ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13971.003848/2009-00

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

Processo nº	13971.003848/2009-00
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1302-002.344 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	16 de agosto de 2017
Matéria	IRPJ E REFLEXOS
Recorrente	CERAMFIX INDUSTRIA COMERCIO DE ARGAMASSAS E REJUNTES LTDA E OUTROS.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONTROLE DE LEGALIDADE. COMPETÊNCIA DOS ORGÃOS JULGADORES PARA DECIDIR SOBRE RESPONSABILIZAÇÃO SOLIDÁRIA

Cabe ao fisco, tanto no ato de lançamento, quanto no processo de controle de legalidade deste ato, identificar contra quem promoverá a cobrança do tributo. Os órgãos julgadores em primeira e segunda instâncias administrativas, devem decidir quanto à responsabilização dos sujeitos passivos pelo cumprimento da obrigação tributária.

PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE

Anula-se a decisão proferida com flagrante omissão quanto à matéria sobre a qual competiria manifestar-se, devendo outra ser prolatada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, decidiram por anular o acórdão da DRJ para que sejam analisadas nessa primeira instância as impugnações apresentadas pelos responsáveis tributários, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente Substituta.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (Relator), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogerio Aparecido Gil, Julio Lima Souza Martins (Suplente Convocado), Gustavo Guimarães da Fonseca e Ester Marques Lins de Sousa (Presidente-Substituta).

Relatório

Tratam-se de recursos voluntários interpostos em face da Decisão da 3ª Turma da DRJ/RPO que julgou improcedente a impugnação ofertada pelo sujeito passivo principal e não conheceu das impugnações interpostas pelos sujeitos passivos solidários haja vista que caberá a Procuradoria da Fazenda Nacional, no instante da inscrição da dívida ativa, a análise das circunstâncias relatadas pela fiscalização à título de responsabilidade solidária.

Pois bem, por bem sintetizar a lide, adoto o relatório da DRJ, complementa-o ao final:

Em ação fiscal levada a efeito contra a contribuinte em epígrafe, foi lançado crédito tributário no montante de RS 5.125.840,74 (cinco milhões e cento e vinte e cinco mil e oitocentos e quarenta reais e setenta e quatro centavos), conforme demonstrativo de fl. 2, tendo sido lavrados os seguintes autos de infração:

I- Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) - fls. 1.098/1.102.

Imposto: R$ 578.353,42

Juros de mora: R$ 244.781,50

Multa proporcional: R$ 867.530,10

Total: R$ 1.690.665,02

Enquadramento legal: Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 27, I, e 42; Regulamento do Imposto de Renda (RIR/ 1999) - Decreto n° 3.000, de 26 de março de 1999 -, arts. 532 e 537.

II - Contribuição para o PIS/Pasep - fls. 1.109/1.113.

Contribuição: R$ 160.802,01

Juros de mora: R$ 70.540,97

Multa Proporcional: R$ 241.202,95

Total: R$ 472.545,93

Enquadramento legal: Lei Complementar (LC) n° 7, de 7 de setembro de 1970, arts. 1° e 3°; Lei n° 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 24, § 2°; e Decreto n° 4.524, de 17 de dezembro de 2002, arts. 2°, I, "a" e parágrafo único, 3°, 10, 22, 51 e 91.

III - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) - fls.l.l20/1.123.

Contribuição: R$ 742.163,58

Juros de mora: R$ 325.574,41

Multa Proporcional: R$ 1.113.245,32

Total: R$ 2.180.983,31

Enquadramento legal: Decreto n° 4.524, de 2002, arts. 2°, II e parágrafo único, 3°, 10, 22,51 e 91.

IV - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) - fls. 1.130/1.134

Contribuição: R$ 267.178,89

Juros de mora: R$ 113.699,27

Multa Proporcional: R$ 400.768,32
Total: R$ 781.646,48
Enquadramento legal: Lei n° 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 2° e §§; Lei n° 9.249, de 1995, art. 24; Lei n° 9.430, de 1996, art. 29; e Lei n° 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 37.

Segundo consta da descrição dos fatos, no auto de infração de IRPJ, foi arbitrado o lucro dos períodos-base de 2005 e 2006, com base no RIR/1999, art. 530, III, tendo em vista que a contribuinte, intimada a apresentar livros e documentos de sua escrituração, deixou de apresenta-los. Foi apurada ainda, nos mesmos períodos, omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

O Termo de Verificação de Infração (TVI) de fls. 1.045/ 1.087 descreve pormenorizadamente a ação fiscal, destacando que o procedimento fiscal compreende um conjunto de verificações efetuadas em várias empresas, comprovadamente unidas em atividades operacionais e gerenciais, em um contexto de confusão patrimonial e interposição de pessoas físicas e jurídicas, inclusive mediante transferências anômalas de quotas, manifestando um claro propósito de ocultar fatos geradores e reduzir tributos federais devidos.

*Ressalta que, atualmente, a única empresa efetivamente existente e plenamente operacional é a autuada, doravante denominada **Ceramfix Indústria**, considerada pela fiscalização como sucessora de fato da empresa Bela Junta Indústria e Comércio Ltda, CNPJ 04.756.164/0001-02, doravante denominada **Bela Junta**. Que até a criação da Ceramfix Indústria, a Bela Junta foi a empresa beneficiária, porém oculta, de transações econômicas registradas em nome de empresas "distribuidoras", sem capacidade operacional e com sócios "laranjas", operando sob o controle de pessoas ligadas à indústria, e posteriormente ela própria passou a ser utilizada como interposta pessoa pela Ceramfix Indústria, inclusive com a transferência de seu quadro societário para pessoas físicas interpostas.*

Destaca que o procedimento se iniciou na empresa Comercial Ceramfix Ltda., CNPJ 05.440.076/0001-51, doravante denominada Comercial Ceramfix, confirmada pelos fatos tratar-se de uma das empresas utilizadas como interposta pessoa pela Bela Junta, e no mesmo sentido foi verificada a interposição da empresa Ceramfix Distribuidora de Argamassa e Rejunte Ltda., CNPJ 06.160.399/0001-54, doravante denominada Ceramfix Distribuidora, a qual teve ainda a participação de sócios "laranjas".

Constata também a participação de outras duas empresas e seus responsáveis, todos ligados de certa forma aos acontecimentos em foco: Argajunta Indústria e Comércio Ltda., CNPJ 79.420.261/0001-10, doravante denominada Argajunta, empresa inexistente de fato, de propriedade de pessoas ligadas ao caso, escriturada como fomecedora da Comercial Ceramfix; e Ceramiflex Ltda., CNPJ 04.575.097/0001-11, doravante denominada Ceramiflex, atualmente baixada, de propriedade de parentes de pessoa ligada ao caso, empresa terceirizada que abrigou apenas formalmente o quadro funcional da Bela Junta.

Descreve a participação de cada pessoa física, a saber:

- *MARIO JOSÉ SCI-IIMITT, CPF 532.653.609-97, ex-sócio-gerente da Argajunta, sócio-gerente da Comercial Ceramfix, mandatário da Ceramfix Distribuidora e da Bela Junta, Diretor da Ceramfix Indústria e atualmente sócio-administrador desta.*
- *FRANCISCO HOSTINS, CPF 351.675.059-68, mandatário da Comercial Ceramfix c Ceramfix Distribuidora, sócio-gerente da Bela Junta , diretor e sócio-administrador da Ceramfix Indústria.*
- *ANTONIO CARLOS SCHIMITT, CPF 442.835.399-53, ex-sóciogerente da Argaj unta, sócio-administrador da Ceramfix Indústria.*

- *LUIZ ROBERTO CAMPANHOLO, CPF 525.225.128-20, mandatário da Bela Junta, sócio-administrador da Ceramfix Indústria e citado informalmente por Mario José Schimitt como consultor.*
- *ANSELMO ANTONIO SCHRAMM DO NASCIMENTO, CPF 064.024.108-53, mandatário da Bela Junta, sócio-administrador da Argajunta.*
- *JUSSARA ELIANE HERBST, CPF 788.647.719-72, sóciaadministradora da Ceramfix Distribuidora e da Bela Junta, que confessou ter cedido seu nome e outorgado procurações.*
- *FLAVIO CASAS JUNIOR, CPF 704.517.379-20, contador empregado da Bela Junta e da Ceramfix Indústria, responsável também pela contabilidade de demais empresas do grupo.*

Por conta das averiguações descritas no TVI, a fiscalização apurou tributos devidos e não declarados no período de 2004 a 2006, objeto de lançamento de ofício formalizado em processos fiscais separados:

a) Os processos n° l397l.003847/2009-57 (IRPJ e reflexos) e l397l.003849/2009-46 (Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI), instaurados para os fatos geradores cujo sujeito passivo ativo foi a empresa Bela Junta, mas cujos créditos tributários foram atribuídos à Ceramfix Indústria, por responsabilidade tributária, na qualidade de sucessora.

b) O presente processo e 0 de n° 13971.003850/2009-71 (IPI), devido aos fatos geradores de obrigações tributárias ocorridas após a data da sucessão de fato, sendo os créditos tributários apurados atribuídos à Ceramfix Indústria, na qualidade de contribuinte.

O TVI descreve, ainda, a fiscalização nas empresas Comercial Ceramfix e Ceramfix Distribuidora, demonstrando a enorme disparidade de sua movimentação financeira em comparação com as receitas declaradas e que elas, de fato, são utilizadas como interpostas pessoas da Bela Junta e da Ceramfix Indústria. Em seguida, descreve a fiscalização na Bela Junta , demonstrando ser ela sucedida de fato pela Ceramfix Indústria.

O item V do TVI descreve a fiscalização sobre a Ceramfix Indústria, discorrendo que foi ela intimada a comprovar a origem dos valores depositados nas contas-correntes das empresas Comercial Ceramfix, Ceramfix Distribuidora e Bela Junta, cuja não comprovação implicou na caracterização da omissão de receitas. As receitas consideradas omitidas foram computadas na base de cálculo para apuração trimestral do IRPJ e da CSLL, com base no lucro arbitrado, obtido pela aplicação do percentual de 9,6% sobre a receita bruta declarada somada à omissão de receitas; essas receitas também foram consideradas como base de cálculo do PIS e da Cofins.

Considera que a falta de comprovação da origem dos depósitos bancários não contabilizados implica também na incidência do IPI devido por omissão de receitas, conforme previsto no § 2° do art. 448 do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto n° 4.544, de 26 de dezembro de 2002 (RIPI/2002) -, alterado pelo Decreto n° 4.859, de 14 de outubro de 2003. Ademais, que a interposição praticada pela Bela Junta e posteriormente por sua sucessora, Ceramfix Indústria, também foi causa de omissão da apuração e recolhimento do IPI sobre o faturamento das empresas interpostas, porque todo o processo de fabricação, comercialização e saída das mercadorias foi realizado pela indústria, muito embora tenha se buscado dar uma roupagem formal, porém fictícia, de que a comercialização tenha sido feito pela Comercial Ceramfix, Ceramfix Distribuidora e posteriormente pela Bela Junta. Assim, todas as receitas declaradas pelas interpostas, sobre as quais não houve incidência de IPI, são equivalentes a vendas não registradas pela Bela Junta/ Ceramfix Indústria.

Acrescenta que foram apurados débitos de IPI no valor de R$ 56.591,30, que não foram cobrados em virtude de cobertura por saldos credores escriturados, nos meses de julho a dezembro de 2006, implicando na apuração de multa sobre IPI não lançado com

cobertura de crédito. O saldo credor reconstituído para dezembro de 2006 vai alterar a escrita dos períodos subseqüentes, sendo a empresa intimada a apresentar seus registros de apuração do IPI até o mês de agosto de 2009, sendo então elaborada planilha que mostra a necessidade de regularizar a escrita do IPI e eventuais recolhimentos a partir de 2007.

Foi aplicada a multa qualificada, prevista na Lei n° 9.430, de 1996, art. 44, II, por considerar que o intento acometido pela empresa Bela Junta/Ceramfix Indústria se encaixa praticamente em todas as definições de evidente intuito de fraude, estampadas no arts.7l, 72 e 73 da Lei n° 4.502, de 30 de novembro de 1964. Foram elaboradas, ainda, Representações Fiscais para Fins Penais, como conseqüência da ocorrência, em tese, do crime contra a ordem tributária definido no art. 1° da Lei n° 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

Foi atribuida ainda responsabilidade solidária aos sócios, dirigentes e mandatários, nos termos do Código Tributário Nacional (CTN), arts. 124, I, 128 e 135. As pessoas a quem foi atribuída responsabilidade solidária são as seguintes: Mario José Schmitt, Francisco Hostins, Antonio Carlos Schimitt e Luiz Roberto Campanholo.

Foram iniciados procedimentos administrativos de declaração de inaptidão das empresas Comercial Ceramfix, Argajunta, Ceramfix Distribuidora e Bela Junta, nos termos da Instrução Normativa (IN) RFB n° 748, de 28 de junho de 2007, art. 41, I e III.

Notificada do lançamento em 16/10/2009, conforme autos de infração, a interessada, representada pelos advogados Antonio Bonifácio Schmitt Filho e Ademir Cristofoloni (procuração de fl. 1.260), ingressou, em 16/11/2009, com a impugnação de fls.l.l92/1.259, com os seguintes tópicos:

1. Equivocado procedimento fiscal de arbitrar receitas e lucros e de imputá-los à impugnante;

2. Duplicidade do lançamento quanto ao IPI;

3. Não batimento de valores apontados no termo de verificação de infração e utilizados como base para cálculo de valores supostamente devidos;

4. Necessidade de adoção de procedimento previsto em lei visando a desconsideração da personalidade jurídica da empresa;

5. Existência das empresas no plano jurídico e fático - Transações entre empresas - Tributos Pagos;

6. Nulidade do auto de infração tendo em vista que a empresa Comercial Ceramfix, embora tenha apresentado irregularidades fiscais, tratou de saná-las e se trata de empresa idônea;

7. Nulidade do auto de infração tendo em vista que a empresa Ceramfix Distribuidora, embora tenha apresentado irregularidades fiscais, é empresa distinta das demais empresas indicadas no relatório da fiscalização;

8. Nulidade em vista da ausência de fraude na atuação da Ceramiflex Ltda. Ademais houve a regularização, antes de iniciada a fiscalização, dos procedimentos jequivocados decorrentes da terceirização praticada pela Ceramiflex, em favor da Bela Junta;

9. Nulidade do auto de infração por ausência de fraude no procedimento de transferência das atividades da empresa Bela Junta para a impugnante;

10. Equivocado entendimento da fiscalização, no sentido de que houvera sucessão pela impugnante em relação às atividades da Bela Junta, na data do ato de registro do contrato social daquela na Jucesc;

11. Equivocado fundamento legal para a exigência;

12. Nulidade do auto de infração haja vista a falta de correlação entre os fatos narrados no relatório da fiscalização e os enquadramentos legais;

13. Nulidade do auto de infração haja vista o equívoco da fiscalização quanto à caracterização do contribuinte e dos responsáveis; V

14. Nulidade do auto de infração haja vista que foi comprovada a origem dos recursos decorrentes dos ingressos em contas-correntes das empresas Comercial Ceramfix, Ceramfix Distribuidora e Bela Junta;

15. Nulidade do auto de infração tendo em vista que os auditores fiscais não oportunizaram à impugnante o exame dos documentos bancários obtidos pela RFB diretamente naquelas instituições financeiras;

16. Nulidade do auto de infração pela falta de indicação da origem dos valores transcritos às páginas 32 e 34 do relatório de fiscalização;

17. Afronta às Leis n° 9.430 e 8.981, e RIR, haja vista a equivocada interpretação e aplicação da legislação que trata do arbitramento do lucro;

18. Nulidade em vista da tripla exigência fiscal quanto à apuração de valores de IPI;

19. Nulidade do auto de infração por não deduzir dos valores supostamente devidos os valores já declarados pela própria impugnante e pela Bela Junta;

20. Nulidade do auto de infração por não deduzir dos valores supostamente devidos os valores já pagos por todas as empresas envolvidas no lançamento;

21. Nulidade por tributar valores de impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador e por não atribuir créditos referentes a pagamentos ao fomecedor de matérias-primas;

22. Nulidade do auto de infração por confundir os conceitos de caixa e competência na apuração dos supostos valores devidos;

23. Nulidade do lançamento haja vista que a fiscalização entende que houve incorporação da Bela Junta pela impugnante;

24. Nulidade do auto de infração, haja vista a inconstitucionalidade da requisição de movimentação financeira formulada aos bancos, diretamente pela RFB, sem autorização judicial;

25. Nulidade em vista de o procedimento fiscal repartir as receitas declaradas pelas empresas Comercial Ceramfix, Ceramfix Distribuidora e Bela Junta, em períodos quinzenais para fins de apuração do IPI;

26. Nulidade do auto de infração por promover exigência de IPI mediante arbitramento, sem previsão legal a amparar tal procedimento;

27. Ausência de embaraços à fiscalização e possibilidade desta de coligir outros elementos para identificar eventuais tributos a serem lançados;

28. Não observância pelos auditores das disposições previstas no inciso I do art. 136 do RIPI/2002;

29. Obrigação da fiscalização em buscar a verdade material;

30. Ofensa ao princípio da moralidade dos atos públicos;

31. Ofensa ao princípio da legalidade tributária, segurança jurídica, proporcionalidade e razoabilidade;

32. Inequívoca ofensa à Lei n° 9.784, de 29 de janeiro de 1999;

33. Ofensa ao art. 2° da Lei n° 9.784, de 1999;

34. Nulidade do auto de infração em vista da responsabilidade pessoal dos agentes;

35. Nulidade do auto de infração por erro na identificação do sujeito passivo;

36. Improcedência das multas agravadas, tendo em vista que o lançamento decorre de presunção de receitas e lucros omitidos;

37. Ausência de fundamentos legais da desconsideração das empresas Comercial Ceramfix, Ceramfix Distribuidora e Bela Junta, e do lucro arbitrado, no quadro "enquadramento legal" constante do auto de infração.

Requereu o reconhecimento das nulidades do auto de infração, por todos os fundamentos apresentados; na hipótese de não serem reconhecidas as nulidades, que sejam recalculados os valores, deduzindo os faturamentos entre empresas, excluindo os créditos com origem comprovada, excluindo o IPI de sua própria base de cálculo e da base de cálculo do PIS e Cofins, corrigindo erros nos valores apontados nos quadros de valores constantes do relatório de fiscalização e utilizados nos cálculos de apuração dos valores devidos, excluindo os valores decorrentes de fatos sob a responsabilidade das empresas Comercial Ceramfix, Ceramfix Distribuidora e Bela Junta, excluindo os valores apurados por arbitramento e a multa agravada; seja reconhecido que a impugnante não é responsável e contribuinte relativamente a supostos fatos geradores ocorridos antes mesmo de sua existência; provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidas, notadamente a testemunhal e pericial, se necessária.

Às fls. 5.277/5.294, 5.297/5.316, 5.317/5.334 e 5.338/5.356, constam impugnações apresentadas, respectivamente, por Antonio Carlos Schimitt, Francisco Hostins, Mario José Schmitt e Luiz Roberto Campanholo.

Ao apreciar a impugnação somente do contribuinte, a DRJ exarou a seguinte decisão, assim ementada (vide fls. 5.436/5.465):

> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*
> *Ano-calendário: 2005, 2006*
> *DEPÓSITO BANCÁRIO. OMISSÃO DE RECEITA.*
> *Evidencia omissão de receita a existência de valores creditados em conta de depósito mantida em instituição financeira, em relação aos quais a contribuinte, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*
> *PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA. "*
> *A presunção legal tem O condão de inverter o ônus da prova, transferindo-o para o contribuinte, que pode refutá-la mediante oferta de provas hábeis e idôneas.*
> *LUCRO ARBITRADO. FALTA DE ESCRITURAÇÃO COMERCIAL E FISCAL. RECEITA BRUTA*
> *A ausência de escrituração regular dos livros comerciais e fiscais autoriza o arbitramento do lucro, com base na receita bruta conhecida, ou seja, receita declarada mais receitas omitidas.*
> *DESCONSIDERAÇAO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. INOCORRÊNCIA. ATOS SIMULADOS.*
> *Os atos simulados não têm eficácia contra O Fisco, que não precisa demandar sua anulação, nem desconsiderar a personalidade jurídica de interpostas pessoas para eleger o real sujeito passivo.*
> *ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*
> *Ano-calendário: 2005, 2006*
> *MULTA QUALIFICADA. FRAUDE.*
> *Mantém-se a multa por infração qualifica a quando reste inequivocamente comprovado o evidente intuito de fraude.*
> *ASSUNTO: PROCESSQ ADMINISTRATIVO FISCAL*

Ano-calendário: 2005, 2006
RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. EXCLUSÃO DE PESSOAS. FALTA DE COMPETÊNCIA.
Não compete às Delegacias da Receita Federal de Julgamento a apreciação da exclusão de pessoas arroladas como responsáveis solidárias pelos tributos exigidos do contribuinte.
PROVA. EXTRATOS BANCÁRIOS. OBTENÇÃO.
Válida é a prova consistente em informações bancárias requisitadas em absoluta observância das normas de regência e ao amparo da lei, sendo desnecessária prévia autorização judicial.
PROVAS INDICIÁRIAS.
A comprovação material de uma dada situação fática pode ser feita, em regra, por uma de duas vias: ou por uma prova única, direta, concludente por si só; ou por um conjunto de elementos/indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato.
CONTRADITÓRIO. INÍCIO.
Somente com a impugnação inicia-se o litígio, quando devem ser observados os princípios da ampla defesa e do contraditório.
Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido

Os principais motivos utilizados pela DRJ para manutenção da autuação foram os seguintes:

1 Equivocado procedimento fiscal de arbitrar receitas e lucros e de imputá-los à impugnante

Reclamou a autuada que a fiscalização manteve a tributação, tal como declarado por cada uma das empresas, e tratou de efetuar um lançamento adicional em cada um delas, com base em arbitramento, a partir de créditos nos extratos bancários de cada uma, lançamento este formalizado contra a impugnante, gerando duas distorções: l) a fiscalização adotou critério misto; 2) a impugnante não pode responder por complementos de lançamento tributário supostamente devidos pelas empresas tidas como interpostas, os quais foram apurados por arbitramento.

Defendeu que, se há uma única empresa, só se estará corrigindo injustiças na determinação dos valores supostamente devidos se forem tomadas todas as receitas de todas as empresas (mediante arbitramento, porém este último, se realizado, não pode ser apurado mediante créditos nos extratos bancários, mas sim de acordo com os critérios estabelecidos nos incisos I a VIII do art. 535 do RIR/ 1999); se apuradas as receitas e lucros e os impostos e contribuições incidentes; e se destes valores forem deduzidos todos os valores já pagos pelo conjunto das empresas.

Acrescentou que, ainda que coubesse arbitramento com base em créditos nos extratos bancários e desconsideração da personalidade jurídica da Comercial Ceramfix, da Ceramfix Distribuidora e da Bela Junta, deveria a fiscalização obter todos os extratos de todas as empresas, fazer as deduções previstas em lei, tais como transferências entre contas e entre empresas, excluir os créditos com origem comprovada e, do valor obtido, apurar os tributos devidos, devendo ser deduzidos os valores já pagos. No entanto, ela obteve apenas os extratos de Comercial Ceramfix, Ceramfix Distribuidora e Bela Junta e efetuou um lançamento adicional, totalmente indevido, na medida em que manteve intacto e não deduziu todos os

valores já lançados e pagos pelas empresas supostamente interpostas e empresa supostamente incorporada.

Aduziu que a idéia de lucro arbitrado não admite se falar em arbitramento a partir da presunção de receitas omitidas com base em extratos bancários.

Vejamos.

A empresa, estando autorizada a optar pela tributação com base no lucro presumido, não apresentou escrituração comercial e fiscal nem o livro Caixa. A fiscalização não restou alternativa senão aplicar a legislação que rege a matéria, devidamente capitulada no enquadramento legal, e arbitrar o lucro da empresa. Os critérios do art. 535 só têm aplicação quando não conhecida a receita bruta, que não é o caso, pois havia receitas declaradas e foram apuradas receitas omitidas, as quais, somadas, compõem a receita bruta.

Além do mais, as receitas omitidas foram apuradas com base em depósitos bancários cuja origem não foi comprovada, nos termos da Lei n° 9.430, de 1996, art.42.

Apuradas receitas omitidas, elas devem ser computadas para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, no período de apuração correspondente, nos termos do RIR/l999, art. 537, observado o disposto no art. 532. Portanto, não há qualquer incompatibilidade entre a apuração do lucro por meio de arbitramento e apuração de receitas omitidas com base em depósitos bancários.

De fato, não pode haver critério misto, como alegado pela impugnante.

Uma vez partindo para o arbitramento do lucro, deve-se arbitrá-lo com base na receita bruta conhecida (declarada/escriturada) - art. 532, somada às receitas omitidas apuradas, deduzindo-se eventuais valores já recolhidos. E foi esse o critério que pretenderam aplicar os autuantes, conforme se denota da leitura do parágrafo 133 do TVI (fls. l.076/1.077), quando afirmam que "o lucro arbitrado para fins de apuração do IRPJ será obtido pela aplicação do percentual de 9,6% sobre a receita bruta declarada somada à omissão de' receitas verificada neste procedimento fiscal".

Entretanto, no auto de infração, verifica-se que os autuantes não tributaram a receita bruta conhecida, mas tão-somente a receita omitida representada pelos depósitos bancários, deixando assim de descontar eventuais valores recolhidos. Esse proceder foi mais benéfico à contribuinte, reduzindo o valor do crédito tributário, na medida em que o valor do imposto apurado com base no lucro arbitrado sobre a receita bruta declarada seria superior àquele apurado com base no lucro presumido, e mesmo se fossem descontados valores eventualmente recolhidos, ainda haveria diferença a ser exigida além do crédito tributário ora lançado.

Isso não quer dizer que esteja ocorrendo critério misto de tributação. A contribuinte, a partir do lançamento, passou a se sujeitar ao lucro arbitrado. Apenas não se exigiram os tributos devidos resultantes da mudança do critério de tributação. Assim, não há que se falar em dedução de valores recolhidos, que só ocorreria no lançamento sobre a receita bruta conhecida, à qual aqueles recolhimentos se referem. i

A única análise que deve ser feita, que ocorrerá oportunamente no tópico correspondente, é se a impugnante consegue comprovar que algum depósito bancário corresponde a receita já oferecida à tributação.

Quanto à possibilidade de se exigir da autuada os tributos calculados com base nas receitas omitidas, apuradas em contas-correntes das empresas tidas como interpostas, não há nenhum inconveniente, uma vez demonstrado no processo a interposição, o que será analisado em tópicos seguintes.

2 Duplicidade do lançamento quanto ao IPI

O IPI foi lançado em processo distinto, portanto esses argumentos devem ser analisados no âmbito daquele processo. .

3 Não batimento de valores apontados no termo de verificação de infração e utilizados como base para cálculo de valores supostamente devidos

A impugnante alegou que os valores apresentados às páginas 32, 34 e 35 do relatório fiscal não permitem identificar sua origem, pois consta que as receitas declaradas no ano de 2005 pelas empresas supostamente interpostas, indicadas no item 137 da página 34, são de R$l.565.I57,88, no entanto as mesmas receitas indicadas no item 16 da página 5, item 53 da página 13 e item 85 da página 23 somam R$ 1.660.371,50. Acrescentou que essas diferenças não lhe permitem exercer plenamente sua defesa e os valores foram utilizados para determinação da exigência fiscal, não podendo apresentar diferenças não explicadas, devendo ser declarado nulo o auto de infração.

O item 16 da página 5 do TVI apenas compara a movimentação financeira da empresa Comercial Ceramfix com sua receita declarada, nos anos de 2004 e 2005. O item 53 da página 13 faz o mesmo com relação à empresa Ceramfix Distribuidora e o item 85 da página 43, à Bela Junta. Na página 32 do TVI, constam duas tabelas demonstrando o total dos créditos bancários sem comprovação, mês a mês atribuídos à impugnante, seja como sucessora da Bela Junta (2004 e 2005), não objeto do presente processo, ou como contribuinte (2005 e 2006), e seus valores tiveram origem nas planilhas l a 6, submetidas à apreciação da fiscalizada por meio de termo de intimação fiscal (doc. 74), conforme relatado no item 126 do TVI.

Com relação às páginas 34 e 35 do TVI, tratam da apuração do IPI, lançado em processo distinto, portanto esses argumentos devem ser analisados no âmbito daquele processo.

4 Necessidade de adoção de procedimento previsto em lei visando a desconsideração da personalidade jurídica da empresa

A impugnante reclamou que a desconsideração da personalidade jurídica carece de procedimento especial, mediante processo judicial, e que o auditor não tem a prerrogativa de determinar a anulação ou desconsideração latu sensu da personalidade jurídica das empresas mencionadas, com o rompimento radical dos dogmas do Direito Civil e Comercial. Acrescentou que a Bela Junta ora é considerada existente, como supost beneficiada pela interposição das empresas Ceramfix Distribuidora e Comercial Ceramfix, ora tem sua personalidade jurídica desconsiderada, para alcançar a pessoa da impugnante.

Não se trata no presente caso de desconsideração da personalidade jurídica, mas tão-somente de busca da verdade material, para se determinar os atos realmente ocorridos, e não aqueles aparentes, ou de fachada.

O Fisco não precisa anular os atos jurídicos simulados pelo contribuinte.

No campo eminentemente privado, o ato simulado é anulável. Todavia, no âmbito do Direito Tributário, a conseqüência atribuída ao ato simulado é diferente da anulabilidade - que opera efeitos no plano da validade; ela acontece no plano da eficácia: ***os atos simulados não têm eficácia contra o Fisco.*** *Assim sendo, não precisa este demandar judicialmente a anulação dos atos simulados para propiciar o aparecimento do ato dissimulado, realmente praticado.*

Portanto, improcede a alegação de que teria havido indevida desconsideração da personalidade jurídica.

5 Existência das empresas no plano jurídico e fático - Transações entre empresas - Tributos Pagos

A impugnante defendeu a existência de todas as empresas, tanto no plano jurídico quanto no fático, e que, portanto, o lançamento só se justificaria se efetuado contra as empresas que supostamente incorreram no fato gerador dos tributos.

Acrescentou que a fiscalização adotou os extratos bancários para lançar os tributos combatidos, sem abater as operações já tributadas pela Bela Junta e pela impugnante;

que embora ela tenha descontado em seus cálculos as saídas da impugnante para as empresas interpostas, este fato não corrige as distorções apontadas; que há necessidade de que sejam descontadas também as saídas da Bela Junta para as interpostas, conforme notas fiscais localizadas e anexadas à impugnação.

Reclamou que os pagamentos de tributos realizados pelas empresas objeto do lançamento não foram deduzidos.

Aduziu que a Comercial Ceramfix retificou suas declarações (Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ e Declaração de Débitos e Créditos Tributários - DCTF), apurando novos tributos devidos que não foram levados em conta pela fiscalização. Apontou distorções nos procedimentos adotados pela fiscalização, na apuração das bases de cálculo do IPI.

Pois bem.

Uma questão a ser dirimida é a de se saber se houve, no procedimento fiscal, comprovação material da infração e, para tanto, algumas considerações iniciais acerca de direito probatório, ou mais especificamente sobre como se chega à comprovação material de um dado fato, são necessárias.

Na busca pela verdade material - princípio este informador do processo administrativo fiscal -, a comprovação material de uma dada situação fática pode ser feita, em regra, por uma de duas vias: ou por uma prova única, direta, concludente por si só, ou por um conjunto de elementos/indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato. Não há, em sede de processo administrativo, uma hierarquização pré-estabelecida dos meios de prova, sendo perfeitamente regular o estabelecimento da convicção a partir do cotejamento de elementos de variada ordem, desde que estejam estes, por óbvio, devidamente juntados ao processo. É a consagração da chamada prova indiciária, de largo uso no direito. .

A comprovação fática do ilícito raramente é passível de ser produzida por uma prova única, isolada; aliás, só seria possível, praticamente, a partir de uma confissão expressa do infrator, coisa que, como facilmente se infere, dificilmente se terá, por mais evidentes que sejam os fatos.

O uso de indícios não pode ser confundido com a utilização de presunções legais. Diferem a presunção e o indício pela circunstância de que àquele o direito atribui, isoladamente, o vigor de um verdadeiro conformador de uma outra situação de fato que a lei presume, por uma aferição probabilística que ocorra no mais das vezes. Já 0 indício não tem esta estatura legal, uma vez que a ele, isoladamente, pouca eficácia probatória é dada, ganhando ele relevo apenas quando, olhado conjuntamente com outros indícios, transfere a convicção de que apenas um resultado fático seria verossímil. .

Faz-se necessário lembrar que no direito administrativo tributário é permitido, em princípio, todo meio de prova, uma vez que não há limitação expressa, ressaltando que predominam a prova documental, a pericial e a indiciária. Pois é exatamente a associação da primeira com a última que se pem1ite concluir a respeito da correção e validade do lançamento.

Desta forma, as provas indiretas - indícios e presunções simples – podem ser instrumentos coadjuvantes do convencimento da autoridade julgadora quando da apreciação do conjunto probatório do processo administrativo tributário. As presunções legais ou absolutas independem de prova, assim como a ficção jurídica. As presunções relativas admitem prova em contrário. As presunções simples devem reunir requisitos de absoluta lógica, coerência e certeza para lastrear a conclusão da prova da ocorrência do fato gerador de tributo.

Feitas estas considerações, pode-se voltar ao caso concreto que aqui se tem, apreciando-se, desde já, algumas alegações da contribuinte. Sobre a existência das empresas,

defendida pela impugnante, destaco abaixo, em resumo, alguns fatos apontados pelos autuantes para demonstrar o contrário:

1. A estrutura da Comercial Ceramfix era incompatível com a necessidade de gestão financeira e comercial da empresa, tendo o seu sócio administrador informado que todas as operações da empresa eram realizadas por ele e que os únicos bens que ela possuía à época eram uma mesa com três gavetas, três cadeiras fixas, um microcomputador Pentium 3 e uma impressora matricial, tudo de propriedade particular do sócio, emprestado à empresa;

a. Pessoas e telefones informados nos cadastros de empresas e bancos são da Bela Junta/Ceramfix Indústria;

b. Alguns fornecedores sequer reconhecem a Comercial Ceramfix e a Ceramfix Distribuidora como suas clientes;

c. Transferências bancárias a diversas pessoas físicas ligadas ao negócio da Bela Junta/ Ceramfix Indústria.

2. No endereço informado pela empresa Ceramfix Distribuidora ao CNPJ encontra-se a empresa Intertubos, cujos funcionários e gerente não sabiam da existência daquela, denotando que ela nunca funcionou;

3. A Ceramfix Distribuidora informou não possuir bens nem empregados e que era administrada por Jussara Eliane Herbst e Marcia Cristina Gomes dos Santos, o que foi desmentido pela primeira, que também responde pela Bela Junta;

4. São manifestas as relações entre pessoas, o desenvolvimento do quadro societário das empresas e as procurações registradas junto aos bancos.

Esses fatos não foram contestados pela impugnante, que se limitou a defender a necessidade dessas empresas para "melhor organizar e segregar o sistema de produção... e o sistema de distribuição", e de se ater a determinados fatos, como sócios advogados em comum, que não foram as únicas justificativa para a conclusão do trabalho fiscal.

Quanto à solicitação de que fossem abatidas as operações já tributadas pela Bela Junta e pela impugnante, esclareça-se que, para que tal ocorresse, não basta a apresentação apenas das notas fiscais, como fez a impugnante. Para que esses valores fossem considerados como comprovação dos depósitos bancários, presumidamente receitas omitidas, a impugnante deveria ter comprovado a correspondência entre os depósitos e as notas fiscais, sua devida escrituração e tributação.

Quanto à consideração dos pagamentos de tributos efetuados pelas interpostas, essa questão já foi discutida no item 1, retro transcrito.

No que se refere à retificação das declarações pela Comercial Ceramfix, o autuante já esclareceu no TVI, o que não foi contestado pela impugnante, que essa retificação foi extemporânea, sem espontaneidade, nos termos do CTN, art. 138, parágrafo único.

6 Nulidade do auto de infração tendo em vista que a empresa Comercial Ceramfix, embora tenha apresentado irregularidades fiscais, tratou de saná-las e se trata de empresa idônea

Nesse item, mais uma vez a impugnante defende a idoneidade da empresa Comercial Ceramfix, requerendo a nulidade do auto de infração, atendo-se a alegar que o fato de se tratar de empresas ligadas e de haver discrepâncias entre os valores declarados e as movimentações bancárias não seria suficiente para desconsiderar sua personalidade jurídica.

Como visto no item anterior, a interessada não conseguiu rebater todo o conjunto probatório levantado pela fiscalização, que demonstra o contrário do que ela alega, em especial aqueles por mim enumerados.

7 Nulidade do auto de infração tendo em vista que a empresa Ceramfix Distribuidora, embora tenha apresentado irregularidades fiscais, é empresa distinta das demais empresas indicadas no relatório da fiscalização

Com relação a esse item, entendo que o conjunto probatório trazido pelos autuantes e parte por mim enumerado no item 5 e' suficiente para demonstrar que a Ceramfix Distribuidora é interposta pessoa da impugnante, que não conseguiu afastar essa imputação.

8 Nulidade em vista da ausência de fraude na atuação da Ceramiflex Ltda. Ademais houve a regularização, antes de iniciada a fiscalização, dos procedimentos equivocados decorrentes da terceirização praticada pela Ceramiflex, em favor da Bela Junta

Nesse item a impugnante confessa que era irregular a "terceirização da produção da Bela Junta na empresa Ceramiflex", defendendo que teria havido a regularização desses procedimentos equivocados antes de iniciada a fiscalização.

O que ficou comprovado nos autos é que a Bela Junta nunca teve empregados registrados à época de sua operação como indústria, e que a Ceramiflex tinha a finalidade de abrigar a folha de pagamento daquela, sendo que muitos pagamentos de salários foram efetuados diretamente pela Bela Junta aos empregados. O fato de a impugnante não ter adotado esse expediente quando sucedeu a Bela Junta não afasta a irregularidade, nem é suficiente para considerar a ocorrência de nulidade no lançamento.

9 Nulidade do auto de infração por ausência de fraude no procedimento de transferência das atividades da empresa Bela Junta para a impugnante

A própria impugnante reconhece o que foi apontado pelos autuantes no sentido de que as atividades da Bela Junta foram incorporadas pela impugnante, cujos sócios são e sempre foram Mário José Schmitt e Francisco Hostins.

O que a impugnante não consegue ilidir, no entanto, ficando apenas nas alegações, é o fato apontado na autuação de que a troca de composição acionária da Bela Junta foi, sim, fraudulenta, que Jussara E. Herbst era interposta pessoa, o que é comprovado pelos depoimentos, pela procuração que ela fomeceu a Anselmo A. S. do Nascimento e Luiz Roberto Campanholo, que por sua vez substabeleceram a Mário José Schmitt, e pelas transferências bancárias da Bela Junta, após a troca acionária, a pessoas ligadas à impugnante.

10 Equivocado entendimento da fiscalização, no sentido de que houvera sucessão pela impugnante em relação às atividades da Bela Junta, na data do ato de registro do contrato social daquela na Jucesc

A impugnante defende nesse ponto que haveria equívoco por parte da fiscalização com relação à data da sucessão, uma vez que a assunção das atividades teria ocorrido paulatinamente, a partir de sua criação, e não nessa data.

Assim, a sucessão não é por ela negada, que apenas discute a data em que teria ocorrido. No entanto, como se viu, essa sucessão careceu de um processo legal e legítimo, portanto, entendo correto o procedimento dos autuantes que, tendo em vista esses fatos, elegeram como data de sucessão a data de criação da impugnante.

Ademais, a alteração dessa data em nada altera o lançamento, nem o sujeito passivo, mas tão-somente sua condição, como contribuinte ou responsável por sucessão.

11 Equivocado fundamento legal para a exigência

Neste item, a impugnante defende que o fundamento legal utilizado para imputar responsabilidade a ela seria equivocado, reclamando que os autuantes indicam que ela seria sucessora da Bela Junta e, ao mesmo tempo, que esta seria empresa interposta em benefício daquela, bem como que as empresas Comercial Ceramfix e Ceramfix Distribuidora seriam interpostas pessoas em benefício de ambas, sem especificar os artigos de lei que se aplicam a cada caso. A Ressalte-se que o item do TVI a que se refere a impugnante (páginas 28 a 30) trata especificamente da sucessão da Bela Junta pela Ceramfix Indústria. Nesse sentido, não há nada de errado no enquadramento legal citado (CTN, arts.128 e 132) que é perfeitamente aplicável ao caso, uma vez que restou comprovado o vínculo da impugnante ao fato gerador, na condição de sucessora da Bela Junta.

12 Nulidade do auto de infração haja vista a falta de correlação entre os fatos narrados no relatório da fiscalização e os enquadramentos legais

A impugnante alegou que, embora a fiscalização procure fazer crer que teria havido encerramento irregular das atividades das empresas Comercial Ceramfix, Ceramfix Distribuidora e Bela Junta, ao tratar dos fundamentos legais para a exigência ora combatida, nenhum artigo de lei é citado nesse sentido.

Ora, como visto nos itens 4 e 5, a discussão que ora se trava é eminentemente fática, no sentido de se verificar a verdade material e demonstrar o real sujeito passivo da obrigação tributária. Assim, as provas necessárias foram feitas, e o enquadramento legal apontado nos autos de infração está de acordo com o que foi apurado.

13 Nulidade do auto de infração haja vista o equívoco da fiscalização quanto à caracterização do contribuinte e dos responsáveis

A impugnante reclama que o lançamento até 23/03/2005 foi efetuado contra ela, na qualidade de responsável tributário, sem indicar quem seria o contribuinte.

O presente processo trata dos fatos geradores ocorridos a partir de 23/03/2005, portanto essa discussão não cabe neste julgamento.

14 Nulidade do auto de infração haja vista que foi comprovada a origem dos recursos decorrentes dos ingressos em contas-correntes das empresas Comercial Ceramfix, Ceramfix Distribuidora e Bela Junta

A interessada afirmou que muitos dos lançamentos bancários indicados nas planilhas elaboradas pelos autuantes contêm em seu histórico a indicação da origem, ou seja, referem-se a cobrança, portanto não poderiam ser caracterizados como sendo créditos sem comprovação.

A omissão de receitas prevista na Lei n° 9.430, de 1996, art. 42, é uma presunção legal de que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, não comprovados com documentação hábil e idônea, constituem receita omitida.

Em relação às presunções de omissão de receita, destaca-se que essas são classificadas pela doutrina como espécies de provas indiretas. A doutrina do Direito Tributário identifica duas espécies distintas: as legais e as simples (comuns). As presunções legais se subdividem em absolutas (iure et de jure) e relativas (jures tantum). As presunções absolutas não admitem prova em contrário ao fato presumido, já as relativas admitem prova contrária, reputando-se verdadeiro o fato presumido até que a parte interessada prove o contrário.

As presunções legais relativas provocam a chamada "inversão do ônus da prova", cabendo ao contribuinte provar que o Fisco está equivocado. A falta de adequada comprovação impede o acolhimento do pleito, este é o entendimento expresso pelo Código de Processo Civil, art. 333, Il.

A comprovação da origem dos valores depositados em conta-corrente bancária deve ser detalhada, coincidente em data e valores. Deve ficar claro que o numerário teve origem em valores já tributados pela empresa ou em valores não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte.

Não basta, portanto, a indicação no extrato de que se trata de cobrança ou mesmo a apresentação de notas fiscais a ela correspondente. É necessária a comprovação, por meio da escrituração e das declarações, de que essas receitas já foram tributadas, o que não aconteceu.

15 Nulidade do auto de infração tendo em vista que os auditores fiscais não oportunizaram à impugnante o exame dos documentos bancários obtidos pela RFB diretamente naquelas instituições financeiras

Reclamou que, até a formalização e intimação do lançamento, não teve acesso a mais de 2800 documentos, todos constantes dos Anexos I, II e III, integrantes do Relatório da Fiscalização, que se referem inclusive a documentos das demais empresas citadas no auto de infração, o que acarreta cerceamento de defesa.

Quanto ao suposto cerceamento do direito de defesa durante a ação fiscal, cumpre ressaltar que a autuada recebeu cópia do auto de infração e de todos os elementos que o compõem. O processo ficou à disposição da contribuinte durante o prazo para a impugnação, sendo que ela poderia ter solicitado cópia de qualquer elemento nele constante.

Os princípios do contraditório e da ampla defesa somente incidem na fase litigiosa, após a apresentação da impugnação, quando se pode falar de supressão de instância.

16 Nulidade do auto de infração pela falta de 'indicação da origem dos valores transcritos às páginas 32 e 34 do relatório de fiscalização

Quanto à origem dos valores transcritos à página 32 do TVI, conforme já explanado no item 3, os valores se originaram das planilhas l a 6, submetidas à apreciação da fiscalizada por meio de termo de intimação fiscal (doc. 74), conforme relatado no item 126 do TVI.

Quanto aos demais itens apontados, referem-se ao IPI.

17 Afronta às Leis n° 9.430 e 8.981, e RIR, haja vista a equivocada interpretação e aplicação da legislação que trata do arbitramento do lucro

A impugnante alegou que o art. 51 da Lei n° 8.981, de 20 de janeiro de 1995, estabelece que o lucro arbitrado, quando não conhecida a receita bruta, deve ser determinado mediante a utilização de critérios estabelecidos em seus incisos, o que não ocorreu no lançamento, que arbitrou com base em depósitos bancários.

Esse argumento já foi rebatido no item l.

18 Nulidade em vista da tripla exigência fiscal quanto à apuração de valores de IPI

O IPI foi lançado em processo distinto, portanto esses argumentos devem ser analisados no âmbito daquele processo.

19 Nulidade do auto de infração por não deduzir dos valores supostamente devidos os valores já declarados pela própria impugnante e pela Bela Junta

Essa alegação também já foi enfrentada no item 1.

20 Nulidade do auto de infração por não deduzir dos valores supostamente devidos os valores já pagos por todas as empresas envolvidas no lançamento

Idem ao item 19.

21 Nulidade por tributar valores de impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador e por não atribuir créditos referentes a pagamentos ao fornecedor de matérias-primas

A impugnante aduziu que o IPI estaria embutido em cada crédito bancário originário de cobranças, conforme indicado nos históricos das planilhas 1 a 4, integrando a base de cálculo do próprio IPI, do PIS, Cofins, IR e CSLL, o que representa uma anomalia de cálculo que interfere na apuração da suposta base de cálculo dos tributos.

Para comprovar suas alegações, a contribuinte deveria ter apresentado as notas fiscais respectivas, indicando o depósito bancário a ela correspondente, com o devido destaque do IPI. Não é o fato de constar nos históricos que se trata de cobrança que lhe dá o direito à dedução. Como visto anteriormente, o ônus da prova, nesse caso, é da fiscalizada.

Quanto ao requerimento para reconhecimento de créditos de aquisição de matérias-primas, refere-se ao IPI.

22 Nulidade do auto de infração por confundir os conceitos de caixa e competência na apuração dos supostos valores devidos

Afirmou a impugnante que a fiscalização adota os créditos nos extratos bancários ocorridos entre 01/01/2004 a 31/12/2005, como sendo de supostas vendas omitidas, no entanto, conforme comprovariam as notas fiscais que anexa, as vendas são realizadas para recebimento a prazo, assim os recebimentos ocorridos em janeiro e fevereiro de 2004 se referem a vendas realizadas em 2003, idem em relação aos anos de 2005 e 2006.

A prova que a contribuinte afirma se referir a este item corresponde a diversos documentos, que ela denomina Doc. 3, que fazem as folhas 1.631 a 5.241, sem indicação de qual nota fiscal emitida em 2003 corresponderia a_ qual crédito bancário ocorrido em 2004, e assim sucessivamente. Conforme já dito alhures, essa comprovação tem que ser detalhada, coincidente em datas e valores, não basta a anexação de uma infinidade de documentos sem a demonstração do que se quer provar.

23 Nulidade do lançamento haja vista que a fiscalização entende que houve incorporação da Bela Junta pela impugnante

Reclamou a impugnante que, se a fiscalização entende que houve incorporação da Bela Junta por ela, deveria ter exigido o levantamento de um balanço específico na data da suposta incorporação e apresentar declaração até aquela data em seu próprio nome, portanto o lançamento seria nulo.

Ora, em nenhum momento a fiscalização afirmou que teria ocorrido incorporação. O que ela demonstrou é que houve sucessão de fato da Bela Junta pela Ceramfix Indústria, esclarecendo que a sucessão ocorre quando há a aquisição, a qualquer título, de estabelecimento comercial ou fundo de comércio, assim designados pelo complexo de bens, materiais ou não, dos quais o empresário se serve na exploração de seu negócio.

Ficou devidamente comprovado no processo este fato, na medida em que a Ceramfix Indústria sucedeu de fato a Bela Junta em todas as suas atividades industriais comerciais, compreendendo a marca dos produtos, o patrimônio fabril, a gerência, empregados, clientes, fornecedores e continuando o esquema de interposição praticado por esta.

Ao optarem por agir à margem da lei, não podem agora vir alegar nulidade por não ter sido exigido cumprimento de requisitos necessários em uma operação normal. Esses requisitos não são indispensáveis ao lançamento.

24 Nulidade do auto de infração, haja vista a inconstitucionalidade da requisição de movimentação financeira formulada aos bancos, diretamente pela RFB, sem autorização judicial

A impugnante defendeu que seria inconstitucional o acesso direto pela RFB aos dados bancários dos contribuintes, sem autorização judicial, e que essa constitucionalidade estaria sendo discutida no Supremo Tribunal Federal (STF).

O acesso pelas autoridades administrativas às informações bancárias dos contribuintes tem fundamento na própria Constituição Federal:

Posteriormente, a Lei n° 8.021, de 12 de abril de 1990, dispôs sobre o acesso às informações bancárias, condicionando a requisição ao início do procedimento fiscal e à regulamentação ministerial:

Contudo, no presente contexto, ja1 se tem a LC nQ 105, de 10 de janeiro de

2001, que regulou, com mais detalhes, a solicitação de informações às instituições financeiras,

Seguindo-a, a Lei n° 10.174, de 9 de janeiro de 2001 , e o Decreto n° 3.724, de 10 de janeiro de 2001, apenas regraram com mais precisão a obtenção de dados, compondo o cenário jurídico no qual a autoridade fiscal está autorizada, nos casos previstos, a requisitar informações bancárias dos contribuintes fiscalizados.

Imprópria, assim, a tentativa de vincular esta atividade tão-só ao Poder Judiciário, sob o argumento de que somente este atua com a razoabilidade necessária à

garantia do direito fundamental à intimidade ou à inviolabilidade de dados. Os atos legais e regularmente mencionados disciplinaram as hipóteses específicas nas quais o acesso é permitido e, ao circunscrever-se a este âmbito, a prova obtida é plenamente válida.

Importa também acrescer que não há previsão expressa na Constituição quanto à inviolabilidade do sigilo bancário, advindo tal tese da interpretação doutrinária e jurisprudencial dada à matéria.

E, mesmo pressupondo tal garantia, cumpre observar que, no julgamento do Recurso Extraordinário n° 219.780-5, em 13/04/1999, o ministro Carlos Veloso assim se manifesta:

A questão, portanto, de quebra do sigilo, resolve-se com observância de normas.

Também o Superior Tribunal de Justiça, antes da edição da LC n° 105, de 2001, entendia possível o acesso aos dados protegidos por sigilo bancário.

Assente está, nos Tribunais Superiores, que o sigilo bancário não é absoluto e deve ceder em face do interesse público relevante. E, na sistemática estruturada pela LC n° 105, na Lei n° 10.174 e no Decreto n° 3.724, todos de 2001, as circunstâncias em que presentes esse interesse são especificadas, inexistindo discricionariedade. O ato administrativo é vinculado às determinações legais, e estas correspondem à concretização da vontade do legislador de, naquelas hipóteses específicas, submeter as informações bancárias ao crivo fiscal.

Assim, uma vez presente o comando expresso, em lei ordinária e complementar, autorizando o exame de informações bancárias, cumpre acatá-lo e utilizá-lo, até

porque não cabe aos agentes públicos questionarem a constitucionalidade de lei vigente, mediante juízos subjetivos, dado o princípio da legalidade que vincula a atividade administrativa.

A corroborar todo o exposto, reproduzem-se os fragmentos da decisão proferida no Agravo n° 138263, pelo Relator, Juiz Federal convocado, Carlos Muta, no TRF da 3" Região, 3° Turma Processo 2001.03.00.027704-8- DJU de 13/1 l/2001, p. 590, reproduzido pela Revista Dialética de Direito Tributário n° 76, p. 216/219

(...)

Ainda, cumpre observar que o acesso às informações bancárias não configura, propriamente, quebra do sigilo bancário, haja vista a imposição às autoridades administrativas de seu resguardo durante todo o procedimento, não só em virtude do sigilo fiscal determinado no art. 198 do CTN, como também do disposto no art. 5°, § 5°, e art. 6°, parágrafo único, ambos da LC n° 105, de 2001. Ademais, as informações se prestam apenas à constituição de crédito tributário e eventual apuração de ilícito penal. Há, na verdade, mera transferência do sigilo, que antes vinha sendo assegurado pela instituição financeira e passa a ser mantido pelas autoridades administrativas.

No que diz respeito à jurisprudência trazida aos autos, é de se observar o disposto no art. 472 do Código de Processo Civil, que determina que a sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando nem prejudicando terceiros. Donde se conclui que, não sendo parte nos litígios objetos dos acórdãos, a interessada não pode usufruir os efeitos das sentenças ali prolatadas, pois os efeitos são inter partis e não erga omnes.

25 Nulidade em vista de o procedimento fiscal repartir as receitas declaradas pelas empresas Comercial Ceramfix, Ceramfix Distribuidora e Bela Junta, em períodos quinzenais para fins de apuração do IPI

O IPI foi lançado em processo distinto, portanto esses argumentos devem ser analisados no âmbito daquele processo.

26 Nulidade do auto de infração por promover exigência de IPI mediante arbitramento, sem previsão legal a amparar tal procedimento

Idem ao item 25.

27 Ausência de embaraços à fiscalização e possibilidade desta de coligir outros elementos para identificar eventuais tributos a serem lançados

Embora confusa a impugnação, quando cita artigos do RIPI e parece estar rebatendo apenas o lançamento de IPI, faz menção neste item a uma suposta exigência de PIS e Cofins cumulativamente, que seriam tributos não cumulativos.

A esse respeito, a Lei n° 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 8°, estabelece que permanecem sujeitas à apuração do PIS e da Cofins com base no faturamento as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro arbitrado. Portanto, não há que se falar em créditos com relação a essas contribuições.

28 Não observância pelos auditores das disposições previstas no inciso I do art. 136 do RIPI/2002

Idem ao item 25.

29 Obrigação da fiscalização em buscar a verdade material

Aduziu a impugnante, genericamente, que os autuantes basearam-se em presunções, desprezando o princípio da verdade material. A análise dos argumentos apresentados em itens anteriores, em especial nos itens 5 e 14, rechaça essa afirmação, porquanto resta evidente que os autuantes primaram pela busca da verdade material, apresentando provas materiais e indiciárias que, no seu conjunto, permitiram inferir as infrações apontadas.

30 Ofensa ao princípio da moralidade dos atos públicos

A impugnante alegou, sem conseguir demonstrar, que haveria ofensa ao princípio da moralidade dos atos públicos, mais uma vez afirmando que os autuantes teriam se baseado em presunções, o que já foi rechaçado nos itens anteriores.

31 Ofensa ao princípio da legalidade tributária, segurança jurídica, proporcionalidade e razoabilidade

Reclamou a interessada que os autuantes teriam generalizado a imputação, no que se refere às receitas omitidas, que não haveria fundamento legal para as presunções adotadas nem para a desconsideração da personalidade jurídica das empresas supostamente interpostas.

Não é verdade que a imputação foi generalizada. Resta claro no auto de infração que a imputação de omissão de receitas se deu com base na presunção legal prevista no art. 42 da Lei n° 9.430, de 1996. Ademais, a questão das presunções e da desconsideração da personalidade jurídica já foi rebatida nos itens anteriores. Dessa forma, não vislumbro ofensa a nenhum dos princípios apontados na impugnação.

32 lnequívoca ofensa à Lei n° 9.784, de 1999

Da mesma forma não vislumbro ofensas à Lei n° 9.784, de 1999.

33 Ofensa ao art. 2° da Lei n° 9.784, de 1999

Também pelas mesmas razões já expostas, não entendo que tenha havido ofensa ao art. 2° da Lei n° 9.784, de 1999.

34 Nulidade do auto de infração em vista da responsabilidade pessoal dos agentes

A impugnante alegou que houve equívoco da fiscalização quando atribuiu responsabilidade pessoal aos sócios da impugnante, indicando o art. 135, I, do CTN, que não se aplica ao caso concreto, e que agindo assim, deveria identificar os agentes responsáveis por tais práticas e afastar a responsabilidade das pessoas jurídicas. A esse respeito, necessário se faz recordar que o processo' administrativo tributário materializa um instrumento de controle da legalidade do ato administrativo. Por sua vez, legalidade significa obediência aos

expressos termos da lei. Assim sendo, o controle da legalidade abrange não só o exame da forma do ato (lançamento), como também a análise de todos os seus elementos: manifestação de vontade, motivo, forma, objeto, inclusive e, especialmente, o seu conteúdo e mérito.

No campo tributário, o mérito deverá ser visto sob a perspectiva da realidade fática subsumida aos comandos da hipótese descrita na lei. Daí decorre que o controle passe efetivamente pelo exame da legalidade, legitimidade, regularidade e conformidade com os precisos termos da lei que autoriza e regula a sua forma e conteúdo, competência para a sua execução e até mesmo a correção do ato original, quando houver inexatidão ou incorreção na apuração do fato jurídico tributável pela autoridade fiscal.

Todos esses aspectos, contudo, dizem respeito à relação de natureza tributária objeto do lançamento. Este, aliás, na dicção do art. 142 do CTN, eis o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Significa, portanto, que o exame da legalidade do lançamento a ser exercido na esfera administrativa fica restrito a esses aspectos. Não pode o julgador administrativo, encontrando-se o sujeito passivo perfeita e incontroversamente identificado - como no caso em questão, na empresa Ceramfix Indústria -, ir além e declarar a existência ou inexistência de responsabilidade solidária de terceiros.

Em princípio, a circunstância de haverem sido arrolados responsáveis solidários autoriza a formação de litisconsórcio passivo no momento da cobrança do crédito.

Nesse momento, portanto, será apropriado discutir se aquelas pessoas físicas possuem interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal. É necessário registrar, portanto, que não somente o momento, mas também a autoridade incumbida de decidir essa questão, será outra, ou seja, o Poder Judiciário.

Assim, o registro constante do termo de declaração de sujeição passiva é uma mera informação destinada a subsidiar a Procuradoria da Fazenda Nacional para a inscrição do débito em dívida ativa.

Como se sabe, o CTN, art. 202, I, determina que o termo de inscrição da dívida ativa indicará o nome do devedor e, sendo o caso, o dos co-responsáveis. Essa mesma disposição consta do § 5° do art. 2° da Lei n° 6.830, de 22 de setembro de 1980, que regula o processo de inscrição e cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública. Por outro lado, o § 4° do mesmo artigo estipula que a Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional.

Assim sendo, fácil é de concluir que caberá à Procuradoria da Fazenda Nacional, órgão incumbido da inscrição da dívida ativa, a análise das circunstâncias relatadas pela fiscalização, bem como da legislação apontada e, entendendo que aqueles senhores realmente se encontram na condição prevista no CTN, fazer constar seus nomes como responsáveis. Em hipótese contrária, proceder de forma diverPor óbvio, esse é um juízo de valor dos senhores Procuradores, em face dos elementos caireados para os autos pelo Fisco, ou de outros a que vierem ter acesso. Assim sendo, não estão dependentes de entendimentos anteriormente emanados a respeito, seja pelas Delegacias de Julgamento, seja pelo Conselho de Contribuintes. Demonstrado está, portanto, que não se trata de matéria que deva ser apreciada por qualquer dessas instâncias julgadoras.

É necessário recordar, ainda, que o fato de constar da Certidão de Dívida Ativa o nome de alguém como co-responsável não significa que essa pessoa estará definitivamente revestida dessa condição. Isso porque, como se sabe, por força do art. 3° da Lei n° 6.830, de 1980, a Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez. Todavia, o parágrafo único desse mesmo artigo ressalva que essa presunção é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca em contrário.

Conclui-se, portanto, que, ainda que a Procuradoria da Fazenda Nacional entenda que as pessoas mencionadas como co-responsáveis pelo crédito tributário devem efetivamente por ele responder, a última palavra a respeito caberá ao Poder Judiciário. Apenas nesse momento será cabível discutir se a situação fática determina a existência desse vínculo obrigacional.

Assim sendo, este Colegiado deve-se abster de emitir julgamentos a respeito.

35 Nulidade do auto de infração por erro na identificação do sujeito passivo

A interessada aduziu que os autuantes indicaram-na como responsável tributária quanto a operações promovidas pelas empresas Comercial Ceramfix e Ceramfix Distribuidora, à época em que ela sequer existia, constando seu nome no auto de infração como contribuinte.

Este item se refere aos fatos geradores ocorridos até 23/03/2005, não objeto do presente processo.

36 Improcedência das multas agravadas, tendo em vista que o lançamento decorre de presunção de receitas e lucros omitidos

A impugnante reclamou que não poderia ser aplicada a multa de 150% (qualificada) ao lançamento efetuado com base em presunção de receitas omitidas.

A exigência da multa qualificada, no percentual de 150%, teve como amparo o art. 44, ll, da Lei n° 9.430, de l996.

Como se percebe, para aplicação dessa multa é indispensável comprovar tratar-se de casos de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502, de 30 de novembro de 1964,

No presente caso o dolo resta caracterizado, como bem relatado pelos autuantes, ao se concluir que "houve uma ação plenamente voluntária e consciente de criação e uso de empresas "laranjas", para transferir o faturamento da empresa "real", mantendo em nome daquelas contas-correntes com vultosa e contumaz movimentação financeira, muito maior que as receitas declaradas". Demonstraram, ainda, os autuantes a existência de conluio.

Para mim restou evidente o intuito de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária das condições pessoais do contribuinte, fugindo do pagamento do imposto. Assim, descabidas as alegações de que o dolo teria sido presumido.

Assim, ainda que a omissão de receitas tenha sido apurada com base em presunções, nada impede o. lançamento com multa qualificada se demonstrado, por outros meios, como foi o caso, os subterfúgios utilizados pela contribuinte para fugir à tributação.

Dessa forma, restando comprovado o evidente intuito de fraude, é de ser aplicada a multa qualificada no percentual de 150%.

37 Ausência de fundamentos legais da desconsideração das empresas Comercial Ceramfix, Ceramfix Distribuidora e Bela Junta, e do lucro arbitrado, no quadro "enquadramento legal" constante do auto de infração

A base legal para o arbitramento do lucro encontra-se devidamente indicada no quadro "DESCRIÇAO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO(S) LEGAL(IS)", à fl. 1.100, ou seja, RIR/1999, art. 530.

Quanto à desconsideração da personalidade jurídica das empresas citadas, como visto anteriormente, não houve tal desconsideração

IMPUGNAÇÃO APRESENTADA CONTRA OS TERMOS DE SUJEICÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

Conforme visto na análise do item 34 da impugnação apresentada pela Ceramfix Indústria, não dispõe este Colegiado da necessária competência para analisar a

pretendida exclusão daqueles Senhores do polo passivo do auto de infração e afastar a imputação de responsabilidade solidária, como solicitado.

CONCLUSÃO

Dessa forma, voto por não conhecer das impugnações apresentadas pelos Senhores Antonio Carlos Schimitt, Francisco Hostins, Mario José Schmitt e Luiz Roberto Campanholo, e por julgar IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO apresentada por Ceramfix Indústria, mantendo o crédito tributário exigido.

Inconformados, o contribuinte e os sujeitos passivos solidários interpuseram recursos voluntários, alegando em suma, os mesmos argumentos suscitados em suas impugnações, acrescentando a violação aos princípios da ampla defesa, contraditório e devido processo legal, em virtude do não conhecimento das impugnações dos sujeitos passivos solidários.

É relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa - Relator.

Os recursos são tempestivos e preenchem os requisitos de admissibilidade, portanto, deles conheço.

Como se detrai do relatório, trata-se de auto de infração e imposição de multa em razão de apuração de omissão de receitas nos anos de 2005 e 2006, lavrado em face de Ceramfix Indústria, além dos responsáveis solidários pessoas físicas Antonio Carlos Schimitt, Francisco Hostins, Mario José Schmitt e Luiz Roberto Campanholo.

O autuado e todos os responsáveis foram devidamente notificados, tendo apresentado razões de defesa em impugnação tempestiva (vide fls. 5.277/5.294, 5.297/5.316, 5.317/5.334 e 5.338/5.356).

Ocorre que, quanto aos questionamentos dos responsáveis solidários pela satisfação do crédito tributário, a 3ª Turma de Julgamento da DRJ/RPO, por maioria de votos, deixou de conhecer a matéria, sob fundamento de que lhe falecia competência para decidir sobre a responsabilização dos indicados pela fiscalização como responsáveis solidários. Concluiu, ainda, que sua apreciação teria caráter meramente opinativo. Vejamos trechos do voto:

> "*No campo tributário, o mérito deverá ser visto sob a perspectiva da realidade fática subsumida aos comandos da hipótese descrita na lei. Daí decorre que o controle passe efetivamente pelo exame da legalidade, legitimidade, regularidade e conformidade com os precisos termos da lei que autoriza e regula a sua forma e conteúdo, competência para a sua execução e até mesmo a correção do ato original, quando houver inexatidão ou incorreção na apuração do fato jurídico tributável pela autoridade fiscal.*
> *Todos esses aspectos, contudo, dizem respeito à relação de natureza tributária objeto do lançamento. Este, aliás, na dicção do art. 142 do CTN, eis o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

Significa, portanto, que o exame da legalidade do lançamento a ser exercido na esfera administrativa fica restrito a esses aspectos. Não pode o julgador administrativo, encontrando-se o sujeito passivo perfeita e incontroversamente identificado - como no caso em questão, na empresa Ceramfix Indústria -, ir além e declarar a existência ou inexistência de responsabilidade solidária de terceiros.

Em princípio, a circunstância de haverem sido arrolados responsáveis solidários autoriza a formação de litisconsórcio passivo no momento da cobrança do crédito.

Nesse momento, portanto, será apropriado discutir se aquelas pessoas físicas possuem interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal. É necessário registrar, portanto, que não somente o momento, mas também a autoridade incumbida de decidir essa questão, será outra, ou seja, o Poder Judiciário.

Assim, o registro constante do termo de declaração de sujeição passiva é uma mera informação destinada a subsidiar a Procuradoria da Fazenda Nacional para a inscrição do débito em dívida ativa.

Como se sabe, o CTN, art. 202, I, determina que o termo de inscrição da dívida ativa indicará o nome do devedor e, sendo o caso, o dos co-responsáveis. Essa mesma disposição consta do § 5° do art. 2° da Lei n° 6.830, de 22 de setembro de 1980, que regula o processo de inscrição e cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública. Por outro lado, o § 4° do mesmo artigo estipula que a Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional.

Assim sendo, fácil é de concluir que caberá à Procuradoria da Fazenda Nacional, órgão incumbido da inscrição da dívida ativa, a análise das circunstâncias relatadas pela fiscalização, bem como da legislação apontada e, entendendo que aqueles senhores realmente se encontram na condição prevista no CTN, fazer constar seus nomes como responsáveis. Em hipótese contrária, proceder de forma diverPor óbvio, esse é um juízo de valor dos senhores Procuradores, em face dos elementos caireados para os autos pelo Fisco, ou de outros a que vierem ter acesso. Assim sendo, não estão dependentes de entendimentos anteriormente emanados a respeito, seja pelas Delegacias de Julgamento, seja pelo Conselho de Contribuintes. Demonstrado está, portanto, que não se trata de matéria que deva ser apreciada por qualquer dessas instâncias julgadoras.

É necessário recordar, ainda, que o fato de constar da Certidão de Dívida Ativa o nome de alguém como co-responsável não significa que essa pessoa estará definitivamente revestida dessa condição. Isso porque, como se sabe, por força do art. 3° da Lei n° 6.830, de 1980, a Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez. Todavia, o parágrafo único desse mesmo artigo ressalva que essa presunção é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca em contrário.

Conclui-se, portanto, que, ainda que a Procuradoria da Fazenda Nacional entenda que as pessoas mencionadas como co-responsáveis pelo crédito tributário devem efetivamente por ele responder, a última palavra a respeito caberá ao Poder Judiciário. Apenas nesse momento será cabível discutir se a situação fática determina a existência desse vínculo obrigacional.

Assim sendo, este Colegiado deve-se abster de emitir julgamentos a respeito."

Ora, com a devida vênia, deve-se discordar desse entendimento.

O processo administrativo fiscal deve ser visto como controle da legalidade do lançamento tributário, ocasionado pela discordância do administrado em relação a esse ato administrativo. Logo, este processo se notabiliza por ser uma etapa litigiosa do percurso de formalização da obrigação tributária no âmbito administrativo.

Sendo assim, formalizada a lide fiscal através do fornecimento de impugnação, o até então procedimento fiscal, transmuta-se em Processo Tributário e passam a incidir na formalização definitiva do crédito tributário, as garantias inerentes ao devido processo legal, ampla defesa e contraditório.

A garantia de acesso a ampla defesa e contraditório, nas palavras de ODETE MEDAUAR (*Processualidade no Direito Administrativo*, RT, São Paulo, 1993, pp. 105-107) afirma que *"a Constituição Federal de 1988 alude, não ao simples direito de defesa, mas sim, à ampla defesa. O preceito da ampla defesa reflete a evolução que reforça o princípio e denota a elaboração acurada para melhor assegurar a observância. Significa, então, que a possibilidade de rebater acusações, alegações, argumentos, interpretações de fatos, interpretações jurídicas, para evitar sanções ou prejuízos, não pode ser restrita, no contexto em que se realiza. Daí a expressão final do inciso LV 'com os meios e recursos a ela inerentes' englobados na garantia, refletindo todos os desdobramentos, sem interpretação restritiva."*

No processo administrativo fiscal, especificamente, há previsão para a observância do contraditório e da ampla defesa, já que a Lei nº 9.784/99, em seu artigo 2º, inciso X, prescreve:

> *"Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.*
>
> *(...)*
>
> *X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;"*

Sendo o órgão administrativo competente para averiguar a legalidade do lançamento tributário, compete às Delegacias da Receita Federal de Julgamento – DRJ's, bem como ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, a revisão do ato administrativo.

Nesse ímpeto, os órgãos julgadores mencionados não fazem outra coisa, senão verificar se determinada regra foi (ou não) produzida de acordo com o que prescreve o direito e se seu conteúdo atende os requisitos prescritos pela norma de superior hierarquia que autorizou sua produção.

In casu, a DRJ-RPO foi instada pelos diversos responsáveis tributários a verificar a legalidade do termo de sujeição passiva solidária, os quais aduziram vários argumentos que, em seu entender, denotam a ausência de interesse comum na situação que

constituiu o fato gerador da obrigação tributário e, em decorrência, afastaria a aplicação do artigo 124 do CTN, além de sua responsabilização. Além de suscitar a inaplicabilidade do art. 135, III, do CTN.

Ora, não vejo motivo para que a primeira instância administrativa se exima do julgamento da matéria impugnada. Ao contrário, era sua obrigação de apresentar os motivos ensejadores da decisão, de forma clara, congruente, indicando os fatos e fundamentos jurídicos que o embasaram, como disciplina o art. 50, da Lei nº 9.784/99.

No entanto, os motivos apresentados, ou seja, a falta de competência das Delegacias de Julgamento para decidir se cabe ou não a responsabilização dos indicados pela fiscalização, não é motivo razoável para que a autoridade julgadora se exima de sua função de analisar a legalidade da autuação.

O órgão julgador é competente para revisão dos atos administrativos, e sua omissão não pode resultar em uma supressão do direito assegurado aos litigantes – *in casu*, os responsáveis solidários – a oportunidade de terem seus argumentos de defesa analisados administrativamente.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça – STJ é assente quanto à competência do fisco para identificar contra quais sujeitos passivos promoverá a cobrança do tributo. Vejamos:

> *"TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. SUBSTITUIÇÃO DA CDA PARA MODIFICAÇÃO DO POLO PASSIVO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 392/STJ.*
>
> *(...)*
>
> *3. Independentemente de a lei contemplar mais de um responsável pelo adimplemento de uma mesma obrigação tributária, cabe ao fisco, no ato de lançamento, identificar contra qual(is) sujeito(s) passivo(s) ele promoverá a cobrança do tributo, nos termos do art. 121 combinado com o art. 142, ambos do CTN, garantindo-se, assim, ao(s) devedor(es) imputado(s) o direito à apresentação de defesa administrativa contra a constituição do crédito. Por essa razão, não é permitido substituir a CDA para alterar o polo passivo da execução contra quem não foi dada oportunidade de impugnar o lançamento, sob pena de violação aos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, também assegurados constitucionalmente perante a instância administrativa.*
>
> *4. A esse respeito: "'Quando haja equívocos no próprio lançamento ou na inscrição em dívida, fazendo-se necessária alteração de fundamento legal ou do sujeito passivo, nova apuração do tributo com aferição de base de cálculo por outros critérios, imputação de pagamento anterior à inscrição etc., será indispensável que o próprio lançamento seja revisado, se ainda viável em face do prazo decadencial, oportunizando-se ao contribuinte o direito à impugnação, e que seja revisada*

> *a inscrição, de modo que não se viabilizará a correção do vício apenas na certidão de dívida. A certidão é um espelho da inscrição que, por sua vez, reproduz os termos do lançamento. Não é possível corrigir, na certidão, vícios do lançamento e/ou da inscrição. Nestes casos, será inviável simplesmente substituir-se a CDA.' (Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka, in "Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da Doutrina e da Jurisprudência", Livraria do Advogado, 5ª ed., Porto Alegre, 2009, pág. 205)" (Recurso Especial Representativo de Controvérsia 1.045.472/BA, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 18/12/2009).*
>
> *(...)*
>
> *6. Embargos de divergência providos."*
>
> (EREsp 1115649/SP; Primeira Seção; Relator Ministro Benedito Gonçalves)

Como amplamente exposto no relatório acima, os responsáveis, especificamente aqueles que interpuseram recurso voluntário, alegaram múltiplos argumentos em sua defesa, tais como: nulidade do termo de sujeição passiva, por inaplicabilidade do art.124, I e 135, I do CTN por vários motivos, conforme pode ser depreendido da leitura dos recursos de fls. 5.502 e segs.

Nenhum desses argumentos foi analisado na decisão recorrida, o que impossibilitou o acesso à ampla defesa e contraditório constitucionalmente assegurados aos litigantes em processo administrativo. Ressalta-se que este Conselho, sempre que necessário, se pronuncia sobre a matéria. Vejamos:

> *"RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DE PESSOA JURÍDICA. O sócio, é responsável solidário pelos débitos desta autuação, em razão de ter cometido sonegação fiscal e da dissolução irregular da sociedade, caracterizada pelo fato de a empresa ter se mudado do endereço que constava como seu domicílio fiscal nas bases de dados da RFB, sem a correspondente atualização do cadastro.*
>
> *(Acórdão CARF n.º 1302-002.122; Data da Sessão*
>
> *16/05/2017)*

> *RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIO GERENTE DE FATO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. Inexistindo elementos suficientes para justificar a atribuição de responsabilidade à recorrente, seja com base no art. 124, I (interesse comum), seja pelo art. 135, III do CTN (como sócio gerente de fato da empresa), esta deve ser afastada.*

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIA-GERENTE. FALTA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS. NÃO CARACTERIZAÇÃO. A simples falta de recolhimento de tributos à menor, ainda que em face de apuração de omissão de receitas, realizada por presunção legal, não é suficiente para caracterizar as hipóteses de responsabilização do sócio-gerente, nos termos do art. 135, III do CTN.

RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA. EMPRESA SUCESSORA. CABIMENTO. Tendo o Fisco demonstrado a empresa imputada assumiu as operações da empresa, que exercia as atividades no complexo hoteleiro, inclusive com a transferência dos empregados para aquela, resta caracterizado que sucedeu a interessada em sua exploração comercial. Tal responsabilidade é subsidiária, uma vez que a empresa sucedida continuou a explorar a atividade em outro endereço.

RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA. SUCESSÃO NÃO CARACTERIZADA. NÃO CABIMENTO. O art. 133 do CTN trata da responsabilidade da empresa sucessora que continua a exercer a mesma atividade da empresa sucedida, sendo inadequada a utilização do dispositivo para fundamentar a imputação feita, invertendo-se tal ordem, para responsabilizar a sucedida pelos débitos da sucessora.

(Acórdão CARF n.º 1302-001.986; Data da sessão: 15/09/2016)

Sendo assim, deve-se observar a disposição do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72, onde afirma que são nulos os despachos e decisões proferidos com preterição do direito de defesa.

Nesse sentido, inclusive, já decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais, através do Acórdão CSRF n.º 01-03.281, proferido nos autos do processo administrativo n.º 10580.013930/99-34, conforme ementa abaixo:

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DECISÃO DE SEGUNDA INSTÂNCIA - NULIDADE - Anula-se a decisão proferida com flagrante omissão quanto à matéria sobre a qual competiria manifestar-se, devendo outra ser prolatada.

Preliminar acatada.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, ACATAR a preliminar suscitada pela relatora, para ANULAR o Acórdão n° 106-11.393, de 13 de julho de 2000, e retornar os autos à Câmara de origem para que nova decisão seja prolatada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado."

Conclusão

Em face dos argumentos expostos, voto no sentido de **ACATAR A PRELIMINAR DE NULIDADE** quanto a preterição do direito de defesa dos responsáveis solidários Antonio Carlos Schimitt, Francisco Hostins, Mario José Schmitt e Luiz Roberto Campanholo, determinando a nulidade do Acórdão da DRJ n.º 14-30.162, de 8 de julho de 2010, devendo retornar os autos deste processo à DRJ-RPO para novo julgamento, devendo inclusive se pronunciar expressamente sobre as impugnações ofertados pelos sujeitos passivos solidários.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa