



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.720791/2015-47
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-004.833 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de maio de 2021
Recorrente A R ASSESSORIA TRIBUTÁRIA E CONSULTORIA LTDA - ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011, 2013

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72.

ANÁLISE DE CONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Não pode a autoridade lançadora e julgadora administrativa discutir a constitucionalidade de lei em sede administrativa, consoante estabelece o *caput* do artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972 e o próprio teor da Súmula CARF nº 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”. Isso ocorrendo, significaria declarar, *incidenter tantum*, a inconstitucionalidade da lei tributária que funcionou como base legal do lançamento.

REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. RMF. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

São válidas as provas obtidas pela autoridade fiscal diretamente das instituições financeiras quando a emissão da RMF cumpriu as determinações constantes do Decreto nº 3.724/2001.

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. INOCORRÊNCIA.

De acordo com a decisão do Supremo Tribunal Federal, em repercussão geral, no Recurso Extraordinário nº 601.314/SP, é constitucional as normas dispostas na Lei Complementar nº 105/01 que autorizam que a Receita Federal obtenha dados bancários diretamente pelas instituições financeiras quando da existência de procedimento fiscal. Não há que se falar em nulidade do auto de infração.

ARBITRAMENTO. POSSIBILIDADE.

O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando a escrituração a que estiver obrigado contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprecisa para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, nos termos

do artigo inciso II alínea “a”, do artigo 530 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99).

PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. APLICABILIDADE.

A autoridade fiscal observou os dois pressupostos hábeis a legitimar a adoção da presunção de omissão de receitas prevista no artigo 42, da Lei nº 9.430/96: respeitou os limites legais ao individualizar os lançamentos considerados de origem não comprovada e intimou e reintimou o contribuinte para comprovar a origem dos depósitos bancários.

MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DA CONDUTA DOLOSA.

A autoridade fiscal não logrou êxito em comprovar que a contribuinte teria praticado quaisquer das condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Não pode o julgador presumir o elemento doloso na conduta do agente, tampouco aplicar a qualificadora em sentido amplo, daí a importância de se observar o teor das citadas Súmulas CARF nºs 14, 25 e 34.

O fato de o contribuinte apresentar escrituração fiscal e contábil com valores abaixo dos recebidos (existência de omissão de receitas), por si só, não comprova o dolo do agente, ao contrário, acaba por deixar evidente a inexistência das informações prestadas e/ou sua ineficácia/imprestabilidade, o que, aliás, levou ao arbitramento do lucro.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. PESSOAL TRIBUTÁRIA. REQUISITOS. INOBSERVÂNCIA.

Em concreto, as ditas autoridades fiscal e julgadoras não cuidaram de comprovar o nexo de causalidade entre a prática de atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos e a exigência do crédito tributário em litígio, conforme dispõe o artigo 135, III, do CTN. O elemento doloso deve ser demonstrado, não basta o suposto responsável ser sócio da pessoa jurídica, tampouco tal sujeição ser motivada pela potencial imputação de multa qualificada.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Dada a íntima relação de causa e efeito, aplica-se aos lançamentos reflexos o decidido no principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a qualificação da multa de ofício, mantendo-se o percentual regular de 75%, e para afastar a responsabilidade solidária do sócio Vicente Rogério de Araújo.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente e Redator *ad hoc*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Júnior, Gisele Barra Bossa, Wilson Kazumi Nakayama, Jeferson Teodorovicz, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio Magalhães Lima, José Roberto Adelino da Silva (Suplente Convocado) e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

1. O Presidente da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, no uso das atribuições conferidas pelo art. 17, III, do Anexo II do RICARF, designou-me para formalizar o presente acórdão, tendo em vista que a Conselheira-Relatora, Gisele Barra Bossa, deixou de fazê-lo, por ter deixado de integrar o colegiado após o julgamento. Assim, reproduzo, na íntegra, o relatório disponibilizado pela referida Conselheira no repositório oficial do CARF, o qual se segue.

2. Trata-se de autos de infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ (e-fls. 03/30), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (e-fls. 32/57), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS (e-fls. 58/64) e Programa de Integração Social – PIS (e-fls. 66/75).

3. Segundo o Relatório Fiscal (e-fls. 77/100), o lançamento decorreu de omissão de receita, caracterizada por falta de comprovação da origem de recursos utilizados em depósitos bancários e por falta de escrituração de notas fiscais de serviços. Dada a omissão de receitas e diante da imprestabilidade da documentação fiscal, arbitrou-se o lucro, qualificou-se a multa e imputou-se responsabilidade ao sócio administrador Vicente Rogério de Araújo.

4. Devidamente cientificada, a interessada apresentou Impugnação (e-fls. 693/725) alegando, em síntese, que: (i) a fundamentação dos autos de infração seria “*imprópria, insuficiente e indevida*”; (ii) a utilização de informações bancárias obtidas sem autorização judicial seria ilegal; (iii) o lançamento não poderia estar fundamentado “*em simples presunção, cabendo ao autor do lançamento, no caso o Agente Fiscal da Receita Federal, o ônus de que efetivamente houve supressão no recolhimento de tributos*”; (iv) o arbitramento do lucro teria sido indevido, porquanto haveria condições de apurar-se o efetivo lucro da empresa; e (v) não haveria “fundamentos” para aplicação da multa de 150%, que teria caráter confiscatório.

5. O sócio Vicente Rogério de Araújo apresentou Impugnação às e-fls. 744/762, onde expõe os mesmos questionamentos constantes do instrumento de e-fls. 693/725 e verbera a sua imputação de responsabilidade.

6. Em sessão de 26 de novembro de 2015, a 3ª Turma da DRJ/REC, por unanimidade de votos, julgou improcedente as impugnações, nos termos do voto do relator, Acórdão nº 11-51.471 (e-fls. 774/786), cuja ementa recebeu o seguinte descritivo, *verbis*:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2013

REQUISITOS ESSENCIAIS. OBSERVÂNCIA. AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

Tendo sido regularmente oferecida a ampla oportunidade de defesa, com a devida ciência do auto de infração, e não provada violação das disposições previstas na legislação de regência, resta insubsistente a suscitação de nulidade do auto de infração.

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. DELEGACIAS DE JULGAMENTO. INCOMPETÊNCIA. APRECIAÇÃO.

As Delegacias de Julgamento devem observar a legislação tributária vigente no País, sendo-lhes defeso apreciar arguições de inconstitucionalidade e de ilegalidade de normas regularmente editadas.

OMISSÃO DE RECEITA. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2013

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM DOS RECURSOS. NÃO COMPROVAÇÃO.

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

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, dispensa o fisco de laborar no sentido de produzir provas adicionais à comprovação da omissão.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2013

EXTRATOS BANCÁRIOS. PROVA ILÍCITA. NÃO OCORRÊNCIA.

Não há falar em ilegalidade na obtenção de extratos bancários sem autorização judicial. A LC 105, de 2001, prevê de forma expressa o repasse pelas instituições financeiras de informações solicitadas com suporte em seu art. 6º não configura quebra de sigilo bancário.

RESPONSABILIDADE DO SÓCIO ADMINISTRADOR. SOLIDARIEDADE.

A responsabilidade prevista no inciso III do art.135 do CTN trata-se de responsabilidade solidária.

MULTA. QUALIFICAÇÃO.

A prática da conduta prevista no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, enseja a aplicação de multa qualificada (150%).

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS. COFINS. CSLL.

A decisão prolatada no lançamento matriz estende-se aos lançamentos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

7. A ora Recorrente foi cientificada da decisão em 11/12/2005 (e-fls. 811) e o sócio Vicente Rogério de Araújo em 18/12/2015 (e-fl. 830), os respectivos Recursos Voluntários foram interpostos em 08/01/2015 (e-fls. 832/853 e e-fls. 856/887), onde reiteram seus pontos de defesa apresentados em sede de Impugnação (vide itens 4 e 5).

8. Os autos, então, foram encaminhados à este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e distribuídos para esta relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque - Redator *ad hoc*.

9. Conforme exposto no relatório supra, fui designado redator *ad hoc* para formalizar o presente acórdão, utilizando o relatório e voto apresentados pela Relatora em sessão de julgamento. Nesses termos, o conteúdo do voto a seguir transcrito corresponde ao voto proferido pela Conselheira Gisele Barra Bossa.

10. Os Recursos Voluntários interpostos são tempestivos e cumprem os demais requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual deles tomo conhecimento e passo a apreciar.

11. Insta registra que, todos os argumentos trazidos em sede de Impugnação foram devidamente rebatidos pelo r. voto condutor da decisão de piso e, nos Recursos Voluntários interpostos, não foram trazidos aos autos quaisquer elementos de provas adicionais.

12. Ainda assim, essa relatoria cuidará de reforçar seus elementos de convicção em cada um dos tópicos a seguir.

Da Inocorrência de Nulidades no Lançamento

13. Diante das arguições retóricas de nulidade suscitadas pelos Recorrentes, não é demais consignar que, somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72, o que não se verifica no presente caso.

14. Do ponto de vista do processo administrativo fiscal federal, o Decreto nº 70.235/72 indica os casos de nulidade nos artigos 10 e 59, *verbis*:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

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

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

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

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

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.

15. No presente caso, não constato qualquer nulidade formal ocasionada pela inobservância do disposto nos artigos 10 e 59, tampouco dos requisitos constantes do artigo 5º, incisos V e XXXIII, da Constituição Federal e artigo 142 do Código Tributário Nacional.

16. Da análise dos autos, evidencio que houve a descrição detalhada do fato gerador dos tributos, assim como de seu enquadramento legal. A matéria e a determinação da exigência tributária estão perfeitamente identificadas.

17. Os Recorrentes notoriamente compreenderam a imputação que lhes foi imposta e não tiveram o seu direito de defesa cerceado, ao passo que apresentaram impugnação administrativa e recurso voluntário para contrapor as exigências devidamente fundamentadas pelas autoridades fiscal e julgadoras, o que demonstra de forma inequívoca seu pleno conhecimento do processo fiscal.

18. Portanto, devem ser afastadas *in totum* as arguições de nulidade.

Das Potenciais Violações à Dispositivos Constitucionais

19. Em alguns trechos de sua peça recursal os Recorrentes buscam afastar o lançamento com base em suposta violação a dispositivos constitucionais.

20. Contudo, tal linha argumentativa caracteriza a arguição de inconstitucionalidade dos dispositivos legais que dão suporte às infrações e procedimentos aplicados - *in casu*, a adoção da presunção de omissão de receitas por depósitos bancários de origem não comprovada, a suposta quebra de sigilo bancário e o caráter confiscatório da multa qualificada-, a respeito, não cabe à Administração Pública afastar a legislação vigente, consoante estabelece o *caput* do artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972 e a própria Súmula CARF nº 2:

Decreto nº 70.235/1972

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.

Súmula CARF nº 2

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

21. Isso ocorrendo, significaria declarar, *incidenter tantum*, a inconstitucionalidade da lei tributária que funcionou como base legal do lançamento. Ora, como é cediço, somente os órgãos judiciais tem esse poder.

22. Assim sendo, não há como se acolher tal linha argumentativa e, por conseguinte, passemos a análise dos demais questões arguidas.

Da Validade da Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira

23. Quanto à potencial ausência de motivação por parte da autoridade autuante para utilização de Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF), o relatório fiscal (e-fl. 79) é expresso ao informar que houve a expedição de RMF em razão de a contribuinte, intimada e reintimada, não ter apresentado os extratos bancários de forma completa e imprescindível à realização do trabalho fiscal. Nesses casos, a solicitação acaba por se enquadrar na hipóteses de indispensabilidade previstas no Decreto nº 3.724/2001.

24. O Decreto 3.274, de 10 de janeiro de 2001, que regulamenta a requisição de informações bancárias prevê a possibilidade de obtenção pela RFB de informações das instituições financeiras quando: (i) houver sido expedido MPF; (ii) houver procedimento de fiscalização em andamento e (iii) tais exames forem considerados indispensáveis.

25. Observo que todos esses requisitos foram cumpridos no presente processo e, por conseguinte, não restou outra alternativa a autoridade autuante senão proceder à RMF as instituições financeiras. Assim sendo, não há que se falar em vício procedimental.

Da Ausência de Quebra do Sigilo Bancário

26. Em que pese os Recorrentes não tenham apresentado qualquer esclarecimento acerca da origem dos depósitos bancários, devidamente individualizados pela devida fiscalização, alegam que a quebra de sigilo bancário seria ilegal e inconstitucional, com base em decisão plenária do STF.

27. Acerca da alegação de inconstitucionalidade, o argumento já foi superado no tópico relativos “*as Potenciais Violações à Dispositivos Constitucionais*” (itens 18 a 21).

28. No que concerne ao fornecimento desses dados, encontra-se previsto no artigo 197, inciso II, do CTN, que as instituições financeiras estão obrigadas a fornecer ao fisco as informações solicitadas:

Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros.

[...]

II – os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;

29. Vejam que, o sigilo bancário tem por finalidade a proteção contra a divulgação ao público dos negócios das instituições financeiras e de seus clientes. Assim, a partir da prestação, por parte das instituições financeiras, das informações e documentos solicitados pela autoridade tributária competente, o sigilo bancário não é quebrado, mas, apenas, transfere-se a responsabilidade para a autoridade administrativa solicitante e aos agentes fiscais que a ele tenham acesso no estrito exercício de suas funções, que não poderão violar, salvo as ressalvas do parágrafo único do art. 198 e do art. 199 do CTN, sob pena de incorrerem em infração administrativa e penal.

30. O sigilo bancário possuía regramento específico na Lei nº 4.595, de 1964, que, em seu art. 38 e § 1º, restava expresso que as instituições financeiras conservariam sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados, e que as informações e esclarecimentos ordenados pelo Poder Judiciário, prestados pelo Banco Central da República do Brasil ou pelas instituições financeiras, e a exibição de livros e documentos em juízo se revestiriam sempre do mesmo caráter sigiloso, só podendo a eles ter acesso as partes legítimas na causa, que deles não poderiam servir-se para fins estranhos à mesma.

31. A partir da Lei Complementar (LC) nº 105, de 10 de janeiro de 2001, que dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras (revogando expressamente o art. 38, da Lei nº 4.595, de 1964) determina, no art. 1º, que as instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados; e define, no § 3º, incisos III e IV, que não constitui violação do dever de sigilo, o fornecimento das informações de que trata o § 2º,

do art. 11, da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, e a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º a 7º e 9º, respectivamente.

32. Com efeito, as autoridades fiscais passaram a requisitar e obter as informações da movimentação bancária diretamente junto às instituições financeiras, sem autorização judicial.

33. Nos termos do artigo 6º e parágrafo único da LC nº 105, de 2001, regulamentado pelo já citado Decreto nº 3.724, de 2001, as autoridades e os agentes fiscais tributários poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente. No mais, o resultado dos exames, as informações e os documentos devem ser conservados em sigilo, observada a legislação tributária. A requisição deve ser formalizada por meio de Solicitação de Emissão de Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira – RMF.

34. Conforme redação dada pela Lei nº 10.174, de 2001, ao § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311 de 1996, a RFB resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores.

35. O Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, ao regulamentar o art. 6º da LC nº 105, de 2001, relativamente à requisição, acesso e uso, pela RFB, de informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras e das entidades a elas equiparadas, definiu no art. 4º e § 1º que poderão requisitar as informações relativas à movimentação financeira as autoridades competentes para expedir o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e que a requisição será formalizada mediante documento denominado Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira.

36. Feitas estas considerações, é clara a inocorrência de quebra do sigilo bancário, mas mera observância, por parte da autoridade fiscal, da legislação permissiva em análise.

37. Ademais, em 2016 o Supremo Tribunal Federal julgou, em repercussão geral (RE nº 601.314/SP), constitucionais os dispositivos da Lei Complementar nº 105/2001, que permitem à Receita Federal obter dados bancários de contribuintes diretamente pelos bancos, sem prévia autorização judicial:

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

TRIBUTOS DISTINTOS DA CPMF. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. LEI 10.174/01.

1. O litígio constitucional posto se traduz em um confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos, ambos referidos a um mesmo cidadão e de caráter constituinte no que se refere à comunidade política, à luz da finalidade precípua da tributação de realizar a igualdade em seu duplo compromisso, a autonomia individual e o autogoverno coletivo. 2. Do ponto de vista da autonomia individual, o sigilo bancário é uma das expressões do direito de personalidade que se traduz em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas, qualificadas como arbitrárias ou ilegais, de quem quer que seja, inclusive do Estado ou da própria instituição financeira. (...). **4. Verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal.** 5. A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional.

(STF - Recurso Extraordinário nº 601.314/SP - Relator: Ministro Ricardo Lewandowski - Julgamento de 22/10/2009) (grifos nossos)

38. De acordo com a ementa destacada acima, prevaleceu o entendimento de que a aplicação do normativo não resulta em quebra de sigilo bancário, mas sim em transferência do sigilo da órbita bancária para a fiscal, ambas protegidas contra o acesso de terceiros.

39. Conforme assinalado no tópico anterior, ficou claro que a autoridade fiscal tentou obter a informação por meio de intimações à Recorrente, mas não obteve sucesso satisfatório. Assim sendo, por mais esse motivo, não há que se falar em quebra ilegal do sigilo bancário.

Do Arbitramento do Lucro

40. Conforme consta expressamente do Relatório Fiscal (e-fls. 87/88), as cinco contas bancárias fiscalizadas “*não estavam devidamente escrituradas contabilmente, e não há hipótese de a conta Caixa contemplar a movimentação financeira havidas naquelas contas bancárias*”.

41. De fato, tal circunstância indica a ocorrência da hipótese de arbitramento do lucro prevista no inciso II alínea “a”, do artigo 530 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), abaixo transcrito:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI - o contribuinte não manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário. (grifos nossos)

42. Vejam que, a não escrituração das contas correntes importa em tornar imprestável a referida escrituração para fins de identificação de sua efetiva movimentação financeira, inclusive bancária.

43. E, mesmo não tendo respondido à intimação para comprovar a origem dos créditos bancários havidos em suas contas, o contribuinte foi **novamente intimado a reescrever sua contabilidade, incluindo ali a movimentação financeira bancária**.

44. Consta deste Termo de intimação nº 2014.00330-0-04, cuja ciência se deu em 10/02/2015, a advertência no sentido de que, caso o contribuinte não adotasse as citadas providências, estaria sujeito ao arbitramento previsto no artigo 530 do RIR/99.

45. Diante do silêncio dos Recorrentes, correto o arbitramento do lucro nos anos de 2011 e 2013.

Da Aplicação da Omissão de Receitas por Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada e o Ônus da Prova

46. Novamente, em sede recursal, os Recorrentes sustentam que “a simples hipótese de identificação de depósitos bancários que não teria sido devidamente contabilizado” não se afiguraria suficiente para caracterização de Receita Bruta e, por consequência, não poderia ser utilizado como “base de cálculo do imposto de renda e consequentes”.

47. Nessa esteira, arguem que a autoridade fiscal teria preferido simplesmente inverter o ônus da prova, baseando-se em presunção, sem fazer uma investigação mais

aprofundada, de “*sobremaneira lastreada em elementos subsidiários que pudessem trazer certeza quanto às operações registradas na contabilidade*”.

48. Ocorre que, o artigo 24, da Lei nº 9.249/1995, e o artigo 42, da Lei nº 9.430/96, não deixam dúvidas de que a contribuinte está sujeita à presunção de omissão de receita existente na legislação do imposto de renda apurável com base em depósito bancário de origem não comprovada.

49. Importante consignar que, conforme dispõe a Súmula CARF nº 26: “*A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada*”.

50. Portanto, basta ao fisco demonstrar a existência de depósitos bancários de origens não comprovadas para que se presuma, até prova em contrário, a cargo do contribuinte, a ocorrência de omissão de rendimentos. Trata-se de presunção legal do tipo *juris tantum* e, portanto, cabe ao fisco comprovar apenas o fato definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, para que fique evidenciada a omissão de rendimentos.

51. Vejam que, o aproveitamento dos dispositivos supra juntamente com a interpretação constante da Súmula CARF nº 26, devem observar os limites da lei. Não se trata de “cheque em branco” dado às autoridades fiscais para aplicar indistintamente tal presunção.

52. Assim, considero fundamental a observância de dois pressupostos para legitimar a adoção da presunção em questão: respeito aos limites legais constantes do artigo 42, da Lei nº 9.430/96, leia-se individualização dos lançamentos considerados de origem não comprovada e efetiva intimação do contribuinte para comprovar a origem dos depósitos bancários.

53. Primeiro, a autoridade deve cuidar de respeitar as disposições e limites constantes, do artigo 42, da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

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

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

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

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

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

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000, 00 (oitenta mil reais). (grifos nossos)

54. A partir da análise do dispositivo supra, o lançamento com base em depósito bancário de origem não comprovada tem validade apenas se a autoridade fiscal individualiza os depósitos que entende como não comprovados, para que, com base nessa segregação, o autuado se defenda e apresente provas.

55. Nesse sentido, é o r. Acórdão nº 1302-001.642, cuja ementa segue abaixo transcrita, *verbis*:

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. INTIMAÇÃO PARA COMPROVAÇÃO POR VALORES GLOBAIS. FALTA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Caracterizam omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a origem dos recursos utilizados nessas operações. **A ausência de intimação que discrimine individualizadamente os créditos a serem comprovados, nos termos da lei, implica a improcedência do lançamento**". (Processo nº 18471.001400/200736, Acórdão nº 1302-001.642, 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária/ 1ª Seção, Sessão de 5 de fevereiro de 2015, Relator Waldir Veiga Rocha). (grifos nossos)

56. Da leitura do julgado em questão, fica claro o dever da autoridade fiscal de intimar regularmente o contribuinte para que esclareça a origem dos créditos bancários e de fazer constar da intimação a discriminação individualizada dos valores a serem comprovados. Tais deveres asseguram o direito dos contribuintes ao contraditório efetivo e a ampla defesa¹, bem como convergem com o disposto no artigo 142, do CTN.

57. Toda a presunção, ainda que estabelecida em lei, deve ter relação entre o fato adotado como indiciário e sua consequência lógica, a fim de que se realize o primado básico de se partir de um fato conhecido para se provar um fato desconhecido.

¹ Lei nº 13.105/2015

Art. 7º É assegurada às partes paridade de tratamento em relação ao exercício de direitos e faculdades processuais, aos meios de defesa, aos ônus, aos deveres e à aplicação de sanções processuais, competindo ao juiz zelar pelo efetivo contraditório.

Lei nº 9.784/1999

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.

58. Os indícios em questão decorrem de questões fáticas levantadas tanto pela autoridade fiscal, por meio de suas plataformas tecnológicas de dados, como pelo contribuinte, que legalmente intimado, deve fazer prova da origem dos créditos bancários recebidos e demonstrar a ocorrência de lançamentos em duplicidade e/ou que não correspondem às receitas tributáveis, como é o caso dos resgates, estornos e transferências entre contas do mesmo titular.

59. No presente caso, a douta autoridade fiscal **cuidou de atender os dois pressupostos hábeis a legitimar a presunção de omissão de receitas dos créditos bancários de origem não comprovada.**

60. A Recorrente foi intimada e reintimada a comprovar a origem dos valores creditados/depositados em suas contas correntes, conforme relações individualizadas.

61. Importante reforçar que, a Recorrente não apresentou, no curso do processo administrativo e nem em seus instrumentos de defesa, justificativa ou comprovação da origem dos recursos bancários que deram azo ao lançamento.

62. Diante da presunção legal de que esse montante na verdade se origina de receita tributável auferida e não declarada, cabe ao contribuinte o ônus de comprovar a origem dos recursos.

63. Complementarmente, vale reforçar que foram devidamente excluídos valores *cujas rubricas não são consideradas entradas efetivas* (estornos, transferências de mesma titularidade, cheques devolvidos, e outros).

64. Do exposto, considero irreparável a condução do procedimento fiscalizatório que ensejou a lavratura do auto de infração e a condução do processo administrativo fiscal no tocante à aplicação da presunção de omissão de receitas constante do artigo art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Da Ausência de Pressupostos para Qualificação da Multa de Ofício

65. *In casu*, a imposição da multa de ofício em seu percentual exacerbado (de 150%) está calcada nos mesmos elementos fáticos que repercutiram nos lançamentos aqui em análise. Nesse sentido, vale conferir os seguintes trechos do Relatório Fiscal (e-fls. 92/93):

83. Devemos verificar se os fatos anteriormente narrados, que detalham a conduta do Fiscalizado, se encaixam em uma das definições de evidente intuito de fraude, estampadas nos artigos 71, 72 e 73, acima transcritos. **As condutas a serem analisadas no presente caso são: a) movimentar recursos em 05 contas correntes de diferentes instituições bancárias, em volumes superiores 3 vezes o faturamento de 2011 e a 13 vezes o de 2013, e manter estas contas e estes recursos à margem da escrituração contábil e do conhecimento do Fisco, e b) deixar de escriturar notas fiscais emitidas pela prestação de serviços realizados.**

84. Numa análise objetiva dos fatos aqui apurados frente aos dispositivos legais em comento, não há como não deixar de enquadrar a conduta do Fiscalizado, referida no

parágrafo anterior e extensamente descrita nos tópicos precedentes, na definição de sonegação contida no art. 71 da Lei 4.502/64, já transcrito. A sonegação, conforme citado artigo, apresenta as seguintes exigências:

- *Uma ação ou omissão;*
- *Que esta ação ou omissão seja dolosa;*
- *Que ela impeça ou retarde o conhecimento pelo Fisco da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais do contribuinte.*

85. Assim, em análise superficial, o que difere a sonegação da fraude é que nesta, o que se impede é a própria ocorrência do fato gerador, enquanto que naquela, o que se impede é o conhecimento pelo Fisco da ocorrência deste fato gerador.

86. Desta forma, as condutas sob análise amoldam-se à hipótese prevista para a sonegação (art. 71), uma vez que houve, fora de qualquer dúvida, a ocorrência do fato gerador, qual seja, a existência de receitas oriundas de prestação de serviços traduzidas por notas fiscais não contabilizadas, assim como também aquelas presumidas por imposição legal, representadas pelos créditos bancários cuja origem não logrou comprovar o Fiscalizado.

87. A intenção de sonegar no presente caso é indiscutível: não há como justificar como não intencional, ou seja, não há como se atribuir a qualquer erro ou equívoco escusável o fato de manter cinco contas bancárias que movimentaram mais de um milhão de reais à margem da tributação. Assim como não é razoável que a omissão de receitas de prestação de serviços, constantes das notas fiscais não escrituradas, possa também ser creditado a mero equívoco.

88. Ressalte-se, por importante, que a atividade do Fiscalizado é justamente a prestação de consultoria e assessoria na seara tributária!!!

89. Consequentemente, a consideração destas receitas, como valores sonegados, é, sob qualquer ponto de vista, imposição legal. (grifos nossos)

66. Em linha com autoridade autuante, a r. decisão de piso, manteve a imputação da multa de ofício qualificada.

67. Conforme já me manifestei em diversas oportunidades, a aplicação da multa qualificada prevista no artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, é medida de caráter excepcional². A r. autoridade fiscal deve comprovar que a contribuinte teria praticado quaisquer das condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

68. De acordo com o artigo 71 da Lei nº 4.502/64, sonegar é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte

² 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.

da autoridade fazendária da ocorrência do evento tributário, sua natureza ou circunstâncias materiais, bem como das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente:

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.

69. Da leitura, é possível concluir que a sonegação implica em descumprimento por parte do sujeito passivo de **dever instrumental prejudicando a constituição da obrigação do crédito tributário**.

70. Em termos fáticos, a autoridade fiscal deve provar que a conduta do contribuinte impediu dolosamente a apuração dos créditos tributários - **teve consciência e vontade do ilícito fiscal (leia-se empenhou esforços adicionais para ocultar a omissão de receitas) - e, conseqüentemente, prejudicou o lançamento**.

71. A segunda hipótese de aplicação de multa qualificada é a fraude, definida sobre a ótica tributária, do seguinte modo:

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

72. Fraude no sentido da lei é ato que busca ocultar algo para que possa o contribuinte furtar-se do cumprimento da obrigação tributária. Ao contrário do dolo, que busca induzir terceiro a praticar algo, a fraude é ato próprio do contribuinte que serve para lograr o fisco.

73. Apesar disso, o artigo 72 supra, utilizou-se do conceito de dolo para a definição de fraude. O "dolo" referido no artigo é o dolo penal, não o civil, porque o segundo ocorre sempre com a participação da parte prejudicada. Não por acaso, tais ilícitos tributários têm repercussões penais, nos termos dos artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90.

74. Conforme o artigo 18 do Código Penal, crime doloso ocorre quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo, assim, o dispositivo legal está conforme a teoria da vontade adotada pela lei penal brasileira. Para que o crime se configure, o agente deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o

resultado deles decorrentes. Assim, a responsabilidade pessoal do agente deve ser demonstrada/provada.

75. Portanto, é imperioso encontrar evidenciado nos autos o intuito de fraude, não sendo possível presumir sua ocorrência. A própria Súmula CARF nº 14, afasta a presunção de fraude e deixa clara a necessidade de comprovação do "*evidente intuito de fraude do sujeito passivo*".

Súmula CARF nº 14

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo. (grifos nossos)

76. Em linha a este raciocínio, para o Alberto Xavier³ a figura da fraude exige três requisitos. O um, que a conduta tenha finalidade de reduzir o montante do tributo devido, evitar ou diferir o seu pagamento; o dois, o **caráter doloso** da conduta com intenção de resultado contrário ao Direito; e, o três, que tal ato seja o **meio** que gerou o prejuízo ao fisco.

77. Na prática, a comprovação da finalidade da conduta, do seu caráter doloso e do nexo de causalidade entre a conduta ilícita do contribuinte e o prejuízo ao erário é condição *sine qua non* para enquadrar determinada prática como fraudulenta.

78. Logo, para restar configurada a fraude, a autoridade fiscal **deve trazer aos autos elementos probatórios capazes de demonstrar que o sujeito passivo praticou conduta ilícita e intencional hábil a ocultar ou alterar o valor do crédito tributário, bem como que tal ato afetou a própria ocorrência do fato gerador.**

79. A terceira hipótese de aplicação da multa qualificada é a prática do conluio que visa o dolo ou fraude por meio de ato intencional **entre duas ou mais pessoas**:

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

80. Como se nota, o conluio é qualquer ato intencional praticado por mais uma parte visando o dolo ou a fraude. O que qualifica o conluio, distinguindo-o de outra espécie de conduta dolosa ou fraudulenta, é o aspecto subjetivo, isto é, a existência de mais de um sujeito que ajustem atos que visem à sonegação ou fraude.

81. É importante reforçar que o reconhecimento de quaisquer destas práticas **deve ser comprovado pela autoridade fiscal através do nexo entre o caso concreto e a**

³ XAVIER, Alberto. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2000, p. 78.

suposta sonegação, fraude ou conluio e a caracterização efetiva do dolo. As próprias Súmulas CARF nºs 14 (referenciada supra), 25 e 34, deixam claro esse racional técnico:

Súmula CARF nº 25

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

Súmula CARF nº 34

Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de **interpostas pessoas**.

(grifos nossos)

82. Dito isso, considero que, em concreto, a conduta da ora Recorrente não se enquadra nos citados ditames legais de forma a justificar a qualificação da multa de ofício. Isso porque, tais práticas materializam a hipótese de aplicação literal do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, segundo o qual a **multa de 75% (e não 150%)** é aplicável "*sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição*" justamente "*nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*".

83. Como vimos, de acordo com a Súmula CARF nº 14, o simples fato da existência de omissão de receitas não autoriza a aplicação de multa qualificada prevista no artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/96.

84. Vejam que, o fato de o contribuinte apresentar escrituração fiscal e contábil com valores abaixo dos recebidos (existência de omissão de receitas), por si só, não comprova o dolo do agente, ao contrário, acaba por deixar evidente a inexistência das informações prestadas e/ou sua ineficácia/imprestabilidade, o que, aliás, levou ao arbitramento do lucro.

85. As provas precisam materializar condutas adicionais perpetradas pelo contribuinte com o intuito de ocultar a omissão de receitas, como é o **caso da emissão de notas subfaturadas, apresentação de documentos falsos, interposição de pessoas, dentre outras**.

86. O respectivo racional probatório tem o condão de elevar a convicção do julgador quanto à consciência e vontade do agente no cometimento do ilícito fiscal. Não pode o julgador presumir o elemento doloso na conduta do agente, tampouco aplicar a qualificadora em sentido amplo, daí a importância de se observar o teor das citadas Súmulas CARF nºs 14, 25 e 34.

87. A autoridade fiscal não logrou êxito em comprovar que a contribuinte teria praticado quaisquer das condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Há

nos autos, tão somente, menção genérica aos dispositivos supra sem a demonstração efetiva do elemento doloso.

88. Mas não é só, dada a ausência de certeza, deve ser observado o teor do artigo 112, do CTN, *"a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: (...) IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação."*

89. Do exposto, em vista da falta de conjunto probatório capaz de atender os pressupostos para a qualificação da multa de ofício, esta penalidade deve ser reduzida de 150% para 75%.

Dos Pressupostos de Aplicação do Artigo 135 do CTN

90. A responsabilidade disciplinada no artigo 135, III, do CTN, não considera a personalidade jurídica do contribuinte, mas cuida de incluir pessoalmente no polo passivo da relação jurídico-tributária, o administrador responsável pela prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei.

91. Para que se configure a responsabilidade prevista no referido artigo, devem estar presentes duas condições: (i) os sócios, os acionistas, os gerentes e/ou administradores devem **praticar atos de gestão** e (ii) a obrigação tributária deve decorrer de atos praticados com **abuso de poder ou contrários à lei, contrato social ou estatutos**. Logo, **o elemento doloso deve estar presente**.

92. Em razão da gravidade dessas práticas, o legislador apontou **expressamente** quais pessoas devem ser pessoalmente responsabilizadas, *verbis*:

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:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

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

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

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.
(grifos nossos)

93. A partir da análise do dispositivo, verifica-se que apenas as pessoas elencadas podem ser responsabilizadas pessoalmente. No mais, caso a pessoa seja sócia, mas não tenha poderes de gestão, deve ser afastada a responsabilidade pessoal. Da mesma forma, ainda que tenha poderes de gestão, deve ser comprovado o nexo de causalidade entre a prática de atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos e a exigência do crédito tributário em litígio.

94. Neste sentido, é o posicionamento já consolidado em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal. Confira-se:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente. 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Person, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou

representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a personalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor descon sideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC.

(Recurso Extraordinário nº 562276/PR, Tribunal Pleno, Relatora Ministra Ellen Gracie, Julgado em 03/11/2010, Dje nº 27, Publicado em 10/02/2011).

95. O artigo 135 do CTN aponta a necessidade de elemento subjetivo, mais especificamente, dolo ou fraude para a configuração da responsabilidade, cabendo à fiscalização demonstrar e provar que as pessoas indicadas praticaram diretamente ou toleraram o ato abusivo, ilegal ou contrário ao estatuto enquanto sócias com poder de gerência. Por fim, deve comprovar que os diretores, gerentes (de fato ou de direito) ou representantes da pessoa jurídica exerciam tais funções de gestão durante o período que ocorreu o fato gerador. Somente a partir desta construção probatória é possível imputar a responsabilidade pessoal constante do artigo 135, III, do CTN.

Das Circunstâncias Fáticas

96. Neste ponto, vale transcrever o trecho central do Relatório Fiscal (e-fls. 98/99) no qual a Fiscalização fundamenta a responsabilidade tributária do sócio Vicente Rogério de Araújo, *verbis*:

9 DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

108. Decorre de disposição legal a responsabilização pessoal do dos sócios-administradores do Fiscalizado por parte dos créditos tributários constituídos neste procedimento e sujeitos à multa qualificada.

109. O artigo 135 do Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172 de 25/10/1966, assim dispõe sobre a responsabilidade pessoal:

[...]

110. O artigo 134 está transcrito abaixo pela necessidade de suprir a remissão feita pelo inciso I do artigo 135:

[...]

111. Por ter infringido a lei, como se verá, os sócio-administrador será responsabilizado pessoalmente pelo crédito tributário constituído com a multa qualificada de 150%.

112. Pois bem, o sócio administrador infringiu dispositivos do capítulo V do Título IV do Livro II do Código Civil – Lei nº 10.406 de 10/01/2002, e da Lei 8.137/90, que trata dos crimes contra a ordem tributária.

113. Primeiramente os dispositivos da legislação civil, que tratam da obrigatoriedade da escrituração contábil pelas empresas.

114. Especificamente o Código Civil, em seus artigos 1.180 e 1.184, estabelece a obrigatoriedade do Livro Diário e os requisitos aplicáveis à sua escrituração. Estes artigos, apenas seus “caputs”, estão abaixo transcritos:

[...]

115. Como visto e comprovado, o Fiscalizado não escriturou as contas bancárias de sua titularidade nos anos de 2011 e 2013, além de também deixar de escriturar diversas notas fiscais por ele emitidas.

116. Ora, estas circunstância implicam, além do descumprimento do estabelecido na parte final do caput do art. 1.184 do Código Civil, que preconiza que todas as operações relativas ao exercício da empresa devem estar lançadas no Diário, o cometimento, em tese, do crime previsto no artigo 1º, inciso II da lei penal tributária, abaixo transcrito:

[...]

117. Tal fato consubstancia a hipótese prevista no artigo 135, inciso I do Código Tributário Nacional e impõe a responsabilização pessoal do sócio administrador Vicente Rogério Araújo.

(grifos nossos)

97. Complementarmente, o voto condutor da decisão de piso, reforça os seguintes elementos motivacionais (e-fl. 785/786):

40. O impugnante, administrador Vicente Rogério de Araújo, além de contrapor os mesmos argumentos da impugnação apresentada pela empresa, questiona a sua imputação de responsabilidade.

41. Para ele, a simples menção ao art. 135 do CTN afigurar-se-ia insuficiente para identificação “clara e precisa do fundamento para responsabilizar o sócio administrador. Para tanto, fazia-se imprescindível a indicação expressa da hipótese legal prevista legalmente”, o que não teria ocorrido no presente caso. Por conta disso, o lançamento seria nulo.

42. De mais a mais, a solidariedade prevista no inciso III do art. 135 do CTN, pretendida pela fiscalização, uma vez que (supostamente) excludente da responsabilidade da pessoa jurídica, seria incompatível com a responsabilidade pessoal do sócio administrador. A dupla responsabilização seria incompatível com o dispositivo. De maneira que, uma vez subsistindo a exigência fiscal, a responsabilização da empresa deveria ser excluída.

43. Não há acordar com o impugnante. Renova-se de antemão os mesmos argumentos apresentados na apreciação da impugnação apresentada pela contribuinte, inclusive os da preliminar de nulidade, por calhar como luva no tocante à verberação de falta de indicação do inciso do art. 135 do CTN, fundamento da responsabilização - aqui *a fortiori* uma vez que o próprio impugnante reconhece literalmente o fundamento para a sua responsabilização é o inciso III do referido dispositivo.

Por outro lado, a responsabilização de sócio administrador, nos termos do referido inciso, não é incompatível com a “responsabilização” da empresa pelo crédito (a responsabilização aqui decorre da condição de contribuinte), dado que se trata com efeito de responsabilidade solidária.

45. Esse é o entendimento esposado no item 52 da Nota GT Responsabilidade Tributária nº 1, de 17 de dezembro de 2010, aprovada pela Portaria conjunta PGFN/RFB nº 8, 2010, de observação obrigatória por parte das DRJ's:

VII - Art. 135 do CTN

51. A Fiscalização deve incluir no lançamento de ofício todos os responsáveis, nos termos do art. 135 do CTN, de que tiver condições de comprovar o vínculo, pois o Parecer PGFN CRJ/CAT nº 55/2009 não refuta esse entendimento, tendo em vista que corresponde a uma orientação adotada pela PGFN no sentido da tese utilizada nos Tribunais.

52. Quanto à natureza dessa responsabilidade, nos termos do Parecer acima citado e da jurisprudência do STJ, não há dúvida tratar-se de responsabilidade solidária. (grifou-se)

(...)

46. Desta forma, a imputação de responsabilidade deve ser mantida.

98. Em vista do acima transcrito, fica claro que um dos principais fundamentos para imputação da responsabilidade tributária com fundamento no artigo 135, inciso III, do CTN, dirige-se ao fato de o Sr. Vicente Rogério de Araújo figurar como sócio administrador no contrato social e, como tal, tinha ciência das infrações constantes do presente lançamento.

99. Diferente do posicionamento da r. DRJ, entendo que o contribuinte, em seus instrumentos de defesa tentou justamente argumentar que o fato de ser sócio, por si só, não configura hipótese de responsabilidade tributária e, por conseguinte, não há o que motive a manutenção de tal imputação.

100. De outra parte, insta consignar que a potencial imputação de multa de ofício qualificada não implica em necessária manutenção da responsabilidade tributária solidária do sócio administrador, tratam-se de institutos jurídicos distintos e autônomos, com capitulações e requisitos específicos na legislação.

101. Em concreto, as doughtas autoridades fiscal e julgadoras não cuidaram de comprovar o nexo de causalidade entre a prática de atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos e a exigência do crédito tributário em litígio.

102. Logo, merece ser afastada a responsabilidade solidária do sócio Vicente Rogério de Araújo.

Tributos Reflexos

103. Mantido o lançamento de IRPJ, igual sorte deverá caber aos lançamentos dele decorrentes, quais sejam os de CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, PIS/Pasep - Contribuição para o Programa de Integração Social e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público e Cofins - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, tendo em vista que todos se assentam sobre o mesmo fundamento fático.

Conclusão

104. Do exposto, VOTO no sentido de CONHECER do RECURSO VOLUNTÁRIO interposto e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para afastar a qualificação da multa de ofício, mantendo-se o percentual regular de 75%, e para afastar a responsabilidade solidária do sócio Vicente Rogério de Araújo.

105. É o que se reproduz do voto da Relatora Gisele Barra Bossa.

(assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Redator *ad hoc*