil regular. Incabível o agravamento dos percentuais de arbitramento no ano de 1994 face à reiterada jurisprudência deste Colegiado. (Ac. 1º CC – 8ª Câmara. 108-05.980, em 26/01/2000)

LUCRO ARBITRADO – LUCRO PRESUMIDO. OBRIGATORIEDADE DE MANTER LIVROS CAIXA E DE REGISTRO DE INVENTÁRIO – Se a pessoa jurídica não possuir assentamentos capazes de demonstrar o preenchimento de requisitos para optar pela tributação com base no lucro presumido, justifica-se o arbitramento, ainda que alegada a existência de outros elementos que suportariam a apuração do lucro real. (Ac. 1º CC – 8ª Câmara. 108-06.275, em 19/10/2000)

FURTO DE LIVROS E DOCUMENTOS (EX. 87/9) – Se não demonstradas as devidas precauções necessárias relativamente à boa guarda dos documentos e, tampouco tendo providenciado a tempo a reconstituição de sua escrituração, é cabível o arbitramento dos lucros. (Ac. 1º CC 107-2.391/95).

INCÊNDIO – A destruição de livros e documentos em escritório de contador, fora do estabelecimento comercial, não elide a tributação com base no arbitramento dos lucros, desde que não revelada a adoção das cautelas mínimas tendentes a evitar os efeitos do caso fortuito ou de força maior, inclusive incêndio (Ac. CSRF/01-0.178/81 - No mesmo sentido, v. Ac. 1º CC 101-81.049/91).

INCÊNDIO – Inobstante a ocorrência de incêndio, impõe-se ao contribuinte fazer a prova da perda de todos os seus livros e documentos;

comunicar à Repartição Fiscal; bem como tentar reconstituir a sua escrita contábil, como forma de evitar o arbitramento de seu lucro (Ac. 1º CC 101-81.863/91 – No mesmo sentido, V. Ac. 103-19.332/98).

INCÊNDIO DE LIVROS E DOCUMENTOS – Cabe o arbitramento de lucros não obstante a suposta destruição de livros e documentos por incêndio na medida em que (I) não devidamente comprovado que a escrita se encontrava efetivamente no estabelecimento incendiado, (II) não se tomaram as devidas providências para assegurar a boa guarda da documentação e (III) não se providenciou a regularização da escrita contábil após o decurso de prazo razoável para tal (Ac. 1º CC 103-12.384/92).

LIVROS EXTRAVIADOS – A lei autoriza o fisco a fixar os lucros tributáveis quando falte a escrita contábil, situação que abrange a hipótese de ela ter sido extraviada antes da revisão fiscal. As declarações de rendimentos, por sua vez, são informações unilaterais não fazendo prova em favor do contribuinte se o mesmo não puder apresentar a escrituração que a sustenta (Ac. 1º CC 101-74.949/84 – No mesmo sentido, v. Ac. 1º CC 104-8.630/91)” (negrejou-se e grifou-se)

Impende esclarecer que não tem o condão de afastar a hipótese de arbitramento a documentação apresentada a posteriori, de modo a demonstrar a existência de regular escrituração e documentos que a suportam, uma vez que a falha apontada determinante para a adoção deste critério do arbitramento não é sujeita a reparação.

Quanto à base de cálculo, somente quando não conhecida a receita auferida é que se utilizam as alternativas de cálculo do lucro arbitrado, conforme as regras estatuídas no art. 535 do RIR/99. Portanto, quando conhecida a receita auferida, impõe-se a sua utilização na determinação do lucro arbitrado, mediante a aplicação de percentual específico, apurado de acordo com a atividade desenvolvida, acrescido de vinte por cento, conforme determina o art. 532 do mesmo Regulamento.

E, na hipótese de omissão de receita, não se olvida que o montante assim apurado caracteriza-se como receita conhecida, devendo ser computado na determinação do lucro arbitrado, base de cálculo do imposto devido e do adicional, no período de apuração correspondente, consoante disciplina o art. 537 do RIR/99.

No presente caso, a receita auferida restou devidamente comprovada por meio das provas coletadas no procedimento de auditoria, obtidas: a) mediante Convênio com a Fazenda Estadual (receitas de vendas/serviços extraídas das declarações apresentadas pela própria contribuinte à fiscalização do Estado de São Paulo); b) pelas cópias das notas fiscais fornecidas pela própria pessoa jurídica ao Auditor Fiscal (por amostragem); e c) pelas informações das vendas/serviços efetuados, trazidas aos autos pelos clientes da fiscalizada (em atendimento às diligências fiscais).

Diante das provas coletadas, constatou o Fisco rendimentos auferidos, os quais deixaram de ser oferecidos à tributação e informados pela contribuinte nas declarações regularmente instituídas pela Secretaria da Receita Federal (DIPJ, DCTF e Dacon), configurando a omissão de receita, inexistindo, na hipótese, a figura da presunção.

Sobre a pretensão da impugnante em ver afastada da receita omitida as vendas que alega terem sido canceladas, constantes das notas fiscais de saída e de entrada apresentadas às fls. 806/1145, impõe-se esclarecer que, tais documentos, por si sós, não se mostram hábeis à comprovação pretendida, por serem de emissão da própria pessoa jurídica.

Para comprovar o cancelamento/devolução de vendas efetuadas não basta a apresentação das notas fiscais de saída e de entrada no estabelecimento da interessada, mormente quando em tais documentos inexistente qualquer registro feito pelos clientes, do fato alegado.

Nesse caso, além das mencionadas notas fiscais de saída e entrada, deve a contribuinte demonstrar passagens em postos fiscais ou apresentar conhecimentos de frete; demonstrar os lançamentos no livro fiscal próprio e a inexistência de desconto em bancos ou recebimento de duplicatas referentes a vendas canceladas, bem como demonstrar a existência de registro nos controles de estoque da reintegração dos produtos devolvidos.

A fiscalização já havia sinalizado à contribuinte, ao longo dos procedimentos de auditoria, a documentação mínima a comprovar as notas fiscais de vendas eventualmente canceladas, consoante excerto transcrito no relatório, que, por pertinente, novamente se reproduz, abaixo:

Cabe observar que o CONTRIBUINTE foi devidamente intimado, através do item 5 do "TERMO DE INTIMAÇÃO - MPF 0812800.2009.00535/04", a apresentar os documentos comprobatórios das notas fiscais que tenham sido eventualmente canceladas no período, minimamente composto pela totalidade das vias originais emitidas e pelos correspondentes registros no LIVRO DE REGISTRO DE SAÍDAS, no entanto, nada foi apresentado até a data da lavratura do presente termo.(negrejou-se e grifou-se)

Insuficiente, portanto, a prova ofertada na defesa, em comprovação das vendas canceladas.

Vê-se, conforme a fundamentação e os argumentos colacionados acima, entende-se no mesmo sentido que a decisão recorrida, que nada há de se reparar, quanto à apuração de omissão de receita e ao arbitramento do lucro, os quais ensejaram o lançamento guerreado. Portanto afasta-se todas as alegações da recorrente quanto à ilegalidade da apuração do lucro arbitrado procedida pela Autoridade Fiscal.

Da Matéria não analisada no Voto Julgador

A Recorrente afirma que não houve qualquer manifestação quanto ao confisco, *in verbis*:

76. Demonstrando total preterição pelas teses lançadas em debate pela Recorrente, verifica-se que não houve qualquer manifestação quanto ao confisco.

77. Conforme explanado, além da insubsistência de provas e documentos necessários a lastrearem o referido auto de infração, a impugnação deveria ter sido julgada procedente também em relação a multa de 150%, em total afronta ao princípio da vedação ao confisco. Não se pode olvidar a necessidade que o Estado tem de captar recursos, para fazer frente às despesas necessárias ao atendimento das necessidades coletivas básicas. Assim, indubitavelmente os créditos tributários, constituem fonte de suma importância para a satisfação das necessidades públicas, ou seja, a arrecadação de tributos passa a ser fundamental na manutenção da nação.

78. No entanto, em consonância com os Princípios Gerais de Direito, com fundamento Constitucional, Código Tributário Nacional e demais diplomas correlatos, requer-se seja a multa aplicada declarada confiscatória. A Constituição Federal de 1988, através do princípio do não confisco, veda a utilização do tributo com efeito confiscatório, pois em seu artigo 150, define que sem prejuízo de outras garantias asseguradas aos contribuintes, é vedada a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, utilizar tributo com efeitos de confisco. Portanto, resta encontrarmos a definição daquilo que venha a ser denominado confisco. Nesse caso, o Doutor Ives Gandra da Silva Martins, assim nos ensina: Não é fácil definir o que seja confisco, entendo eu que sempre que a tributação agregada retire a capacidade de o contribuinte sustentar e desenvolver (ganhos para suas necessidades essenciais e ganhos a mais do que estas necessidades para reinvestir ou desenvolver), estaremos diante do confisco (Sistema Tributário Nacional na Constituição de 1988, Saraiva, 1988, 125/126).

79. Assim, juntamente com os demais princípios constitucionais, o princípio do não confisco, é a maior garantia que as pessoas administradas possuem em um Estado Democrático de Direito, submete o Estado aos princípios e regras constitucionais, limitando o direito que as pessoas políticas tem de expropriar bens privados, ou seja, os impostos devem ser graduados, evitando retirar do contribuinte o mínimo vital a que esta aludida. Preconiza no mesmo sentido o entendimento do ilustre Nilton Latorraca:

" Não há dúvida de que a maior garantia que as pessoas jurisdicionadas possuem em um Estado Democrático de Direito é a submissão absoluta e irrestrita do Estado aos princípios e regras constitucionais. O cumprimento das decisões emanadas do poder constituinte originário, inscritas na Constituição mais do que simples tarefas estatais, constituem a própria razão de ser do Estado. A Constituição e a lei existem, antes de mais nada, para proteção da pessoa administrada, e não para proteção do Estado (Nilton

Latorraca, Direito Tributário: Imposto de Renda das Empresas, 14a. Edição, São Paulo, Atlas, 1998, pág 33).

80. *Percebesse que o princípio a vedação do confisco, desponta como mecanismo constitucional viável, para dar sustentáculo à proteção do contribuinte, em face de eventuais desmandos do Estado, no que toca à exacerbação do ônus tributário.*

81. *O princípio da vedação ao confisco prevista no artigo 150 IV da CF, proíbe a criação de tributos (todos) de caráter confiscatório. O confisco pode ser entendido como tributação excessiva, exacerbada ou escorchante. O tributo é inexorável, mas o poder de tributar não deve ser o poder de destruir, ou aniquilar o patrimônio do sujeito passivo.*

82. *Desta forma, se a soma dos tributos incidentes, ou o tributo incidente, representar carga que impeça o pagador do tributo de viver e se desenvolver, estar-se-á perante carga geral confiscatória, razão pela qual todo o sistema terá de ser revisto, principalmente aquele tributo que, quando criado, ultrapasse o limite da capacidade contributiva do cidadão. Ressalta-se que o princípio do não confisco, revela-se corolário cristalino do clássico princípio da capacidade contributiva, que tanta relevância adquiriu em nosso ordenamento.*

83. *O Ilustre Professor José Marcos Domingos de Oliveira, em Capacidade Contributiva, Ed. Renovar, pág. 58, esclarece:*

" Para Baleeiro, tributos confiscatórios eram, unilateralmente, os que absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício de atividade lícita e moral. Bilac Pinto considerava inconstitucional a tributação que dificultasse, embargasse ou desencorajasse a atividade, mesmo que não chegasse a proibi-la. Estamos com Baleeiro e Bilac, segundo os quais se reúnem numa mesma classe espúria todas essas formas de tributação exacerbada. Afinal, entre o tributo excessivo, o proibitivo e o confiscatório iria apenas uma variação de nível entre o legítimo e o ilegítimo, como reconheceu Sampaio Dória, e sobre esse dado de legitimidade ou ilegitimidade constitucional cabe ao judiciário ponderar e decidir, cotejando casuisticamente a capacidade contributiva com outros princípios constitucionais. Ora, a lição de Bielsa é muito mais clara: ...confiscatório em nossa opinião, o ato que em virtude de uma- obrigação fiscal determina uma injusta transferência patrimonial do contribuinte ao fisco, injusta pela sua monta ou pela falta de causa jurídica, ou porque aniquile o ativo patrimonial; em suma quando não é justa nem razoável."

84. *No caso em tela, fica evidente o desrespeito a aplicação deste princípio. Os valores lançados a título de multa de 150% são exagerados, prejudicando a possibilidade de funcionamento de qualquer empresa.*

85. *O pleno do Supremo Tribunal Federal, tem o entendimento pacificado no sentido de aplicar o princípio a vedação do confisco, ou seja, não poderá haver multa confiscatória. A aplicação desse princípio vem garantir o direito de propriedade (artigo 5o. Inciso XXXII, CF/88).*

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

Ação Direta de Inconstitucionalidade. Parágrafos 2o.. e 3o. Do artigo 57 do ato das disposições constitucionais transitórias da constituição do Estado do Rio de Janeiro. Fixação de valores mínimos para multas pelo não recolhimento e sonegação de tributos

estaduais. Violação ao inciso IV do artigo 150 da Carta da República. A desproporção entre o desrespeito a norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente (ADIN 551/RJ - Rei. Min. limar Galvão - Órgão Julgador Tribunal Pleno - Voto Unânime - julgamento em 24/10/2002)

86. No caso em tela, a multa aplicada foi lavrada em desacordo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal, a fazenda presumiu valores, aplicou multa, juros e atualizações desproporcionais a realidade social de nosso país.

87. O fato de o fisco, ter de cumprir o que entende ser o seu mister, não é motivo para que se deixe de observar e argüir a abusividade das multas, juros e atualizações impostas, que caracteriza excesso ou desvio de finalidade. A ilegalidade e o caráter confiscatório das multas, impostas ao Embargante, decorre de violação frontal aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, bem como o artigo 150, inciso IV, da CF/88, princípio a vedação do confisco imposto aos Estados. Tais percentuais impostos a título de imposto, multas, juros e atualização monetária são evidentemente abusivas, posto que nenhum dolo foi apontado. Portanto, ao não atentar aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, o Estado consegue de forma simples aumentar o valor de seu crédito.

Ao contrário do que alega a Recorrente houve manifestação da Autoridade Julgadora de que o CARF não é competente para pronunciar-se sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Não aplicar a multa qualificada em virtude do princípio constitucional do não confisco, seria em outros termos, considerar inconstitucional a lei tributária que institui a multa qualificada. Em síntese houve a manifestação do Julgador, contudo não se adentrou o mérito da questão, conforme excertos da decisão de 1ª Instância:

A impugnante também contesta a aplicação da multa qualificada, que julga confiscatória. Fundamenta-se, ainda, na existência de caso fortuito e de força maior, qual seja, o extravio dos livros e documentos, que entende configurar motivo escusável.

Equivocada é a tese apresentada pela contribuinte.

Sobre o extravio dos livros e da documentação que os acoberta, como já observado anteriormente, as condições em que operado tal sinistro não restaram devidamente esclarecidas nos autos, tendo ocorrido, coincidentemente, justamente no curso do procedimento fiscal, por força de desídia reconhecida pela própria interessada, cuja obrigação é zelar pela boa guarda e conservação dos documentos contábeis e fiscais, mormente quando já iniciados os trabalhos de auditoria tributária.

Demais disso, como também já observado, restou evidenciado no processo procedimento meramente protelatório do sujeito passivo, mediante apresentação de documentos não solicitados pela fiscalização (notas fiscais de entrada e Dacon), no intuito de demonstrar diligência na tentativa de

recuperação da documentação extraviada, para justificar novos pedidos de prorrogação de prazo, visando o cumprimento das exigências fiscais; bem mediante recusa ao recebimento de intimação, ensejando elaboração de Edital, fatos os quais concorreram para o embaraço ao célere andamento da fiscalização.

Nesse ponto, importante ressaltar que a única documentação recuperada pela contribuinte, ao longo dos seis meses de trabalhos de auditoria, foi apenas cópia de 65 notas fiscais de saída, num conjunto de 6.837 notas fiscais de saídas emitidas no ano-calendário de 2006. Importante ressaltar, também, que as cópias das notas fiscais de saídas, parcialmente apresentadas pela interessada, confirmam as informações obtidas junto ao Fisco Estadual, quanto à receita de venda obtida.

Por ora da impugnação, a interessada demonstra ter logrado recuperar parcela maior de documentos, porém, curiosamente, apenas aqueles tendentes a diminuir a receita considerada omitida, os quais seriam representativos de vendas canceladas.

Tais fatos evidenciam a tentativa da pessoa jurídica em ocultar à fiscalização federal os documentos comprobatórios da vendas informadas à fiscalização estadual, cujo real montante no ano, de R\$ 20.258.274,24, somente foi obtido pelo Auditor autuante por força da utilização de recurso disponibilizado mediante a celebração de Convênio entre as Fazendas Públicas, corroborado pelas informações obtidas das notas fiscais de saída parcialmente apresentadas pela autuada e pelas informações trazidas mediante diligência efetuada junto aos clientes da fiscalizada.

Depreende-se do relatório que a fiscalização constatou a prática da apresentação das declarações, nos diversos trimestres do ano-calendário, com receitas iguais a zero ou significativamente inferior àquela informada à fiscalização estadual, representando um total anual de R\$ 5.735.415,55 (IRPJ), o que, de modo algum, pode ser entendido como erro escusável.

Além do mais, constatou o Fisco que também houve omissão de informação nas DCTF apresentadas, tendo sido entregues as Dacon com os valores de receitas zerados, o que permite atingir a conclusão da existência da reiterada declaração inexata das DIPJ, DCTF e Dacon, mediante omissão sistemática dos valores devidos a título de IRPJ, CSLL, Pis e Cofins, com vistas a retardar o conhecimento das reais dimensões dos respectivos fatos geradores pela autoridade fazendária, sob o manto da regularidade aparente na entrega das declarações.

Assim, resta claro o ânimo em fugir à tributação, ficando demonstrada a existência de fatos que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária, definida no art. 1º inc. I, da Lei 8.137, de 1990, que dispõe: “Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias.”

Pelas circunstâncias acima descritas, reputa-se irreparável o procedimento da fiscalização no tocante à conclusão pela aplicação da multa de ofício qualificada, consoante art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(...)

II- cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...).”

Advirta-se que o intuito de fraude referido no inciso II acima se denota dos procedimentos reiterados da autuada em intentar impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, das dimensões do fato gerador da obrigação tributária, mediante entrega da DIPJ, porém com omissão das receitas auferidas, bem como por nada confessar em DCTF e Dacon, concorrendo, ainda, em desídia, quanto à boa guarda e conservação da documentação contábil e fiscal, justamente no curso da ação fiscal, restando plenamente configurada a hipótese prevista no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964:

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

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

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

No que concerne às alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade, esclareça-se que, por estar devidamente fundamentada a exigência em normas validamente editadas, não cabe a este órgão administrativo perquirir de sua constitucionalidade, dado este controle não ser da alçada dos órgãos administrativos, mas sim, exclusivamente, do Poder Judiciário, nos termos do art. 102, incisos I, “a” e III, “b” e § 1º da Constituição Federal.

Enquanto a norma não é declarada inconstitucional pelos órgãos competentes do Poder Judiciário e não é eliminada do sistema normativo, tem presunção de validade vinculante para a Administração Pública.

Quaisquer discussões que versem sobre a constitucionalidade, legalidade ou equidade das leis exorbitam da competência das autoridades administrativas, às quais cabe apenas cumprir as determinações da legislação em vigor, principalmente em se tratando de norma validamente editada, segundo o processo legislativo constitucionalmente estabelecido.

E acrescente-se que o dever de observância das normas abrange também as normas complementares editadas no âmbito da Secretaria da Receita

Federal – SRF, conforme expressa disposição da Portaria nº 58, de 17 de março de 2006, in verbis:

“Art. 7º O julgador deve observar o disposto no art. 116, III, da Lei nº 8.112, de 1990, bem assim o entendimento da SRF expresso em atos normativos.”

Nesse contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

Confirmando esse posicionamento, a Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), dele fez constar o art. 62, o qual assim dispõe: “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”.

Também, já foi editada Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), dispondo, in verbis:

Súmula CARF Nº 2

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

A vedação ao julgador, de afastar a aplicação de lei, sob fundamento de inconstitucionalidade, foi, inclusive, inserida recentemente no Decreto nº 70.235, de 1972, o qual regulamenta o Processo Administrativo Fiscal, mediante introdução do art. 26-A, dada pela Lei nº 11.941, de 2009:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”*(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)“(negrejou-se)*

Pelos motivos expostos, em primeiro lugar, não se conhece da alegação de confisco, rejeitando-se todas as razões trazidas pela Recorrente quanto a essa matéria, em segundo lugar, fica demonstrados o evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que enseja a qualificação da multa prevista, à época dos fatos, no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996.

Da alegação de Solidariedade Presumida

Não se conhece dos argumentos trazidos pelo contribuinte quanto à alegação de solidariedade presumida, por ausência de legitimidade, pois essa pertence aos responsáveis solidários. Tais argumentos serão analisado em virtude de recurso voluntário impetrados pelos sócios responsáveis, nos mesmos termos do recurso do contribuinte, *in verbis*:

88. Ao discorrer o voto quanto a solidariedade, assim se manifestou o julgador:

" ... andou bem a fiscalização em enquadrar a responsabilidade nas disposições do artigo 135 do CTN...

89. Afirma ainda:

...tal como no caso presente, de sonegação fiscal.

90. É certo que a legislação define o que vem a ser sonegação, assim, afasta as hipóteses de presunção. Reza o artigo 71 da Lei 4.502/64 que sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, a ocorrência de fato gerador da obrigação tributária principal, na sua natureza ou circunstâncias materiais; ou, das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal, ou crédito tributário correspondente.

91. Conforme já explicado, o dolo é uma espécie de vício de consentimento, caracterizada na intenção de prejudicar ou fraudar o outro. É o erro induzido, ou proposital. É a Má-fé. Desta forma, não há como se falar em dolo diante da ocorrência de uma situação de força maior, já que o extravio de documentos ocorrido não teve qualquer participação ativa dos sócios da empresa. A força maior, por ser evento inevitável, elimina a relação de causalidade, inexistindo para o direito a ação ou omissão. Sendo o extravio dos documentos, uma reconhecida situação de força maior, sequer existiu relação de causalidade. Se tal situação impede reconhecer a própria ação ou omissão, sequer há de se falar em dolo, já que até mesmo a simples culpa seria escusável.

92. Conforme explicado na peça de Impugnação, para levar os sócios da Impugnante ao status de devedores solidários, é necessária a existência de interesse comum na situação, conforme preceitua o artigo 124 inciso I do CTN. Este interesse comum, não é entendido como o simples fato de possuir quotas de capital da sociedade, ou fazer parte do mesmo grupo econômico. Conforme ensina Carlos Jorge Sampaio Costa in Kiyoshi Harada, exatamente ao contrário das suposições do Julgador " a quo "

' . . . a solidariedade dos membros de um mesmo grupo econômico está condicionada a que fique devidamente comprovado: a) o interesse imediato e comum de seus membros nos resultados decorrentes do fato gerador; e/ou b) fraude ou conluio entre os componentes do grupo.

... a primeira hipótese ocorre quando mais de uma pessoa se beneficiam diretamente com sua ocorrência. Por exemplo, a afixação de cartazes de propaganda de empresa distribuidora de derivados de petróleo em postos de gasolina é, geralmente, um fato gerador de taxa municipal cuja ocorrência interessa não somente à empresa distribuidora, beneficiária direta da propaganda, como também ao posto de gasolina, que é solidário com aquela no pagamento da taxa.

93. Resta claro que não lhes pode ser atribuída a ação no caso concreto; e não há de se falar em interesse comum, que necessita de uma ação ou omissão. No entanto, um fato fica evidenciado na forma como se manifestou o Fisco no termo de verificação, bem como nos MPFs emitidos, existiu durante toda

a fiscalização, bem como na sua conclusão uma presunção negativa em face dos aos Impugnantes, atribuindo-lhes a existência de lima má fé e conluio em suas ações.

94. Embora demonstrado na peça de Impugnação, o julgador " a quo " se omitiu quanto a falta de algumas condições mínimas, para que se configure a responsabilidade solidária na forma indicada pelo legislador.

95. Não falta ao contribuinte impossibilidade de cumprimento da obrigação principal; ora, não demonstrando esta impossibilidade, não há de se falar em responsabilidade solidária. Falta ainda outra condição de aplicação do inciso VII, do artigo 134, ao caso em tela. A pessoa jurídica não se encontra em liquidação, portanto, ao aplicar tal dispositivo destinado aquela hipótese específica, o Fisco seria ferir ao Princípio da Legalidade, que norteia todos os atos da administração pública, elevado a esfera de garantia constitucional elencada no artigo 37, da CF 88.

"A administração pública é norteada por princípios conducentes à segurança jurídica - da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência. A variação de enfoques, seja qual for a justificativa, não se coaduna com os citados princípios, sob pena de grassar a insegurança."

(MS 24.872, voto do Rei. Min. Marco Aurélio, julgamento em 30-6-2005, Plenário, DJ de 30-9-2005.)

Princípios constitucionais: CF, art. 37: seu cumprimento faz-se num devido processo legal, vale dizer, num processo disciplinado por normas legais. Fora daí, tem-se violação à ordem pública, considerada esta em termos de ordem jurídico-constitucional, jurídico- administrativa e jurídico-processual." (Pet 2.066-AgR, Rei. Min. Carlos Velloso, julgamento em 19-10-2000, Plenário, DJ de 28-2-2003.)

96. Conforme demonstrado amplamente na Impugnação, em todas as hipóteses apontadas pelo Fisco, somente respondem tais pessoas em caráter pessoal em caso de ato irregular por eles praticado, o que deve ser comprovado pela fiscalização, para atribuição de responsabilidades, e nem poderia ser de forma diversa, isto porque, não são apenas os atos praticados pela Administração Pública que gozam da presunção de legalidade; também os atos praticados pelos particulares, enquanto não forem arguidos de ilícitos, são tidos por legais, válidos e eficazes, aptos a produzirem todos os efeitos que lhes são próprios, segundo o ordenamento jurídico.

97. Em momento algum, a fiscalização constatou, e nem poderia, porque não existente qualquer ato praticado irregularmente pelos sócios da Recorrente, portanto, tem-se que esta imputou-lhes responsabilidade, partindo da presunção de que este deveria ser solidário passivo, pelo simples fato de serem sócios da empresa.

98. Ainda, conforme comentado na peça de Impugnação, o Professor Paulo de Barros Carvalho que é de fundamental importância que se discrimine entre as infrações objetivas e subjetivas, para provar a existência ou inexistência do fato ilícito.

Nas infrações objetivas leciona " o renomeado mestre que cabe ao agente imputado demonstrar "a inexistência material do fato antijurídico, descaracterizando-o em qualquer de seus elementos constitutivos, com todas as dificuldades que lhe são inerentes. Enquanto, no setor das que na infrações subjetivas, em que o dolo e a culpa na compostura do enunciado do fato ilícito, a coisa se inverte, competindo ao Fisco, com toda a gama instrumental dos seus expedientes administrativos, exibir os fundamentos concretos que revelem a presença do dolo ou da culpa, como nexos entre a participação do agente e o resultado material que dessa forma se produziu. Os Embarços dessa comprovação, que nem sempre é fácil, transmudam-se para a atividade fiscalizadora da Administração, que terá a incumbência intrasferível de evidenciar não só a materialidade do evento como, também, o elemento volitivo que propiciou ao infrator atingir seus fins contrários às disposições da ordem vigente" (In Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva. 13 [Ed. Revista e atualizada. 200. Pág. 505/506.]

99. Desta forma, cabia a Fazenda a prova da existência de conduta delituosa. Portanto, como não provou, não pode pleitear para si o bônus da solidariedade dos sócios, como se prova tivesse feito.

Entende-se, de acordo com a decisão recorrida, que agiu corretamente a Autoridade Fiscal em enquadrar a responsabilidade nas disposições do art. 135 do CTN, quando a multa de ofício atinge o responsável; bem como andou bem em considerar referida responsabilidade como de natureza solidária. Adota-se os mesmos fundamentos quanto à responsabilidade solidária contidos nos seguintes excertos do acórdão de 1ª Instância:

Como ensina Paulo de Barros Carvalho, o direito cria suas próprias realidades, disciplinando os modos e as formas pelas quais os eventos ocorridos devem ser jurisdicizados e vertidos na linguagem competente, de forma a ingressar no mundo jurídico e produzir efeitos.

*Buscando o conceito do lançamento tributário constante da doutrina, infere-se que tem natureza constitutiva do crédito tributário, na data da expedição da “norma individual e concreta” produzida pela **autoridade competente**, qual seja, a autoridade administrativa de que trata o art. 142 do CTN.*

*É essa “norma individual e concreta” produzida pela administração tributária que faz nascer, no direito positivo, a **relação jurídica** vinculando o sujeito ativo e o sujeito passivo, tendo como **objetivo a satisfação da obrigação tributária**.*

Pois bem, o ato administrativo, para ser válido, não pode prescindir do atributo da publicidade, ensejando, portanto, a sua notificação ao sujeito passivo. Assim, somente se instaura a relação jurídica quando notificado o sujeito passivo de ato produzido por autoridade competente.

*E este ato, por definição do próprio CTN, é o lançamento (art. 142 do CTN). Portanto, somente se instaura a relação jurídica entre os sujeitos ativo e passivo da **obrigação tributária** por meio do **lançamento notificado**.*

Deveras, a finalidade do lançamento é a satisfação do crédito tributário, por quem de direito, ou seja, pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

E conforme definição constante do art. 121 do CTN, o sujeito passivo é identificado como contribuinte ou responsável. É contribuinte a pessoa que tenha relação direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; e responsável aquele que, sem se revestir da condição de contribuinte, tem sua obrigação decorrente de lei.

Impõe-se, pois, como antes enfatizado neste voto, que a administração identifique no lançamento, não só o contribuinte, mas também o responsável, inclusive apontando os elementos necessários para caracterizar a responsabilidade solidária, a fim de trazer o responsável para dentro da relação jurídica tributária.

*A solidariedade importa reconhecer, **na mesma relação jurídica, mais de um devedor**, cada qual obrigado ao pagamento integral da dívida.*

Reproduz-se o exposto no PARECER/PGFN/CRJ/CAT/Nº 55, aprovado em 14 de janeiro de 2009:

“20. A solidariedade entre contribuinte e responsável, por sua vez, ocorre quando a obrigação nasce em face do contribuinte mas, em decorrência de fato posterior, passa um terceiro a responder solidariamente com aquele, sem benefício de ordem. Nesse caso, respondem os dois igualmente, sendo a pretensão fiscal dirigida diretamente contra os dois. Eis a responsabilidade tributária solidária em sentido estrito.” (negrejou-se)

*Com efeito, o Decreto nº 70.235, de 1972, ao estabelecer os elementos formais que deve conter o auto de infração, determinou, dentre eles, a **qualificação do autuado** (art. 10), ensejando a reunião no lançamento de todos os sujeitos passivos identificados (contribuinte e/ou responsável).*

Do contrário, negar-se-ia, ao responsável, o direito ao contraditório e a ampla defesa, previstos na CF/88, relativamente à matéria que trata de sua própria responsabilização tributária.

*Por outro lado, dentre os requisitos da impugnação contidos no Decreto nº 70.235, de 1972, consta, expressamente, a necessária menção à **qualificação do impugnante** (art. 16, inciso II), permitindo-se concluir, inclusive, em caso de pluralidade de sujeitos no pólo passivo do lançamento tributário, que cada qual poderá defender-se **em nome próprio** da exigência fiscal que lhe foi particularmente imputada.*

*Ainda no que concerne aos requisitos da impugnação, também do Código de Processo Civil, instituído pela Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, extrai-se que, para propor ou contestar ação, é necessário ter **interesse e legitimidade** (art. 3º). E mais: que ninguém poderá pleitear, **em nome próprio**, direito alheio, salvo quando autorizado por lei (art. 6º).*

Portanto, não configura interesse da pessoa jurídica a defesa dos sócios, quanto à responsabilidade, por ser matéria de imputação e interesse exclusivo das pessoas físicas diretamente relacionadas. Somente a questão levantada, quanto à substituição da pessoa jurídica pelo responsável pessoal, no pólo passivo da relação jurídica tributária, configura, de fato, matéria de interesse da autuada, ensejando a apreciação das razões de defesa apresentadas pela contribuinte, nesse sentido.

Assim, a questão da responsabilidade tributária, propriamente dita, será apreciada considerando-se as razões de defesa levantadas pelas pessoas físicas identificadas nos Termos de Sujeição Passiva lavrados pela autoridade administrativa, as quais, no presente caso, têm a particularidade de serem idênticas àquelas trazidas pela empresa autuada.

*A fiscalização fundamentou a responsabilidade solidária dos sócios administradores **na prática de sonegação**, enquadrando a sujeição passiva nos artigos 124, I, e 135, I, do CTN, razão pela qual fez remissão ao art. 134, VII, do mesmo Diploma Legal:*

“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.”

*“Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, **respondem solidariamente** com este **nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis**:*

(...)

VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

(...).”

*“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.” (negrejouse)

É entendimento da Administração Tributária que as disposições previstas no art. 124 do CTN tratam de responsabilidade solidária genérica, a qual não comporta benefício de ordem.

E que havendo o enquadramento no art. 124, I, do CTN, por força do interesse comum, este deve ser demonstrado. A fiscalização deve demonstrar a

existência de um liame inequívoco entre as atividades desempenhadas pelos integrantes do grupo econômico, fazendo constar que têm apenas aparência de unidades autônomas, quando, na verdade, a atuação é complementar; ou caracterizar confusão patrimonial, vinculação gerencial, coincidências de sócios e administradores, etc. Enquadram-se nesta hipótese, por exemplo, pessoas jurídicas que são sócias, de fato, de sociedade formalmente constituída, porquanto configuram um grupo econômico de fato. Também se enquadram nessa hipótese as sociedades comuns extintas, que continuam a exercer suas atividades por meio dos sócios.

Ainda, entende-se que o art. 134 do CTN traz norma específica de solidariedade, qual seja, solidariedade por dependência, a qual, contrariamente daquela prevista no art. 124 do CTN, admite benefício de ordem. Na hipótese da solidariedade por dependência, cabe à fiscalização o ônus da prova de que as pessoas elencadas nos incisos do referido artigo intervieram ou foram omissas quanto aos atos relacionados ao fato gerador, sendo suficiente a caracterização do elemento subjetivo “culpa”, pois os responsáveis responderão apenas pelas penalidades de caráter moratório.

De outro giro, se evidenciado o dolo conciliado ao excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatuto, a responsabilidade se desloca para o art. 135 do CTN, a qual sujeita os responsáveis também pela multa de ofício. O elemento subjetivo verificado na responsabilidade tratada no mencionado art. 135 é mais abrangente, qual seja, o dolo espécie, o qual comporta tanto o “dolo” quanto a “culpa”, admitindo-se, ainda, que o fato gerador pode ser anteriormente à infração à lei, conforme precedentes que ensejaram a Súmula 435 do STJ.

Para configurar o excesso de poder, previsto no dispositivo acima, basta não ter previsão no contrato social ou estatuto. Por outro lado, a infração deve ser a texto expresso do contrato social ou estatuto, bem como da lei. Registre-se que a lei infringida não precisa ser, necessariamente, tributária, bastando apenas que as consequências se dêem na área tributária.

*Assim, na hipótese de constatados fatos os quais ensejam a qualificação da penalidade, tal como no caso presente, de **sonegação fiscal**, há a responsabilidade dos sócios **administradores** da empresa, ao tempo do fato gerador, segundo as disposições do **art. 135, III, do CTN**, dada a infração de lei, a qual acarretou a falta de recolhimento do tributo devido, pela 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.*

Com efeito, a pessoa jurídica é uma ficção da lei, não sendo capaz, portanto, de implementar suas ações por si própria, mas sim por meio da atuação dos seus diretores, gerentes e representantes ou dos seus mandatários, prepostos e empregados, quem demonstra capacidade de expressar vontade, elemento subjetivo necessário para caracterizar o ato ilícito, do qual resulta a responsabilidade.

*Prosseguindo, ao contrário da tese esposada pela defesa, cumpre esclarecer que o referido art. 135, III, do CTN não desonera a contribuinte, em relação ao crédito tributário, porque trata, igualmente, de responsabilidade **solidária**, conforme entendimento expresso no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55, de 2009, o qual se fundamenta na jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça –STJ. Por oportuno, reproduzem-se excertos do citado Parecer:*

“63. De início, achamos relevante rememorar as teses possíveis de serem adotadas no que tange à natureza da responsabilidade tributária decorrente da incidência do art. 135, III, do CTN (ver item III do parecer):

i) Responsabilidade por substituição, exclusiva do administrador que incidiu numa das hipóteses legais;

ii) Responsabilidade subsidiária, em sentido próprio, do administrador e “responsabilidade” principal da sociedade;

iii) Responsabilidade principal do administrador e subsidiária da sociedade;

iv) Responsabilidade subsidiária, em sentido impróprio, do administrador;

v) Responsabilidade solidária do administrador que responde com a sociedade igualmente e sem benefício de ordem.

64. A mera leitura dos acórdãos do Superior Tribunal de Justiça pode levar confusão mental ao estudioso do tema. Em muitos acórdãos, lê-se que a responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN é por substituição (p. ex., AgRg no REsp 724.180/PR, REsp 670.174/RJ). Noutros julgados, está expresso que a responsabilidade acolhida nesse preceito legal é subsidiária (p. ex., REsp 833.621/RS, REsp 545.080/MG); logo, por transferência tributária. Noutros, menciona-se a responsabilidade solidária (p. ex., REsp 86.439/ES, AgRg no AG 748.254/RS). Chegamos a encontrar ementa de acórdão em que se refere, simultaneamente, à responsabilidade subsidiária e à responsabilidade por substituição (EDcl no REsp 724.077/SP).

65. A existência de julgados aparentemente contraditórios, porém, não exime o intérprete da lei e da jurisprudência de examiná-los procurando coerência. Ainda que a lei não seja coerente, nem o seja a prática judicial, deve sê-lo o hermeneuta, por imposição não só de técnica, mas também de justiça. É o que indica Norberto BOBBIO: “Là dove la coerenza non è condizione di validità, è però pur sempre condizione per la giustizia dell’ordinamento”¹⁰ (grifo do original).

66. Apesar da aparente dissonância, não cremos que exista verdadeira divergência jurisprudencial nesse ponto. Em verdade, o Superior Tribunal de Justiça simplesmente não acolhe a distinção feita doutrinariamente entre responsabilidade por substituição e por transferência. Assim, quando se lê que o sócio responde “por substituição”, não se quer desonerar a sociedade. Simplesmente, quer-se dizer que o sócio-gerente responde em lugar da (em substituição à) sociedade quando esta não adimple os créditos tributários e é caso de aplicação do art. 135, III, do CTN.

67. Na prática, em grande parte dos casos, a Fazenda Pública costuma buscar primeiro o patrimônio da sociedade para só então, em caso de insucesso, pesquisar bens pessoais dos administradores, o que é coerente com um sistema de responsabilidade subsidiária. Essa prática é abonada pela jurisprudência, batizando-se essa operação de “redirecionamento da execução fiscal”. Neste, a ação de execução fiscal é ajuizada contra a sociedade e, não havendo satisfação do crédito, inclui-se o administrador no pólo passivo do processo executivo. Admite-se, ainda, que a ação de execução seja diretamente ajuizada contra sociedade e administrador, se o nome deste constar da Certidão da Dívida Ativa. Nessa hipótese, é incongruente afirmar que a

¹⁰ *Teoria Generale del Diritto*, Torino, Giappichelli, 1993, p. 234.

responsabilidade do sócio-gerente é por substituição, visto que, no mesmo processo, está-se cobrando dele o crédito tributário sem “irresponsabilizar” a sociedade.

68. *A análise da jurisprudência do STJ no que tange à responsabilidade derivada da aplicação do art. 135, III, do CTN deve se basear mais nos seus pressupostos e conclusões do que em atenção aos signos “substituição”, “pessoalmente”, “subsidiária” e “solidária” que comumente surgem qualificando a responsabilidade tributária do “sócio-gerente” que comete infração à lei. Assim, para se desvendar a natureza da responsabilidade acolhida, devemos partir, antes de tudo, da natureza dos atos que ensejam essa responsabilidade.*

69. *Como vimos no item anterior, o STJ, quando admite o chamamento do administrador à execução fiscal, parte da idéia de responsabilidade por ato ilícito. É a ilicitude que permite sua responsabilização, ilicitude esta que deve ter sido praticada durante o exercício da gerência. É irrelevante a condição de sócio; não é suficiente a condição de administrador; é necessária a prática de ato ilícito.*

70. *Pois bem. Se o elemento relevante para a caracterização da responsabilidade tributária do art. 135, III, do CTN fosse a condição de sócio, faria sentido a tese da responsabilidade subsidiária. Deveras, se o terceiro respondesse por ser sócio, seria plenamente razoável que demandasse o esgotamento do patrimônio da sociedade para que só então viesse a ser chamado a pagar o crédito tributário. Como, porém, não responde por ser sócio, mas porque, na condição de administrador, pratica ato ilícito, não faz o menor sentido que seja facultado a ele esquivar-se da responsabilidade exigindo que, primeiro, responda a sociedade para, só em caso de sua insolvabilidade, seja a ele imposta a sanção pela ilicitude.*

71. *A concepção de responsabilidade por ato ilícito exclui o caráter de subsidiariedade da obrigação do infrator. Este deve responder imediatamente por sua infração, independentemente da suficiência do patrimônio da pessoa jurídica. Eis o sentido de estar expresso no caput do art. 135 do CTN que são “pessoalmente responsáveis” os administradores infratores da lei. Dessa forma, deve ser excluída a tese da responsabilidade subsidiária em sentido próprio.*

72. *Dessa forma, ainda nos casos em que os julgados do STJ mencionam a “responsabilidade subsidiária”, só é razoável interpretá-los como referentes à responsabilidade subsidiária em sentido impróprio, tal qual já a conceituamos no início. Vale dizer, nesse caso, estariam os julgadores exigindo, para a responsabilização do administrador-infrator, três requisitos cumulativos: (a) a própria condição de administrador, (b) a prática de ato ilícito e (c) a ausência de pagamento do crédito tributário no prazo da lei ou do regulamento; não se deve exigir, porém, o esgotamento do patrimônio da pessoa jurídica.*

73. *O afastamento da tese da responsabilidade subsidiária ainda é corroborado por importante precedente da egrégia Primeira Seção. Trata-se dos Embargos de Divergência 702.232/RS (Rel. Min. Castro Meira, julgado em 14.9.2005 e publicado em 26.9.2005), o qual, apesar de ter por mira a presunção de certeza e liquidez da Certidão da Dívida Ativa, acabou por firmar que, estando o administrador (sócio-gerente) nela contemplado, pode ser a execução movida diretamente contra ele, ao lado da pessoa jurídica. Vejamos a ementa:*

“TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ART. 135 DO CTN. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. EXECUÇÃO FUNDADA EM CDA QUE INDICA O NOME DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO. DISTINÇÃO.

1. Iniciada a execução contra a pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra o sócio-gerente, que não constava da CDA, cabe ao Fisco demonstrar a presença de um dos requisitos do art. 135 do CTN. Se a Fazenda Pública, ao propor a ação, não visualizava qualquer fato capaz de estender a responsabilidade ao sócio-gerente e, posteriormente, pretende voltar-se também contra o seu patrimônio, deverá demonstrar infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos ou, ainda, dissolução irregular da sociedade.

2. Se a execução foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio-gerente, a este compete o ônus da prova, já que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei n.º 6.830/80.

3. Caso a execução tenha sido proposta somente contra a pessoa jurídica e havendo indicação do nome do sócio-gerente na CDA como co-responsável tributário, não se trata de típico redirecionamento. Neste caso, o ônus da prova compete igualmente ao sócio, tendo em vista a presunção relativa de liquidez e certeza que milita em favor da Certidão de Dívida Ativa.

4. Na hipótese, a execução foi proposta com base em CDA da qual constava o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário, do que se conclui caber a ele o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN.

5. Embargos de divergência providos”

74. Transcrevemos o trecho mais importante do voto do Min. Relator:

“A questão dos autos (responsabilização tributária do sócio-gerente) aponta para três situações de fato distintas:

a) execução promovida exclusivamente contra a pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra o sócio-gerente, cujo nome não constava da CDA;

b) **execução inicialmente proposta contra a pessoa jurídica e o sócio-gerente** e c) execução promovida exclusivamente contra a pessoa jurídica, embora do título executivo constasse o nome do sócio-gerente como co-responsável.

Cada uma dessas hipóteses implica solução jurídica diferenciada.

No primeiro caso, correta a orientação adotada pela Primeira Turma. Iniciada a execução contra a pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra o sócio-gerente, que não constava da CDA, cabe ao Fisco demonstrar a presença de um dos requisitos do art. 135 do CTN. Se da CDA consta apenas a pessoa jurídica como responsável tributária, decorre que a Fazenda Pública, ao propor a ação, não visualizava qualquer fato capaz de estender a responsabilidade também ao sócio-gerente. Se, posteriormente, pretende voltar-se também contra o patrimônio do sócio, deverá demonstrar a infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos ou, ainda, dissolução irregular da sociedade. Nesse sentido, há precedentes de ambas as Turmas:

(...)

Na **segunda hipótese**, encontra-se correta a tese esposada pela Segunda Turma. **Se a execução foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio-gerente, a questão resolve-se com a inteligência do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei n.º 6.830/80, segundo os quais a Certidão de Dívida Ativa goza de presunção relativa de liquidez e certeza** (admite prova em contrário, a cargo do responsável), **tendo o efeito de prova pré-constituída**.

Proposta a execução, simultaneamente, contra a pessoa jurídica e o sócio-gerente, haverá inversão do ônus da prova, cabendo a este último demonstrar que não se faz presente qualquer das hipóteses autorizativas do art. 135 do CTN. Nesta senda, também não há discordância entre as Turmas:

(...)

Como se vê, **as duas teses são perfeitamente conciliáveis**, adotando-se uma ou outra a depender da situação fática subjacente à lide.

A terceira situação não difere substancialmente das duas anteriores. Se da CDA consta o nome do sócio-gerente, mas a execução é proposta somente contra a pessoa jurídica, é de se reconhecer que o ônus da prova compete igualmente ao sócio, tendo em vista a presunção relativa de liquidez e certeza que milita em favor da Certidão de Dívida Ativa.

Em conclusão: no caso em que a CDA já indica a figura do sócio-gerente como co-responsável tributário, tendo sido a ação proposta somente contra a pessoa jurídica ou também contra o sócio, há presunção relativa de liquidez e certeza do título que embasa a execução, cabendo o ônus da prova ao sócio. Na hipótese típica de redirecionamento, há presunção também relativa de que não estavam presentes, na propositura da ação, os requisitos necessários à constrição patrimonial do sócio. Nessa circunstância, inverte-se o ônus da prova, que passará à Fazenda Pública exequente” (grifo nosso).

75. De acordo com o voto do Min. Relator, há três situações admissíveis:

i) o nome do administrador não está na CDA e a execução é ajuizada contra a pessoa jurídica: trata-se de redirecionamento em sentido estrito;

ii) o nome do administrador está na CDA, mas a execução é ajuizada somente contra a pessoa jurídica: trata-se de redirecionamento em sentido impróprio, pois o responsável já consta do título executivo;

iii) o nome do administrador está na CDA e a execução é ajuizada diretamente contra o sócio, ao lado da pessoa jurídica: não se trata de redirecionamento.

76. Para efeito de análise da responsabilidade derivada do art. 135, III, do CTN, é útil analisar a hipótese iii, em que se admite o ajuizamento da execução fiscal diretamente contra o administrador (sócio-gerente), o que denota a existência, desde o início, de pretensão do Fisco diretamente contra ele, em momento em que ainda não se procurou esgotar os bens do patrimônio da pessoa jurídica.

77. Deve-se notar que a admissão do responsável, desde o início, no pólo passivo do processo de execução não se resume a questão de legitimidade. Se se estivesse diante de processo de conhecimento, poder-se-ia estar diante de mera análise de legitimidade, pois uma pessoa pode participar desse tipo de processo ainda que não haja pretensão de direito material contra si, havendo o autor, mesmo no caso de improcedência, exercido seu direito de ação.

78. No processo de execução, as coisas se passam distintamente. Neste, não se admite o processamento da ação se o juízo não estiver convencido da existência da pretensão e da ação de direito material. É que a exigibilidade do crédito (ou, impropriamente, do “título executivo”) é pressuposto do processo de execução. É o que nos ensinam Luiz Guilherme MARINONI e Sérgio Cruz ARENHART:

“O título executivo, judicial ou extrajudicial, deve conter obrigação certa, líquida e exigível. É o que prescreve claramente o art. 586 do CPC, em relação à execução de títulos extrajudiciais, e também o que decorre da leitura do contido nos arts. 475-I, § 2º, e 475-J do CPC.

Tais características eram comumente associadas ao título executivo, mas na verdade – como agora fazem questão de esclarecer as novas redações dos arts. 580 e 586 (introduzidas pela Lei 11.382/2006) – são atributos da obrigação a ser executada. Ou seja, é a obrigação que deve ser certa, líquida e exigível e não propriamente o título”¹¹ (grifo nosso).

79. Dessa forma, se o STJ admite que, estando presumida a responsabilidade do sócio-gerente (mencionado na CDA), é possível que a execução seja ajuizada diretamente contra ele, está também admitindo que, nessa hipótese, a Fazenda Pública tem, desde o início, pretensão plenamente exigível contra esse administrador, pois não é possível impor a execução a alguém contra quem não se tem obrigação exigível. Ora, se a obrigação contra o responsável é desde já exigível, não dependendo de condição futura (como, p. ex., o esgotamento da busca do patrimônio da pessoa jurídica), é insustentável defender que essa responsabilidade seja subsidiária em sentido próprio.

¹¹ Curso de Processo Civil – Execução, v. 3, São Paulo, RT, 2007, p. 119.

80. Note-se bem a diferença: (a) no processo de conhecimento, o juiz pode permitir que figure no pólo passivo da demanda pessoa contra quem não tenha o autor ainda crédito exigível (por exemplo, obrigação com condição ou termo); (b) no processo de execução, o juiz **não pode** permitir que figure no pólo passivo da demanda pessoa contra quem não tenha o autor crédito exigível. Logo, se a jurisprudência permite que a execução seja proposta contra o terceiro – responsável –, está, conseqüentemente, admitindo que tem esta obrigação exigível para com a Fazenda Pública.

81. No processo de execução, o juiz, para admitir o processamento da ação, parte do direito material já atestado. Como diz Paulo Cesar CONRADO: “(...) i) se, por meio do primeiro (processo de conhecimento), o Estado-juiz ‘diz o direito material tributário’ (partindo dos fatos sociais que foram reconstruídos, no processo, por meio da linguagem das provas), ii) no processo de execução, o Estado-juiz parte do ‘direito material tributário já dito’, reconhecendo que a obrigação (tributário ou sua anversa) já se encontra ‘dita’ (...)”¹². A citação encaixa-se perfeitamente em nosso caso. Se o STJ admite a execução contra o administrador, diretamente e não por mero redirecionamento, é porque reconhece, por pressuposto, a exigibilidade da obrigação do responsável, o qual, nesse caso, não responde por mera subsidiariedade. Do contrário, estar-se-ia admitindo “denúnciação da lide realizada pelo autor em processo de execução”, o que é inadmissível, ao menos no Brasil¹³.

82. Não existe ação de execução sem a presença de pretensão a uma prestação exigível. O processamento dessa ação depende da existência de pretensão a ser exercida. Assim, no processo executório, diferentemente do processo cognitivo, é válida a afirmação de F.C. PONTES DE MIRANDA no sentido de que “se se exerce a ação, exerce-se a pretensão de que faz parte”¹⁴. Destarte, podemos assegurar que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, ao admitir o ajuizamento da execução fiscal diretamente contra o sócio-gerente, ao lado da sociedade, está por admitir também que a pretensão contra este é desde já exigível, podendo o Fisco ingressar em seu patrimônio sem que seja necessário esgotar a busca de bens da empresa. Assim, deve-se excluir tanto a tese da responsabilidade subsidiária (em sentido próprio) do administrador quanto a tese da responsabilidade subsidiária da pessoa jurídica.

83. Por força do mesmo julgado (EREsp 702.232/RS), absolutamente seguido pelas Turmas que compõem a Primeira Seção daquela colenda Corte Superior, que admite que figurem como réus da execução tanto o administrador quanto a pessoa jurídica, não é possível acolher a tese da responsabilidade por substituição. Ora, se o administrador responde ao lado da pessoa jurídica, obviamente, sua responsabilidade não é exclusiva, não devendo ser desonerada a sociedade empresária.

84. Realmente, preocupando-se o Direito Tributário com o fato econômico da circulação de riqueza, se a pessoa jurídica promove esse fato econômico, surge para si a obrigação tributária, independentemente de haver ilicitude ou não por parte dos administradores. Não há o menor sentido em “desonerar” dos respectivos tributos a pessoa jurídica que “auferiu faturamento”, “vendeu mercadorias”, “prestou serviços”. Portanto, deve ser excluída a tese da responsabilidade tributária exclusiva, por substituição propriamente dita.

85. Por tudo isso, cremos que **a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sustenta, em substância, a tese da responsabilidade solidária**. Essa conclusão é confirmada por precedente em que a própria Fazenda Pública saiu derrotada. Trata-se do REsp 717.717/SP, em que a Primeira Seção do STJ, apesar de ter acatado tese desfavorável ao INSS, negando validade à interpretação do art. 13 da Lei 8.620/93 que permitia a responsabilização de sócios sem poderes de gerência, arrimou-se no art. 1.016 do atual Código Civil, que determina a responsabilidade solidária dos administradores perante terceiros (inclusive o Fisco). A idéia principal desse acórdão é que,

¹² Tutela Jurisdicional Diferenciada (Cautelar e Satisfativa) em Matéria Tributária, in Processo Tributário Analítico, São Paulo, Dialética, 2003, p. 130.

¹³ A observação é do Dr. João Batista de Figueiredo, Procurador da Fazenda Nacional atuante perante o Superior Tribunal de Justiça, ex-responsável pelo acompanhamento especial da PGFN naquela Corte.

¹⁴ Tratado de Direito Privado, t. VI, 1ª ed., Campinas, Bookseller, 2000, p. 105.

ainda em relação às contribuições para a Seguridade Social, os sócios-gerentes somente são “solidariamente” responsáveis quando cometerem um dos atos do art. 135 do CTN. Ora, assim, presumiu-se que a responsabilidade do art. 135 é solidária.

86. De fato, representando as normas de responsabilidade tributária “garantia” especial ao crédito tributário, não faz sentido algum interpretar o Código Tributário Nacional de modo a dotar essa espécie de crédito de menor garantia que os créditos comuns da empresa para com terceiros. Assim, se, por força do Código Civil, respondem os administradores solidariamente com a pessoa jurídica pelos atos ilícitos que cometerem, não é possível aceitar que, se o ato ilícito for cometido contra a Administração Tributária, a responsabilidade desse administrador fique condicionado à ausência de bens da sociedade, bem como não é correto defender que a pessoa jurídica fique desonerada¹⁵.

87. A tese da responsabilidade subsidiária – em sentido próprio – peca por ler implícito no art. 135 do CTN a condição de “impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte” (pessoa jurídica), condição esta que só está expressa no art. 134 do CTN, que, de fato, instituiu responsabilidade subsidiária para as pessoas ali descritas. Demais disso, se a responsabilidade do art. 135 do CTN também fosse subsidiária, perderia sentido o inciso I desse mesmo art. 135. Qual é o sentido de responsabilizar subsidiariamente, pela prática de ato ilícito, quem já é responsável subsidiário? O único sentido possível do inciso I do art. 135 do CTN é o seguinte: os responsáveis subsidiários do art. 134, caso pratiquem ilicitude, passam a ter responsabilidade solidária, respondendo juntamente com a pessoa jurídica independentemente de haver “impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal” por parte desta; nesse caso, a responsabilidade subsidiária cede para a responsabilidade solidária, que é mais rigorosa.

88. Por sua vez, a tese da responsabilidade por substituição, pessoal e exclusiva, peca por prever implícito no art. 135 do CTN a desoneração da pessoa jurídica contribuinte, coisa que não está dita nem insinuada nesse dispositivo legal. A desoneração do contribuinte não pode ocorrer por obra de mera interpretação extensiva; demanda, rigorosamente, norma expressa de desoneração. Logo, não havendo qualquer preceito que afaste o dever da pessoa jurídica de pagar o crédito tributário, continua ela com este dever, sem óbice para a exigência de pagamento também do terceiro responsável.

89. Em verdade, a responsabilidade tributária imposta ao administrador em decorrência da prática de ato ilícito é, no que tange ao nascimento, à natureza e à cobrança, autônoma da responsabilidade (em sentido amplo) da pessoa jurídica contribuinte pelo pagamento do crédito tributário. O dever desta decorre de ato lícito: o fato jurídico tributário propriamente dito (evento econômico – produção, circulação ou retenção de riqueza). Já a responsabilidade daquele decorre de ato ilícito: a “infração de lei” prevista no caput do art. 135 do CTN. A hipótese normativa de nascimento duma obrigação é fato lícito; a outra, fato ilícito. Em substância, as naturezas de ambas as obrigações são distintas. A obrigação do responsável é tributária tão-só mediatamente, pois a norma que a impõe remete seu prescritor à obrigação tributária stricto sensu. Em suma, trata-se de obrigações distintas, autônomas (nesses termos), atadas entre si simplesmente pelo nexo de adimplemento: o pagamento duma extingue a outra.

90. Assim, surgindo a responsabilidade do administrador-infrator, não temos uma obrigação solidária propriamente dita, senão obrigações solidárias. Explicamos. Não temos uma obrigação unitária com pluralidade de sujeitos passivos na relação jurídica. Temos, isto sim, duas ou mais obrigações, ligadas pelo vínculo da solidariedade. É o que a doutrina antiga chamava de solidariedade imprópria.

¹⁵ A menção ao regramento do Código Civil, que também impõe a responsabilidade solidária dos administradores que infringirem a lei, é feita com maestria pelo eminente Procurador da Fazenda Nacional Dr. Marcus Abraham, em artigo científico ainda pendente de publicação. Também faz referência à responsabilidade solidária dos sócios-gerentes, em decorrência do Código Civil, José Eduardo SOARES E MELO: *Curso de Direito Tributário*, 4ª ed., São Paulo, Dialética, 2005, p. 211.

91 J.M. de CARVALHO SANTOS¹⁶, citando a lição de WINDSCHEID baseada no direito romano, diferenciava a solidariedade perfeita da solidariedade imperfeita. Na primeira, haveria unidade de obrigação e pluralidade de sujeitos. Na última, haveria pluralidade de obrigações e unidade de execução. Essa distinção também foi mencionada por Paulo de LACERDA¹⁷. F.C. PONTES DE MIRANDA¹⁸, por sua vez, assim explica os conceitos de que estamos tratando:

“Entre diferentes créditos do mesmo credor contra diferentes devedores, pode dar-se que um se libere se o outro solve a dívida. A causa seria a mesma, na solidariedade: na solidariedade imperfeita, há duas ou mais, conforme o número de devedores. Pode-se dizer que a solidariedade dita imperfeita não é solidariedade? Não. O que não se confunde com a solidariedade é a concorrência de pretensões sem solidariedade”.

92. A utilidade do conceito de solidariedade imperfeita para a análise da responsabilidade do terceiro infrator está em observar que sua obrigação não se confunde com a obrigação do contribuinte. As referidas obrigações nascem em momentos distintos, têm natureza distinta uma da outra e podem ser declaradas pela autoridade competente em momentos distintos; nesse sentido, são autônomas. Sem embargo disso, há entre elas nexo de adimplemento, de modo que o pagamento duma obrigação extingue a outra, por isso podemos dizer que são obrigações solidárias (solidariedade imperfeita). Além disso, a responsabilidade em sentido estrito (do administrador que incorre no art. 135 do CTN) é subordinada à obrigação tributária do contribuinte, no sentido de que sua existência, validade e eficácia dependem de ser existente, válida e eficaz esta última. Isso demonstra que estamos diante de relação jurídica de garantia. Nesse sentido, a obrigação do responsável é subordinada (à existência, validade e eficácia da obrigação do contribuinte).

93. Enfim, tomando por base a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, cremos que devam ser descartadas as teses da responsabilidade substitutiva e subsidiária (em sentido próprio) do administrador que comete ato ilícito e incorre no art. 135 do CTN. Assim, quando se lê nos julgados a menção de que respondem os “sócios-gerentes” “por substituição”, deve-se entender aí meramente a referência à responsabilidade em sentido amplo, em que o responsável responde “em lugar” do contribuinte. Por sua vez, nas ementas em que se observa a expressão “responsabilidade subsidiária”, somente podemos aí tomar a responsabilidade subsidiária em sentido impróprio, a qual exige, além da condição de administrador e da prática de ato ilícito, a ausência pagamento pontual do tributo (a antiga “insolvência comercial”), e não a insolvabilidade do contribuinte (pessoa jurídica). A responsabilidade subsidiária em sentido impróprio confunde-se, em seus efeitos práticos, com a responsabilidade solidária.

94. Assim, em conclusão, restando somente as teses da responsabilidade subsidiária em sentido impróprio e a da responsabilidade solidária, pensamos ser mais adequada a adoção desta última, seja em razão dos fundamentos encontrados nos mais diversos julgados do Superior Tribunal de Justiça, seja em razão da interpretação sistemática da ordenação tributária. Logo, o terceiro que (a) for administrador e (b) cometer o ato ilícito no exercício da gerência da empresa responde solidariamente com a pessoa jurídica pelo pagamento do crédito tributário, sendo sua responsabilidade (do administrador-infrator) autônoma da obrigação do contribuinte quanto ao nascimento, à natureza e à cobrança, mas subordinada quanto à existência, validade e eficácia. Demais disso, as responsabilidades de cada responsável são autônomas entre si, quanto à existência, validade e eficácia, sendo atadas tão-somente pelo nexo de adimplemento.

95. Por fim, ressaltamos que o art. 135, III, do CTN pode ser aplicado para responsabilizar não só o administrador de direito, mas também o administrador de fato da empresa. Assim, ainda que o estatuto ou contrato social não confira poderes a um dos sócios para praticar atos de gerência, se este é o administrador de fato da pessoa jurídica, deve ser igualmente responsabilizado pela prática de atos ilícitos.”

¹⁶ Código Civil Brasileiro Interpretado, v. 11, 12ª ed., Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1984, pp. 178-9.

¹⁷ Manual do Código Civil Brasileiro – Direito das Obrigações, v. 10, Rio de Janeiro, Jacintho Ribeiro dos Santos, 1928, p. 225.

¹⁸ Tratado de Direito Privado, t. XXII, 1ª ed., Campinas, Bookseller, 2000, p. 402.

Nesse mesmo sentido, colaciona-se a jurisprudência abaixo:

“Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Acórdão nº 107-07841, de 10/11/2004

*NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO – OBRIGAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - Comprovado que, no exercício de sua administração praticara os sócios, gerentes ou representantes da pessoa jurídica atos com excesso de poderes ou infração de lei, **tipificada estará a sua responsabilidade solidária prescrita pelo art. 135 do Código Tributário Nacional.**”*
(negrejou-se e grifou-se)

No caso presente, como já enfatizado, não se olvida ter havido infração de lei com repercussão no âmbito tributário, dada a ocorrência da subtração de rendimentos à tributação, por meio de sonegação, a qual implicou, inclusive, a qualificação da penalidade.

Assim, andou bem a fiscalização em enquadrar a responsabilidade nas disposições do art. 135 do CTN, quando a multa de ofício atinge o responsável; bem como andou bem em considerar referida responsabilidade como de natureza solidária. Porém, equivocou-se a autoridade fiscal ao especificar como atingidas as disposições do inciso I do art. 135, combinadas com o art. 134, VII, do CTN, as quais se reportam ao sócio, no caso de liquidação de sociedade de pessoas; pois a hipótese atinge o sócio, na qualidade de diretor, gerente ou representante de pessoa jurídica de direito privado, ou seja, na qualidade de **administrador**, como previsto no inciso III do referido art. 135 do CTN.

Nesse contexto, assiste razão aos interessados quanto ao erro de enquadramento legal, acerca da responsabilidade. Porém, tal erro não constituiu vício insanável, porque o fato o qual ensejou a responsabilização dos administradores, qual seja, a prática de sonegação fiscal, foi corretamente descrito no Auto de Infração, cuja inteligência foi perfeitamente atingida pelos sujeitos passivos identificados como responsáveis, como demonstrado no conteúdo de suas respectivas impugnações, inexistindo, portanto, cerceamento de defesa.

Enfatize-se que o fiscal autuante não responsabilizou os sócios, pura e simplesmente por se enquadrarem em tal condição, como arguido na defesa, mas sim porque constatada, na respectiva administração, a prática de infração à lei, mediante conduta dolosa, tipificadora de sonegação fiscal, conforme fartamente demonstrado.

De fato, extrai-se do contrato social da empresa que os sócios responsabilizados exercem a condição de administradores, sendo competentes para praticar todos os atos de administração, compreendidos os de gestão e representação da sociedade, inclusive praticando operações financeiras e bancárias (fls. 11/21), sendo que os próprios impugnantes reconhecem exercerem a atividade de administradores, mais especificamente, na área comercial, dirigindo as compras e as vendas, atuando, exatamente, portanto, no âmago da presente infração (omissão de receitas decorrentes de emissão de nota fiscal de vendas não declaradas).

Conclusão

Ante todo o exposto, voto no sentido de: conhecer do recurso voluntário, exceto quanto às alegações de inconstitucionalidade, rejeitar as preliminares de nulidade, no mérito, negar provimento aos recursos voluntários impetrados pelo contribuinte e pelos responsáveis solidários.

(documento assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias