



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13982.721080/2013-07  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1301-006.253 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 13 de dezembro de 2022  
**Recorrente** REPRESENTACOES GIBICOSKI EIRELI  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

CONCOMITÂNCIA ENTRE AUTO DE INFRAÇÃO E ATO DE EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

A lavratura do auto de infração é atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional da Autoridade Administrativa. Portanto, verificada a ocorrência do fato gerador do tributo, deve o Fisco lavrar o auto de infração para a constituição do crédito tributário, independentemente do trânsito em julgado da discussão acerca da exclusão do contribuinte Simples Nacional. Súmula CARF nº 77.

AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO PARA FISCALIZAR. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Sendo a fiscalização uma finalidade da Autoridade Fiscal nos termos da norma, não é preciso que haja qualquer motivação externa ou indício de violação às leis tributárias para que a atividade seja exercida.

NULIDADE. PROVA. EXTRATOS BANCÁRIOS. INOCORRÊNCIA.

É regular a obtenção de informações bancárias pelas Autoridades Fiscais, independente de ordem judicial, não configurando quebra de sigilo quando atendidos aos seguintes requisitos: (i) existência de processo administrativo ou procedimento fiscal; (ii) indispensabilidade do exame das informações bancárias; (iii) intimação do contribuinte para apresentação das informações bancárias; e (iv) emissão de RMF demonstrando o enquadramento do caso concreto em uma das hipóteses do art. 3º do Decreto nº 3.724/2001.

PROVA PERICIAL E ORAL. INDEFERIMENTO. DECISÃO RECORRIDA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Incumbe à autoridade julgadora avaliar a necessidade da realização de prova pericial para o deslinde do feito e, caso a considere prescindível, possui plena discricionariedade para indeferi-la, desde que o faça de forma fundamentada. Súmula CARF nº 163.

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA. POSSIBILIDADE.**

Verificados os requisitos do artigo 42 da Lei 9.430/1996, está caracterizada a omissão de receita com base em depósitos bancários. É do titular da conta bancária o ônus de comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou investimento e, quando for o caso, a sua tributação. Na hipótese de o titular da conta, regularmente intimado, deixar de fazê-lo, estará materializada a omissão de receita, não sendo necessária a apresentação de elementos adicionais pela Autoridade Fiscal.

**DOCUMENTOS. AUSÊNCIA DE RELAÇÃO DIRETA COM AS MOVIMENTAÇÕES BANCÁRIAS LISTADAS PELA AUTORIDADE FISCAL. ÔNUS DO CONTRIBUINTE. NÃO SUFICIÊNCIA.**

A simples indicação genérica da origem dos recursos, sem relação direta com cada uma das movimentações bancárias apontadas pela Autoridade Fiscal, não é suficiente para afastar a presunção de omissão de receita. O art. 42 da Lei nº 9.249/1996 exige que o contribuinte comprove a origem dos recursos por meio de documentação hábil e idônea. A exigência de documentos que coincidam em data e valor com os depósitos realizados não configura “prova diabólica”, mas decorre do próprio art. 42 da Lei nº 9.430/96, que requer prova “hábil e idônea” para afastar a presunção de omissão de receita.

**SIMPLES NACIONAL. OMISSÃO DE RECEITA. CONSEQUENTE FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL. LIVRO CAIXA INSUFICIENTE. EXCLUSÃO. POSSIBILIDADE.**

A presunção de omissão de receita é igualmente aplicável às empresas no Simples Nacional.

Verificada a omissão de receita, a consequente falta de emissão das notas fiscais correlatas é causa de exclusão do Simples Nacional, assim como a constatação da insuficiência do Livro Caixa para identificar as movimentações bancárias e financeiras da empresa.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA OU DECORRENTE. CSLL. PIS/PASEP. COFINS.**

Aplica-se às exigências decorrentes, o mesmo tratamento dispensado ao lançamento da exigência principal, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

**ALEGAÇÃO GENÉRICA. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS OBJETO DE AUTUAÇÃO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.**

Não basta a alegação genérica de que os valores referentes ao ICMS devem ser excluídos da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins objeto da autuação, é preciso comprovar documentalmente que houve a inclusão indevida, bem como o montante do tributo estadual a ser excluído.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA OU DECORRENTE. CSLL. PIS/PASEP. COFINS.**

Aplica-se às exigências decorrentes, o mesmo tratamento dispensado ao lançamento da exigência principal, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

**ALEGAÇÃO GENÉRICA. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS OBJETO DE AUTUAÇÃO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.**

Não basta a alegação genérica de que os valores referentes ao ICMS devem ser excluídos da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins objeto da autuação, é preciso comprovar documentalmente que houve a inclusão indevida, bem como o montante do tributo estadual a ser excluído.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA OU DECORRENTE. CSLL. PIS/PASEP. COFINS.**

Aplica-se às exigências decorrentes, o mesmo tratamento dispensado ao lançamento da exigência principal, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

**MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. CABIMENTO.**

A Súmula CARF n.º 25 não veda a qualificação da multa quando a identificação e quantificação da infração se dê por meio de presunção legal, pelo contrário, ressalva que a mesma tem lugar sempre que demonstrada a ocorrência de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964. Quando o contribuinte adota conscientemente ações coordenadas entre si para impedir o conhecimento do fato gerador de parte relevante das receitas efetivas, não é possível atribuir a tais condutas a hipótese de erro, que resultaria na multa de ofício pelo seu percentual de piso (75%).

**ART. 124 DO CTN. HIPÓTESE DE SOLIDARIEDADE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE**

O art. 124 do CTN contempla hipóteses de solidariedade entre pessoas que já figuram no polo passivo da relação jurídico-tributária, seja na condição de contribuinte, seja de responsável, não autorizando, por si só, a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. FALTA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTO. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE INDICAÇÃO OBJETIVA DAS IRREGULARIDADES PRATICADAS**

A interpretação sistemática do CTN faz com que a mera falta de recolhimento de tributos se subsuma ao art. 134 do CTN, enquanto o art. 135 do CTN abarque as hipóteses de infração a leis diversas daquelas que instituem obrigações tributárias principais.

A Autoridade Fiscal deve indicar de forma objetiva as irregularidades supostamente praticadas, comprovar os atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto e demonstrar o nexo causal entre as irregularidades e a obrigação tributária delas decorrente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: por maioria, manter a multa qualificada, vencidos a Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic (relatora), José Eduardo Dornelas Souza e Marcelo José Luz Macedo, que afastavam a qualificadora; quanto à responsabilidade tributária, por maioria, afastar a responsabilidade de Esmaelita Marcon Gibicoski, vencidos os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa e Rafael Taranto Malheiros. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Iágaro Jung Martins.

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic - Relator

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Rafael Taranto Malheiros, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso, Giovana Pereira de Paiva Leite (Presidente)

## **Relatório**

Discute-se nos autos a exigência de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins, referentes ao período de janeiro de 2009 a dezembro de 2010, decorrentes da exclusão da COMERCIAL E TRANSPORTES GIBICOSKI LTDA – ME (“empresa”) do Simples Nacional, acrescidos de juros de mora e multa ofício de 75% sobre os tributos incidentes sobre a receita declarada no Simples Nacional e 150% sobre a receita supostamente omitida.

Em 12.12.2012, o Recorrente foi cientificado acerca do Termo de Início de Ação Fiscal e intimado a apresentar documentos, dentre eles, extratos das contas bancárias. Após pedido de dilação de prazo, devidamente deferido, o Recorrente apresentou Livros Caixa do período, documentos pessoais do sócio administrador e cópia do contrato social.

Diante da ausência de apresentação de extratos bancários, mesmo após intimações e concessão de prazo adicional para tanto (fls. 403-407), a Fiscalização encaminhou Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira (“RMF”), com base no art. 33 da Lei n.º 9.430/96 (fl. 85), a diversas instituições financeiras.

Em seguida, a empresa foi intimada a justificar a origem dos depósitos bancários indicados pela Fiscalização (fl. 682 e 736) e, diante da sua inércia, foi emitido parecer opinando pela exclusão da empresa do Simples Nacional, a partir de 01.01.2009, em razão das seguintes condutas (fls. 740-753):

- “a) Embaraço à fiscalização;
- b) Omissão de receitas (prática reiterada de infração a disposto na Lei Complementar 123/2006);
- c) Falta da escrituração do Livro Caixa em conjunto com a impossibilidade de identificação da movimentação financeira/bancária;
- d) Falta de emissão de documento fiscal de venda ou prestação de serviço; e
- e) Excesso do limite referente à Receita Bruta / Falta de Comunicação obrigatória do fato pelo Contribuinte”.

Em 29.11.2013, foi proferido o Ato Declaratório Executivo DRF/JOA n.º 069, cientificando a empresa acerca da sua exclusão do Simples Nacional (fl. 755) e, em 11.12.2013, a empresa foi intimada a se manifestar quanto à forma de tributação, se lucro real ou presumido, e desde que apresentasse os livros contábeis obrigatórios (Caixa e/ou Diário, Razão e LALUR).

Em razão da ausência de manifestação quando à forma de tributação, foi lavrado auto de infração para a exigência de IRPJ e da tributação reflexa (CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins), apurados na sistemática do lucro arbitrado, sobre (i) a receita presumidamente omitida em razão dos depósitos bancários de origem não comprovada; (ii) a receita da revenda de mercadorias declarada no âmbito do Simples Nacional; e (iii) a receita da prestação de serviço de transporte declarada no âmbito do Simples Nacional.

Ademais, a Fiscalização aplicou ao Recorrente multa de 150% sobre a receita presumidamente omitida em razão dos depósitos bancários de origem não comprovada por suposta sonegação e fraude, nos termos do art. 71, I, da Lei n.º 4.502/64, tendo em vista que, supostamente, deixou de escriturar e registrar em seus livros contábeis a totalidade das receitas auferidas, declarou nas DASN receitas muito inferiores às efetivamente auferidas e não emitiu Nota Fiscal relativa a essas receitas.

Por fim, com base nos artigos 124 e 135, inciso III, do CTN, foi considerada responsável solidária a sócia ESMAELITA MARCON GIBICOSKI (fl. 868-869), cujo Termo de Sujeição Passiva Solidária é objeto do Processo Administrativo n.º 13982.721253/2013-89 e contra quem foi lavrada a correspondente Representação Fiscal para Fins Penais, nos autos do

Processo Administrativo n.º 13982.721252/2013-34. Além disso, diante da ausência de bens em nome da empresa, foram arrolados os bens de ESMAELITA MARCON GIBICOSKI.

Intimados da lavratura do auto de infração, a empresa e ESMAELITA MARCON GIBICOSKI apresentaram impugnação conjunta, alegando, preliminarmente, (i) nulidade do auto de infração, por ter sido lavrado na pendência de análise da defesa apresentada pela empresa contra sua exclusão do Simples Nacional; (ii) bitributação, tendo em vista que parte dos valores em cobro já havia sido tributada pelo Simples Nacional, devendo ser compensada com os débitos eventualmente mantidos, bem como em razão de o lançamento ter por base os depósitos bancários que contemplam, inclusive, receitas declaradas e já tributadas pelo contribuinte; (iii) inaplicabilidade do art. 124, I, do CTN para responsabilizar a sócia, tendo em vista a ausência de interesse jurídico e direto na situação que constitua o fato gerador; (iv) inaplicabilidade do art. 135, III, do CTN, diante da ausência de comprovação de dissolução irregular da sociedade, dolo, excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto; (v) nulidade do auto de infração por ausência de motivação; (vi) nulidade do auto de infração por se basear em provas ilícitas; (vii) imposição de prova diabólica aos Recorrentes, em razão da exigência da Autoridade Fiscal de que os documentos hábeis e idôneos a comprovar a movimentação bancária coincidam em data e valor com os depósitos bancários; (viii) violação dos artigos 43 e 110 do CTN pelo art. 42 da Lei n.º 9.249/93, por considerar certa a ocorrência do fato gerador do imposto de renda a partir de depósitos bancários; (ix) necessidade de exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins objeto da autuação; e (x) necessidade de exclusão dos valores estornados e dos cheques devolvidos do montante autuado.

No mérito, sustentam empresa e ESMAELITA MARCON GIBICOSKI, em resumo: (i) suficiência do Livro Caixa e dos documentos apresentados para demonstrar os valores de terceiros movimentados na conta da empresa, as operações realizadas em busca de crédito, os estornos e cheques devolvidos em razão da inadimplência e os valores pertencentes a terceiros; e (ii) necessidade de redução da multa de ofício, tendo em vista a ausência de prova de que a empresa tenha agido com dolo ou praticado fraude.

Sobreveio a decisão da DRJ que julgou parcialmente procedente a impugnação, apenas para excluir do crédito tributário em exigência os valores pagos na forma do Simples Nacional, nos termos da ementa abaixo:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Incabível a alegação de nulidade se o procedimento de exclusão do Simples Nacional e o lançamento de ofício foram formalizados com obediência a todos os requisitos previstos em lei e que não se apresentam nos autos nenhum dos motivos apontados no art. 59 do Decreto n.º 70.235/1972.

ACESSO A INFORMAÇÕES BANCÁRIAS. PROCEDIMENTO DE OFÍCIO. DESNECESSÁRIA A AUTORIZAÇÃO JUDICIAL.

Atendidas as condições previstas na LC n.º 105/2001, a prestação de informações bancárias por parte das instituições financeiras não constitui quebra do sigilo bancário.

RESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

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

**PEDIDO DE PERÍCIA.**

Indefere-se o pedido de perícia quando esta se revela prescindível.

**PROVA DOCUMENTAL. PRECLUSÃO.**

Toda prova documental deve ser apresentada na impugnação, sob pena de preclusão, salvo exceções previstas.

**ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

**EXCLUSÃO DE OFÍCIO DO SIMPLES NACIONAL. COEXISTÊNCIA DE PROCEDIMENTOS.**

A contestação do procedimento de exclusão não impede que sejam apuradas outras irregularidades, decorrentes ou não das tratadas no Fazendária até o momento da existência de decisão definitiva em relação àquele litígio.

**EXCLUSÃO. PRÁTICA REITERADA DE INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA.**

Correto o ato de exclusão do Simples Nacional, com base em prática reiterada de infração à legislação tributária, caracterizada pela ausência de escrituração de movimentação financeira no Livro-Caixa.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

**DEPÓSITO NÃO COMPROVADO. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA.**

Configura-se omissão de receita o ingresso de numerários em conta corrente bancária do contribuinte, quando este não apresenta a escrituração de acordo com os requisitos previstos na legislação e tampouco, mediante intimação, presta os esclarecimentos necessários sobre a origem dos depósitos.

**COFINS. PIS. DEDUÇÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES. AUSÊNCIA DE BASE LEGAL.**

Não há base legal para a dedução do ICMS da base de cálculo da COFINS e do PIS.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

**MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. QUALIFICAÇÃO DA PENALIDADE. PROCEDÊNCIA.**

A prática de declarar ao Fisco, por períodos sucessivos, apenas parte da receita auferida, ocultando o efetivo valor da obrigação tributária principal, evidencia o intuito de fraude e implica qualificação da multa de ofício.

**SOLIDARIEDADE PASSIVA.**

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

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”.

Contra o referido acórdão, interpuseram a empresa e ESMAELITA MARCON GIBICOSKI recurso voluntário, repisando grande parte dos argumentos trazidos em sede de impugnação e acrescentando, basicamente, a nulidade da decisão recorrida, por cerceamento do direito de defesa, em razão do indeferimento da prova pericial; e a impossibilidade de exclusão da empresa do Simples Nacional com base em mera presunção de omissão de receita.

É relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Relator.

### **I – Admissibilidade**

COMERCIAL E TRANSPORTES GIBICOSKI LTDA – ME e ESMAELITA MARCON GIBICOSKI tomaram ciência do acórdão recorrido em 26.11.2014 (fl. 2663 e 2670). O recurso voluntário ora analisado foi interposto por ambos em 19.12.2014. Portanto, tendo em vista o prazo de 30 dias previsto no art. 33 do Decreto n.º 70.235/1972, é tempestivo o recuso ora analisado.

O recurso voluntário cumpre, ainda, com os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

### **II - Preliminares**

#### **a) Nulidade do auto de infração por preterição do direito de defesa**

Sustentam os Recorrentes a nulidade do auto de infração, com base no art. 59, II, §1º do Decreto n.º 70.235/72, por ter sido lavrado na pendência de análise da defesa apresentada pela empresa contra sua exclusão do Simples Nacional.

Cumpram destacar que o ato administrativo de exclusão do Simples Nacional não se confunde e tampouco prejudica a lavratura do auto de infração para a exigência dos débitos surgidos com a exclusão do referido regime. O auto de infração tem por objeto a exigência de um crédito tributário, cuja exigibilidade fica suspensa, por força do art. 151 do CTN, em razão da apresentação de defesa no âmbito do processo administrativo. O ato administrativo de exclusão do Simples Nacional, por sua vez, apesar de admitir impugnação pelo contribuinte, apenas declara um fato já ocorrido, cujos efeitos remetem à data da exclusão, de acordo com o art. 31 da Lei Complementar n.º 123/2006.

Destarte, tendo em vista que o efeito suspensivo do recurso administrativo não se presume, como determina o art. 61 da Lei n.º 9.784/99, o ato administrativo de exclusão do Simples Nacional, ainda que impugnado, não impede a lavratura de auto de infração para a exigência dos créditos tributários correlatos.

Tanto é assim que o art. 1.º, III, da Portaria RFB n.º 666/2008, vigente quando da lavratura do auto de infração subjacente, estabelecia que “as exigências de crédito tributário relativo a infrações apuradas no Simples que tiverem dado origem à exclusão do sujeito passivo dessa forma de pagamento simplificada, a exclusão do Simples e o lançamento de ofício de crédito tributário dela decorrente” seriam objeto de um único processo administrativo. Redação similar é aquela atualmente objeto do art. 3, II, da Portaria RFB n.º 48/2021.

Ademais, a lavratura do auto de infração é atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional da Autoridade Administrativa, como determina o art. 142, parágrafo único do CTN. Portanto, verificada a ocorrência do fato gerador do tributo, deve o Fisco lavrar o auto de infração para a constituição do crédito tributário, independentemente do trânsito em julgado da discussão acerca da sua exclusão do Simples Nacional.

Sobre o tema é a Súmula CARF n.º 77, aprovada em 10.12.2012: “A possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão”.

Por fim, cumpre destacar que a concomitância do ato administrativo de exclusão do Simples Nacional e do auto de infração, em momento algum, cerceou o direito de defesa do contribuinte que, regularmente intimado, pôde apresentar impugnação contra ambos.

Diante do exposto, afasto o argumento de nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa.

#### **b) Nulidade do auto de infração por ausência de motivação**

Sustentam os Recorrentes que ato administrativo que ensejou a emissão de mandado de procedimento fiscal carece de motivação, devendo ser declarado nulo com base no artigo 2.º, caput, da Lei 9.784/99. Isso porque não havia “indício de enriquecimento ilícito ou um demonstrativo de sinal exterior de riqueza” a justificar a fiscalização da empresa antes do acesso a sua movimentação bancária.

Sobre o tema, cumpre destacar que executar os serviços de fiscalização é finalidade própria da Receita Federal, nos termos do art. 1.º, VIII, do Regimento Interno da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria ME n.º 284/2020.

“Art. 1.º A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), órgão específico singular, diretamente subordinado ao Ministro de Estado da Economia, tem por finalidade: (...)

VIII - planejar, dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar os serviços de fiscalização, lançamento, cobrança, arrecadação e controle dos tributos e das demais receitas da União sob sua administração”.

Disposição similar era objeto do art. 1º, VIII, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203/2012, vigente quando do início da fiscalização que culminou com a lavratura do auto de infração subjacente.

Assim, sendo a fiscalização uma finalidade da Autoridade Fiscal nos termos da norma, não é preciso que haja qualquer motivação externa ou indício de violação às leis tributárias para que a atividade seja exercida.

Nesse contexto, afasto o argumento de nulidade do auto de infração em razão da ausência de motivação para o início do procedimento de fiscalização.

### **c) Nulidade do auto de infração por se basear em provas ilícitas**

O fornecimento de informações bancárias dos contribuintes às Autoridades Fiscais é expressamente autorizado pelo art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001, desde que (i) haja processo administrativo ou procedimento fiscal instaurado e (ii) o exame das referidas informações seja considerado indispensável pela Autoridade Administrativa. Confira-se:

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

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

A constitucionalidade do art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 foi submetida ao STF que, em acórdão julgado na sistemática da repercussão geral nos autos do Recurso Extraordinário nº 601.314, concluiu que o referido dispositivo “não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”.

Assim, a prestação de informações pelas instituições financeiras às Autoridades Fiscais não configura quebra de sigilo bancário e independe da existência de autorização judicial, bastando haver processo administrativo ou procedimento fiscal instaurado. Isso porque o dever de sigilo das informações é integralmente transferido ao órgão receptor, que deve adotar todas as medidas para conservá-lo.

O art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 foi regulamentado pelo Decreto nº 3.724/2001, cujo art. 3º estabelece as hipóteses em que o exame de informações bancárias é considerado indispensável à fiscalização, dentre elas, a ocorrência de embaraço à fiscalização (inciso VII) e o enquadramento da pessoa jurídica como inapta no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (“CNPJ”) (inciso VIII, “a”). Nos termos do art. 33 da Lei nº 9.430/96, considera-se ocorrido o embaraço à fiscalização quando o contribuinte nega, injustificadamente, a exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração de suas atividades ou, devidamente intimado, não fornece informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade.

Configurada uma das hipóteses de indispensabilidade de exame de informações bancárias pela Autoridade Fiscal, o sujeito passivo será intimado para apresentar tais informações e, caso não o faça, a Autoridade Fiscal deve emitir a Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF), com base em relatório circunstanciado, a ser enviada à instituição financeira, demonstrando, com precisão e clareza, o enquadramento do caso concreto em uma das hipóteses de indispensabilidade do exame de informações, nos termos do art. 3º do Decreto n.º 3.724/2001.

Nesse contexto, pode-se concluir que é regular a obtenção de informações bancárias pelas Autoridades Fiscais, independente de ordem judicial, não configurando quebra de sigilo, quando atendidos aos seguintes requisitos: (i) existência de processo administrativo ou procedimento fiscal; (ii) indispensabilidade do exame das informações bancárias à fiscalização; (iii) intimação do contribuinte para apresentação das informações bancárias; e (iv) emissão de RMF demonstrando o enquadramento do caso concreto em uma das hipóteses de indispensabilidade do exame de informações.

No caso em análise, todos os requisitos para a regular a obtenção de informações bancárias pelas Autoridades Fiscais foram atendidos. Isso porque as informações bancárias foram obtidas no curso do presente processo administrativo (item i). A indispensabilidade das informações se verifica em razão de a empresa, devidamente intimada, ter deixado de fornecer informações sobre sua movimentação financeira (item ii). A empresa foi intimada e reintimada a apresentar cópia das movimentações bancárias referentes aos anos-calendários de 2009 e 2010 (fls. 403-407) e não o fez (item iii). E, por fim, a RMF foi emitida indicando, de forma clara e precisa, o enquadramento do caso concreto no art. 3º, VII, do Decreto n.º 3.724/2001, e descrevendo os fatos constatados no curso da fiscalização (fl. 85-86).

Portanto, ao contrário do que alegam os Recorrentes, não há que se falar em ilicitude das provas obtidas nos presentes autos ou tampouco em nulidade do auto de infração.

#### **d) Nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa**

Sustentam os Recorrentes, ainda, a nulidade da decisão recorrida, por cerceamento do direito de defesa, em razão do indeferimento de provas pericial e oral.

A decisão recorrida, por sua vez, justifica o indeferimento da prova pericial na sua desnecessidade, tendo em vista que o “feito fiscal contém todos os elementos necessários ao seu prosseguimento, sendo prescindível qualquer procedimento pericial, visando a dirimir dúvidas técnicas”. Com relação à produção de prova oral, a decisão recorrida baseou o seu indeferimento na ausência de previsão legal para tanto.

Sobre o tema são os artigos 18 e 28 do Decreto 70.235/72:

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

“Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso.”

Assim, resta claro que incumbe à autoridade julgadora avaliar a necessidade da realização de prova para o deslinde do feito e, caso a considere prescindível, possui plena discricionariedade para indeferi-la, desde que o faça de forma fundamentada.

Sobre o tema é, ainda, a Súmula CARF n.º 163, aprovada em 06.08.2021: “O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis”.

Portanto, tendo em vista que, no presente caso, a decisão recorrida motivou o pedido de produção de prova pericial e oral, respectivamente, na sua desnecessidade e ausência de previsão legal, não há que se falar em nulidade em razão de cerceamento do direito de defesa.

Com relação aos demais argumentos trazidos pelos Recorrentes em sede de preliminar (inaplicabilidade dos artigos 124 e 135, II do CTN, imposição de prova diabólica ao Recorrente, violação dos artigos 43 e 110 do CTN pelo art. 42 da Lei n.º 9.249/93 e necessidade de exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins, dentre outros) entendo que seu enfrentamento se confunde com a análise do mérito do recurso, razão pela qual serão examinados adiante.

### III - Mérito

#### a) Presunção de omissão de receitas com base em depósitos bancários

O art. 42 da Lei n.º 9.430/96 prevê a caracterização de omissão de receita quando o contribuinte, devidamente intimado, não comprovar a origem dos recursos creditados em sua conta bancária. Confira-se:

“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.

(...)

§ 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\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais)”.

A constitucionalidade do art. 42 da Lei nº 9.430/96 foi submetida ao STF que, em acórdão julgado sob a sistemática da repercussão geral, nos autos do Recurso Extraordinário nº 855.649, concluiu que “O artigo 42 da Lei 9.430/1996 é constitucional”.

Diante disso, para a caracterização de omissão de receita com base em depósitos bancários, é preciso a verificação dos seguintes requisitos: (i) existência de créditos em conta de depósito ou investimento; (ii) regular intimação do titular da conta para comprovar a origem dos recursos creditados; (iii) ausência de comprovação, mediante documentação hábil e idônea, da origem dos recursos; e (iv) individualização dos depósitos pela Autoridade Fiscal, com a exclusão daqueles decorrentes de transferências entre contas da própria pessoa física ou jurídica ou, no caso de pessoas físicas, cujo valor individual não ultrapasse R\$ 1.000,00, desde que a soma no ano-calendário não supere R\$ 12.000,00.

Cumprido ressaltar que a presunção de omissão de receita com base em depósitos bancários é relativa, cabendo ao titular da conta o ônus de comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou investimento. Ou seja, a Autoridade Fiscal tem o dever, apenas, de verificar a ocorrência dos depósitos bancários e individualizá-los, para que o contribuinte, regularmente intimado, possa comprovar que os depósitos não se subsomem à hipótese de incidência do imposto de renda, prevista no art. 43 do CTN.

Portanto, ao contrário do que sustentam os Recorrentes, o art. 42 da Lei nº 9.430/96 não afronta os artigos 43 e 110 do CTN. E a “inversão do ônus da prova” decorre do próprio art. 42 da Lei nº 9.430/96, que imputa ao contribuinte o ônus de comprovar a origem dos depósitos e, com isso, afastar a presunção de omissão de receita. Por essa razão que, igualmente, não subsiste o argumento de que à Autoridade Fiscal compete comprovar que o fluxo financeiro representou um acréscimo ao patrimônio da empresa. Não se trata, pois, de “presunção com base nas convicções pessoais do auditor”, como afirmam os Recorrentes, já que, frise-se, a presunção tem base legal, cuja constitucionalidade foi corroborada pelo STF.

Nesse contexto, resta claro que não se trata de considerar movimentação bancária como se faturamento fosse, para fins de exclusão da empresa do Simples Nacional, mas, sim, de imputar ao contribuinte o dever de comprovar a origem dos recursos depositados em sua conta bancária, sob pena de presunção de omissão de receitas, conforme expressamente autoriza o art. 42 da Lei nº 9.430/96. No presente caso, a empresa, regularmente intimada, manteve-se silente, o que ensejou a materialização da presunção de omissão de receita, não sendo necessária a apresentação de elementos adicionais pela Autoridade Fiscal para tanto.

Alegam os Recorrentes, ainda, que, no presente caso, a Autoridade Fiscal lhe impôs prova diabólica por exigir que os documentos hábeis e idôneos a comprovar a movimentação bancária coincidam em data e valor com os depósitos realizados. Ora, para que um documento seja hábil a comprovar a origem de um depósito, como determina a legislação, e, com isso, afastar a presunção de omissão de receitas, deve haver similitude fática entre o conteúdo do documento e as características do depósito. Portanto, a exigência de documentos que coincidam em data e valor com os depósitos realizados não configura “prova diabólica”, mas decorre do próprio art. 42 da Lei nº 9.430/96, que requer prova “hábil e idônea” para afastar a presunção de omissão de receita.

Por fim, afirmam os Recorrentes que a Autoridade Fiscal deixou de individualizar as informações bancárias cuja origem deveria ser comprovada, bem como de indicar a motivação do pedido de explicação sobre sua movimentação financeira. No entanto, em anexo ao Termo de Intimação Fiscal n.º 0005, a Autoridade Fiscal apresenta relação individualizada de todos os valores creditados nas contas bancárias da empresa, cuja origem deveria ser comprovada (fls. 682-734). A motivação para o pedido de explicação sobre a movimentação financeira, por sua vez, decorre do próprio art. 42 da Lei n.º 9.430/96, que exige a regular intimação do titular da conta bancária para comprovar a origem dos depósitos, sob pena de presunção de omissão de receita.

Diante do exposto, não subsistem os argumentos trazidos pelos Recorrentes para afastar a presunção de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada.

#### **b) Provas apresentadas**

Alegam os Recorrentes, ainda, suficiência do Livro Caixa, bem como dos demais documentos apresentados, para demonstrar a origem dos depósitos bancários referentes a valores de terceiros, operações realizadas em busca de crédito, estornos e cheques devolvidos em razão da inadimplência.

Dentre os documentos, sustentam os Recorrentes a apresentação de uma planilha, que, supostamente, comprovaria que “as movimentações bancárias entre 2009 e 2010 são oriundas de empréstimos contraídos junto aos bancos, transferências entre as contas da empresa e colaboradores, repasses a terceiros, estornos” (fl. 2697), bem como de um laudo contábil “indicando que o valor devido é outro, a menor, diverso daquele exigido pela fiscalização” (fl. 2677).

Ao compulsar os autos, é possível verificar que a empresa apresentou, ainda na fase de fiscalização, contrato social (fls. 408-415), Livro Caixa (fls. 417-677) – que, entretanto, foi desconsiderado pela Autoridade Fiscal por não observar as formalidades legais, mas conter apenas movimentação bancária (fl. 736) – e, em anexo à impugnação, planilha simples indicando, de forma global, para os anos-calendários de 2009 e 2010, o valor das transferências, cheques devolvidos, repasses a terceiros e estornos (fls. 980-981); declarações de vendas, firmadas em 2014, indicando a soma das transações realizadas pelos produtores rurais Esmaelita Marcon Gibicoski e Rubens Temistocles Gibicoski (fl. 982-985); cópia de cheques (986-1014); escrituração fiscal da Cooperativa Agroindustrial Porcure, contendo datas e valores das transações realizadas com a empresa, nos anos-calendários de 2009 e 2010 (fl. 1014-1020); notas fiscais e conhecimentos de transporte (1335-2115); e nova versão do Livro Caixa, indicando não apenas a movimentação bancária, mas também contendo uma breve explicação acerca de cada lançamento (fls. 2115-2600).

A planilha de fl. 980-981 indica os valores cuja origem, supostamente, estaria comprovada de forma global, sem fazer qualquer relação direta com o Demonstrativo de Receita Omitida, elaborado pela Autoridade Fiscal, isto é, sem indicar quais, dentre as movimentações financeiras individualmente apontadas pela Fiscalização, se referem, efetivamente, a transferências, cheques devolvidos, repasses a terceiros e estornos. Ademais, a simples indicação

da origem dos recursos não seria suficiente para afastar a presunção de omissão de receita, exigindo o art. 42 da Lei n.º 9.249/1996 a sua comprovação por meio de documentação hábil e idônea.

Com relação às declarações de vendas (fl. 982-985), tendo em vista que contemplam apenas a soma de notas para cada produto vendido no período, não há como relacionar esses documentos com os depósitos nas contas bancárias, de forma a considerar comprovada a origem dos recursos. E, ainda que assim fosse, padece de demonstração que tais valores foram devidamente tributados, ainda que pelas pessoas físicas.

No que se refere aos cheques, igualmente, deixaram os Recorrentes de demonstrar sua relação com as operações bancárias que ensejaram a presunção de omissão de receitas. Veja-se, por exemplo, o cheque de R\$ 19.302,00 (fl. 996), assinado por Agropecuária e Cerealista Campinas Ltda. e nominal à Esmaelita Marcon Gibicoski. Apesar de a cópia do verso do cheque indicar que ele foi devolvido (fl. 997), não há, dentre os depósitos considerados como não identificados, nenhum que coincida em valor com o referido cheque.

O mesmo ocorre com relação à escrituração fiscal da Cooperativa Agroindustrial Porcure (fl. 1014-1020) e às notas fiscais e conhecimento de transporte juntados (fls. 986-1014): não há indicação da sua relação com os valores creditados nas contas bancárias, de forma a comprovar sua origem e afastar a presunção de omissão de receita.

A nova versão do Livro Caixa (fls. 2115- 2600), de fato, indica que receita de terceiros decorrente da venda de suínos transitou na conta bancária da empresa. Veja, por exemplo, em 07.01.2009, a “transferência online”, no valor de R\$ 14.639,00, cujo campo observação do novo Livro Caixa foi preenchido com “RECEITA VENDA SUÍNOS TERCEIROS” (fl. 2117). Essa operação bate em data e valor com aquela apontada pela Autoridade Fiscal como depósito bancário de origem não comprovada (fl. 9). No entanto, as Recorrentes não juntaram aos autos outros documentos, além do novo Livro Caixa, elaborado a posteriori, para comprovar que, efetivamente, se trata de receita de terceiros. Igualmente, os extratos bancários apresentados pelas instituições financeiras e a descrição das movimentações, no livro Caixa Original, não contêm qualquer indicação que remeta a uma receita de terceiro.

O mesmo ocorre em 09.01.2009, com a movimentação “DESCONTO CHEQUE 0900385”, no valor de R\$ 72.025,00, cujo campo observação do novo Livro Caixa foi preenchido com “RECEITA VENDA SUÍNOS TERCEIROS” (fl. 2117); em 27.01.2009, com a movimentação “DESCONTO CHEQUE 2700385”, no valor de R\$ 112.612,00”, cujo campo observação foi preenchido com “RECEITA VENDA SUÍNOS TERCEIROS” (fl. 2123); em 16.01.09, com a movimentação “TED CRÉDITO EM CONTA”, no valor de R\$ 70.000,00, cujo campo observação foi preenchido com “TRANSFERENCIA RUBENS SICOOB” (fl. 2121); e com diversas outras transações, de valores expressivos e com as mesmas características.

Ora, não basta afirmar que se trata de uma receita de terceiro e que, portanto, não acresceu ao patrimônio da empresa. É preciso demonstrar, por meio de documentos hábeis e idôneos que a receita não pertence ao contribuinte e, para tanto, um Livro Caixa elaborado em substituição ao original, por si só, não é suficiente para afastar a presunção de omissão de receitas.

E nem se alegue que esses valores ingressaram na conta da empresa “por descuido e desorganização”, tendo em vista que, em razão do princípio da autonomia patrimonial e do disposto no art. 26, §2º da Lei Complementar nº 126/2006, as pessoas jurídicas devem manter o livro caixa no qual será escriturada a SUA movimentação financeira e bancária – e não a movimentação bancária de terceiros, ainda que seus sócios.

Assim, tendo em vista que não ficou comprovado que parte das operações financeiras listadas pela Autoridade Fiscal refere-se a receita de terceiros, não há que se falar em tributação desses valores como produtor rural pessoa física, com a aplicação do percentual de 20% sobre as receitas para se chegar à base de cálculo do imposto de renda, bem como em não incidência de CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins, como pretendem os Recorrentes.

No que se refere aos valores que, supostamente, ingressaram nas contas bancárias da empresa a título de empréstimo, os documentos juntados não são suficientes para comprovar as alegações dos Recorrentes. No novo Livro Caixa, em 09.02.2009, há movimentação cujo histórico é “TED-CRÉDITO EM CONTA”, no valor de R\$ 43.000,00, e cujo campo observação foi preenchido com “CRÉDITO DE EMPRÉSTIMO/FINANCIAMENTO” ( fl. 2127). Tanto no extrato bancário fornecido pelo Banco do Brasil (fl. 158), como na relação elaborada pela Autoridade Fiscal individualizando os depósitos de origem não comprovada (fl. 10), o histórico da movimentação é “TED TRANSF.ELETR.DISPONIV”. Ou seja, o extrato não é elucidativo e não há contrato de empréstimo, declaração emitida pelo banco ou qualquer outro documento, além do Livro Caixa elaborado a posteriori, que comprove que esses valores, efetivamente, se referem a empréstimo bancário.

Note-se que, por outro lado, o valor R\$ 15.000,00, lançado no novo Livro Caixa em 06.06.2009 e cujo próprio histórico indica se tratar de um empréstimo bancário (fl. 2159) não consta na relação elaborada pela Autoridade Fiscal individualizando os depósitos de origem não comprovada. O mesmo ocorre com as operações nos valores de R\$ 28.000,00, lançada em 15.06.2009 (fl. 2164); R\$ 130.000,00, lançada em 20.11.2009,(fl. 2229); R\$ 400.000,00, lançada em 18.03.2010, (fl. 2280); e R\$ 500.000,00, lançada em 08.06.2010, (fl. 2306).

Com relação a todas essas operações, pode-se entender que o novo Livro Caixa, por si só, não é suficiente para afastar a presunção de omissão e receitas, já que os extratos bancários não são elucidativos com relação à natureza da operação e tampouco trouxeram os Recorrentes elementos adicionais para demonstrar que se tratam, efetivamente, de receita de terceiros, operações de crédito, estornos ou cheques devolvidos.

Portanto, no presente caso, os Recorrentes não comprovaram, por meio de documentação hábil e idônea, a origem de cada movimentação bancária individualmente apontada pela Autoridade Fiscal, se limitando a juntar aos autos documentos sem realizar o referido apontamento individualizado.

Diante disso, , voto por afastar os argumentos dos Recorrentes acerca da suficiência dos documentos apresentados para demonstrar que, dentre as operações listadas pela Autoridade Fiscal às fls. 9-60, há valores correspondentes a receita de terceiros, operações de crédito, estornos e cheques devolvidos.

### c) Exclusão do Simples Nacional

Sustentam os Recorrentes, ainda, a impossibilidade de exclusão do Simples Nacional com base em mera presunção de omissão de receita. No entanto, como tratado acima, a presunção de omissão de receita com base em depósitos bancários é relativa, cabendo ao titular da conta o ônus de comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta bancária. Caso deixe de fazê-lo, a presunção se materializa, tendo a Autoridade Fiscal a obrigação, nos termos do art. 142 do CTN, de efetuar o lançamento em razão da configuração da omissão de receita.

Tal presunção de omissão de receita é igualmente aplicável às empresas no Simples Nacional, como determina expressamente o art. 34 da Lei Complementar n.º 123/2006:

“Art. 34. Aplicam-se à microempresa e à empresa de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições incluídos no Simples Nacional”.

Como bem ressaltou a decisão recorrida, “o Ato Declaratório Executivo DRF/JOA n.º 69, de 29/11/2013, (fls. 755), consigna que a exclusão foi motivada pela constatação de *‘prática reiterada de infração ao disposto na Lei Complementar 123/2006, da falta de escrituração da movimentação financeira e da falta de emissão de documento fiscal de venda ou prestação de serviço’*.”

As empresas optantes pelo Simples Nacional são obrigadas, dentre outros, a emitir documento fiscal de venda (art. 26, I da Lei Complementar n.º 123/2006) e a manter em boa ordem e guarda os documentos que fundamentaram a apuração dos impostos e contribuições (art. 26, II da Lei Complementar n.º 123/2006). O não atendimento a tais obrigações é causa de exclusão de ofício do Simples Nacional, nos termos do art. 29 Lei Complementar n.º 123/2006:

“Art. 29. A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples

Nacional dar-se-á quando: (...)

V - tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto nesta Lei Complementar; (...)

XI - houver descumprimento reiterado da obrigação contida no inciso I do **caput** do art. 26; (...)

VIII - houver falta de escrituração do livro-caixa ou não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária”.

No presente caso, a constatação da omissão de receitas teve, por consequência, a verificação da ausência de emissão de notas fiscais, bem como da insuficiência do Livro Caixa para identificar as movimentações bancárias e financeiras da empresa, o que, nos termos da legislação, é razão de exclusão de ofício do Simples Nacional.

Diante do exposto, afasto o argumento dos Recorrentes de impossibilidade de exclusão do Simples Nacional com base em mera presunção de omissão de receita e mantenho o acórdão recorrido também neste ponto.

#### **d) Exclusão das receitas declaradas e tributadas**

Alegam os Recorrentes a necessidade de exclusão das receitas declaradas e tributadas dos valores auтуados.

De fato, o auto de infração considerou todas as operações bancárias passíveis de serem consideradas omissão de receita, mas deixou de excluir os valores pagos pela empresa no âmbito do Simples Nacional nos anos-calendários de 2009 e 2010. Nesse ponto, o Relatório de Situação Fiscal é expresso: “Os recolhimentos efetuados na sistemática do SIMPLES NACIONAL não foram aproveitados (compensados) no presente lançamento fiscal” (fl. 865).

No entanto, contestado esse fato em impugnação, o erro foi prontamente corrigido pela DRJ, como se extrai do trecho abaixo do Acórdão n.º 02-61.499 (fl. 2643):

“A impugnante alega, ainda, que não foram excluídos os valores espontaneamente recolhidos, e que teria havido dupla tributação, por ter pago “*seus tributos federais pelo SIMPLES, e agora, com a cobrança realizada pela sistemática normal, evidenciam-se duas incidências sobre um mesmo fato gerador*”.

A esse respeito, assim dispõe o art. 21 da Lei Complementar n.º 123, de 2006:

(...)

Da leitura dos dispositivos legais transcritos, verifica-se que estão expressamente impedidos tanto o aproveitamento de créditos de valores não apurados no Simples Nacional para extinção de débitos do regime simplificado, quanto de créditos apurados nesse regime para extinção de outros débitos.

Contudo, o legislador ressalvou as situações nas quais permitiu a compensação de ofício: para o crédito decorrente de valores apurados pelo Simples Nacional em processo de restituição ou daqueles valores resultantes da exclusão da empresa desse regime, precisamente a situação verificada nos presentes autos. Nesses casos, a compensação fica limitada à extinção de débitos para com o mesmo ente federado e relativos ao mesmo tributo, nos termos do § 11 do art. 21 da LC n.º 123, de 2006.

Assim, os valores do IRPJ, da CSLL, da COFINS e do PIS apurados no presente lançamento poderão ser compensados de ofício com aqueles pagos pelo Simples Nacional.

Em consulta aos sistemas informatizados da RFB, verifica-se que, para os períodos de apuração fiscalizados, houve quinze pagamentos efetuados na forma do Simples Nacional, no total de R\$ 48.550,04. Desse modo, devem ser excluídos os valores a seguir discriminados (...).

Portanto, tendo sido corrigido o erro de desconsideração dos valores pagos pela empresa no âmbito do Simples Nacional, não há que se falar em reforma da decisão recorrida nesse ponto.

#### **e) Exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins**

Sustentam os Recorrentes que “parte da receita supostamente omitida refere-se ao ICMS devido ao Ente Estatal e, deste modo, deve ser excluído do cálculo do PIS/COFINS o montante referente ao imposto estadual”.

O STF, em 15.03.2017, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 574.706, sob a sistemática da repercussão geral, firmou tese no sentido de que “o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”. Posteriormente, em 13.05.2021, ao julgar os embargos de declaração opostos nos referidos autos, o STF modulou os efeitos da sua decisão, para que produza efeitos apenas após 13.05.2021, ressalvado o direito daqueles contribuintes que protocolaram ações judiciais ou administrativas para discutir o tema até tal data.

Independentemente de a impugnação e o recurso voluntário dos Recorrentes poderem ser considerados ação administrativa objetivando a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins, o fato é que para que o contribuinte faça jus à exclusão, precisa comprovar que houve a efetiva inclusão do tributo estadual na base de cálculo das referidas contribuições, bem como o seu montante.

Tanto é assim que a Receita Federal, antes da definição acerca de “qual” ICMS deveria ser excluído da base de cálculo das contribuições – se o ICMS “pago” ou o “destacado” – proferiu a Solução de Consulta Cosit n.º 13/2018, na qual indicou os procedimentos a serem adotados para apurar o valor do crédito de Contribuição ao PIS e de Cofins decorrente da exclusão do ICMS:

“Para fins de cumprimento das decisões judiciais transitadas em julgado que versem sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime cumulativo ou não cumulativo de apuração, devem ser observados os seguintes procedimentos:

(...)

d) para fins de proceder ao levantamento dos valores de ICMS a recolher, apurados e escriturados pela pessoa jurídica, devem-se preferencialmente considerar os valores escriturados por esta, na escrituração fiscal digital do ICMS e do IPI (EFD-ICMS/IPI), transmitida mensalmente por cada um dos seus estabelecimentos, sujeitos à apuração do referido imposto; e

e) no caso de a pessoa jurídica estar dispensada da escrituração do ICMS, na EFD-ICMS/IPI, em algum(uns) do(s) período(s) abrangidos pela decisão judicial com trânsito em julgado, poderá ela alternativamente comprovar os valores do ICMS a recolher, mês a mês, com base nas guias de recolhimento do referido imposto, atestando o seu recolhimento, ou em outros meios de demonstração dos valores de ICMS a recolher, definidos pelas Unidades da Federação com jurisdição em cada um dos seus estabelecimentos”.

Ainda que o posicionamento da Receita Federal não esteja atualizado com relação à comprovação do crédito decorrente da exclusão do ICMS destacado, ela indica que não basta ao contribuinte pleitear genericamente a aplicação do Recurso Extraordinário n.º 574.706, sob o argumento teórico de que a autuação deixou de excluir da base de cálculo das contribuições os valores relativo ao tributo estadual, é preciso comprovar, documentalmente, que houve a inclusão, bem como montante do ICMS que deve ser excluído da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins.

Solução semelhante foi adotada pela 2ª Turma, da 4ª Câmara da 1ª Seção no Acórdão n.º 1402-002.603, julgado em 20.06.2017:

“Também alega o Contribuinte, por meio de arguição meramente teórica, que o ICMS deveria ser excluído da base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS, dele agora exigidos.

Tal tese poderia até inaugurar aqui um debate sobre a necessidade ou não de sobrestamento deste processo, vez que o E. Supremo Tribunal Federal recentemente julgou a matéria favoravelmente aos contribuintes, mas não esclareceu a dinâmica temporal de seus efeitos.

Todavia, o que se verifica das Autuações e do TVF (fls. 04 a 133) é que a Autoridade Fiscal não incluiu expressamente este Imposto estadual na base de cálculo do lançamento. Não há qualquer menção a tal manobra ou mesmo a indicação de que, nos valores colhidos, está incluído o ICMS - inclusive por parte da Recorrente.

Inclusive, as Notas Fiscais acostadas referem-se a valores de expurgos já cancelados neste Voto.

O que se depreende, então, é que o PIS e a COFINS foram simples e devidamente calculados sobre os valores exigidos sob a rubrica de omissão de receitas, diretamente extraídos da recomposição de conta caixa, sem considerar ou adicionar a suposta oneração tributária estadual.

**Desse modo, sem a demonstração e comprovação da presença do ICMS na composição dos valores colhidos pelo Fisco, o argumento se esvazia por completo, devendo ser rejeitado**” (grifos nossos).

No presente caso, os Recorrentes não apresentaram qualquer documento para comprovar que houve o efetivo destaque de ICMS, pelo contrário, das notas fiscais e conhecimentos de transporte juntados aos autos (fls. 335-2115), praticamente nenhum continha a indicação de qualquer valor referente ao ICMS (exceto fls. 2016, 2017, 2043, 2044).

Assim, tendo em vista que não basta a alegação genérica de que os valores referentes ao ICMS devem ser excluídos da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins objeto da autuação, é preciso comprovar documentalmente que houve a inclusão indevida, bem como o montante do tributo estadual a ser excluído, afastado o argumento dos Recorrentes sobre o tema.

#### **f) Multa de ofício qualificada**

Sustentam os Recorrentes a necessidade de redução da multa de ofício, tendo em vista a ausência de prova de que a empresa tenha agido com dolo ou praticado fraude.

Nos termos do art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96, ao sujeito passivo será aplicada multa de ofício de 150% sobre a totalidade ou diferença de tributo sempre que a falta de pagamento, recolhimento ou declaração vier acompanhada de sonegação, fraude ou conluio.

Entende-se por sonegação a ação ou omissão dolosa capaz de impedir ou retardar o conhecimento (i) da ocorrência do fato gerador, sua natureza ou circunstâncias; ou (ii) das condições pessoais do contribuinte capazes de afetar a obrigação ou crédito tributário (art. 71 da Lei nº 4.502/64). Fraude, por sua vez, é a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou a excluir ou modificar suas características, de modo a reduzir, evitar ou diferir o pagamento do imposto devido. (art. 72 da

Lei n.º 4.502/64). Por fim, conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas físicas ou jurídicas, visando à sonegação ou à fraude (art. 73 da Lei n.º 4.502/64).

Portanto, para que haja a aplicação da multa de ofício qualificada, é preciso que a Fiscalização demonstre a subsunção da conduta praticada pelo sujeito passivo a uma das hipóteses dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei n.º 4.502/64. Isto é, não basta que haja a imputação genérica de sonegação, fraude ou conluio, é preciso que haja a individualização da conduta do agente e a comprovação inequívoca da existência de dolo. Nesse sentido:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 1996

MULTA QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO. NECESSIDADE DA CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE DOLOSO FRAUDULENTO.

A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser incontestada e demonstrada de forma cabal. Assim, o lançamento da multa qualificada de 150% deve ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73, da Lei n.º 4.502, de 1964” (Acórdão n.º 9101-005.686, de 13.08.21).

No presente caso, a qualificação da multa decorreu da omissão de receitas, acompanhada da falta de emissão de notas fiscais, declaração de receita ao Fisco em valor menor do que o devido e suposta ausência de escrituração do Livro Caixa com a totalidade das receitas. Confira-se:

“Para infração que se originou da omissão de receitas amiudadas no item “4.1”, acima, quais sejam, depósitos bancários de origem não comprovada, a juízo destas autoridades fiscais, a autuada adotou conduta que teve por desiderato impedir o conhecimento por parte da administração tributária do total das exações devidas pela empresa em epígrafe, mediante as seguintes ações/omissões.

- a) Não escriturar e registrar em seus livros contábeis a totalidade das receitas auferidas.
- b) Declarar nas DASN respectivas receitas muito inferiores às efetivamente auferidas.
- c) Não emitir Nota Fiscal, relativamente a essas receitas.

A inércia do contribuinte fez com que o Estado tivesse de movimentar sua máquina de fiscalização a fim de detectar tais omissões sob pena de ver perecer o seu direito.

É na omissão do contribuinte ou na prestação de informações falsas que reside a fraude que justifica o percentual da multa ora aplicada, visto que, por meio destas condutas, o contribuinte se esconde na esperança de que o Fisco nada descubra, e assim não possa exercer o seu direito (constituir o crédito tributário) no prazo decadencial, acarretando assim prejuízos aos cofres públicos.

Relevante nota que a conduta adotada pelo contribuinte se materializa por todo o período abrangido por esta autuação, e que, pela quantidade de lançamentos, está demonstrado que não houve um mero erro de fato.

Ademais, o montante das receitas omitidas pelo contribuinte, e consideradas na presente autuação, são notoriamente relevantes, dado os valores contabilizados pelo contribuinte, a saber:(...)

Percebe-se que no ano calendário de 2009 e 2010 o contribuinte não tributou mais de 97% de suas receitas, ou seja, manteve conduta contumaz de, em tese, sonegar a maior parte de suas receitas ao conhecimento e tributação do Fisco Federal” (fl. 862-863, grifos nossos).

Cumprido destacar que a presunção de omissão de receitas, por si só, não é suficiente para a qualificação da multa de ofício. Nesse sentido é Súmula CARF n.º 25:

Súmula CARF n.º 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 n.º 4.502/64” (Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009).

A presunção de omissão de receitas com base no art. 42 da Lei n.º 9.430/96, como visto acima, desincumbe a Autoridade Fiscal de comprovar a efetiva omissão de receitas, invertendo o ônus da prova e atribuindo ao contribuinte o dever de refutar a presunção por meio da identificação dos recursos creditados em sua conta. Embora a presunção com base em depósitos bancários seja suficiente para caracterizar omissão de receita, ela não se presta, por si só, para qualificar a multa de ofício. Para a qualificação da multa de ofício é preciso que a Autoridade Fiscal demonstre, de forma objetiva, a prática de uma conduta dolosa pelo sujeito passivo, diversa da omissão de receitas, apta a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador ou o seu conhecimento pela Autoridade Fiscal.

Isto é, o depósito bancário de origem não identificada é suficiente para que a Autoridade Fiscal presuma a omissão de receitas, com base na autorização expressamente concedida pelo art. 42 da Lei n.º 9.430/96. No entanto, não há base legal para a presunção de conduta dolosa a partir da presunção de omissão de receitas. Ao contrário do que ocorre com a presunção de omissão de receitas, é da Autoridade Fiscal o ônus de comprovar a prática de conduta dolosa pelo sujeito passivo para que a multa possa ser qualificada. Caso assim não fosse, estaríamos diante de uma presunção (conduta dolosa) de uma presunção (omissão de receitas), o que é inadmissível para fins de qualificação da multa.

No presente caso, as condutas dolosas supostamente praticada pelos Recorrentes para impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador ou o seu conhecimento pela Autoridade Fiscal foram a prática reiterada de (i) omissão de receitas em valor relevante (97% das receitas do período), que, como visto acima, não é suficiente para presumir o dolo; (ii) falta de emissão de notas fiscais com relação às receitas presumidamente omitidas; (iii) declaração de receita ao Fisco em valor menor do que o presumidamente devido; (iv) ausência de escrituração do Livro Caixa com a totalidade das receitas do período (frise-se, incluindo aquelas presumidamente omitidas).

Tais condutas, entretanto, não evidenciam o dolo dos Recorrentes. Isso porque a omissão de receitas (item “i”), ainda que em valor relevante, decorre de uma presunção, donde não se pode presumir a ocorrência de dolo, como visto acima. E o descumprimento de obrigações acessórias (itens “ii”, “iii” e “iv”), além de decorrer da própria receita presumida, foi o meio para a prática da omissão de receitas, não ensejando, por si só, a qualificação da multa.

Assim como ocorre no Direito Penal, pelo princípio da consunção, o descumprimento de obrigações acessórias foi absorvido pela conduta de omissão de receitas. Isto é, a prática de omissão de receitas contemplou o descumprimento da obrigação principal (pagar

tributos) e também das obrigações acessórias correlatas (emitir notas fiscais, prestar declarações fiscais, escriturar movimentações financeiras e outras prestações previstas em lei no interesse da arrecadação ou fiscalização). O descumprimento das obrigações acessórias, diretamente relacionadas aos tributos em exigência, foi, no presente caso, inerente e necessário à omissão de receitas e, portanto, não autoriza, por si só, a qualificação da multa. Do contrário, caso a receita fosse declarada ao Fisco, mas os tributos correlatos não fossem recolhidos, estaríamos diante de hipótese de falta de pagamento – e não de omissão de receita.

Assim, a presunção de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, ainda que acompanhada do descumprimento de obrigações acessórias, no presente caso, tem por consequência a tributação integral dos depósitos cuja origem não foi comprovada – e não a qualificação da multa. Para que a multa pudesse ser qualificada, a Autoridade Fiscal deveria demonstrar que, além da falta de recolhimento de tributos e de cumprimento das obrigações acessórias correlatas, o contribuinte valeu-se de artifício doloso para tentar impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais do contribuinte – o que não se verificou no presente caso.

Ademais, a prática reiterada da conduta por todo ano de 2009 e 2010, bem como o montante da receita omitida, igualmente, não dão azo ao agravamento da multa. Nesse sentido é o Acórdão n.º 9101-005.151, proferido pela 1ª Turma da CSRF (j. em 06.10.2020):

“MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. REITERAÇÃO E RELEVANTE PROPORÇÃO. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS PRÓPRIOS PARA A MOTIVAÇÃO DA DUPLICAÇÃO DA PENA. CONJECTURAS SOBRE A PRÓPRIA INFRAÇÃO. INADIMPLEMENTO FISCAL E DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES. SÚMULA CARF Nº 25. AFASTAMENTO.

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.

A presunção de omissão de receitas traduz-se em inadimplemento tributário (descumprimento de obrigação principal e acessória), não podendo ser revestida, automática e objetivamente, de ocultação de fato jurídico tributário ou impedimento e retardamento da sua apuração pela Fiscalização.

Os fundamentos para a qualificação da multa de ofício de que a infração ocorreu reiteradamente, em diversos períodos de apuração e, igualmente, em proporção relevante, quando confrontada com aquilo ofertado à tributação, são meras conjecturas sobre a própria infração de omissão de receitas, procedidas pela adoção de prismas analíticos de sua temporalidade e quantidade, sem o devido respaldo legal” (grifos nossos).

Diante do exposto, voto por afastar a multa qualificada, tendo em vista a não configuração das hipóteses dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64.

### **g) Responsabilidade Tributária**

A responsabilidade tributária, matéria de lei complementar por força do art. 146, III, “a” da Constituição Federal, é espécie de sujeição passiva tributária, disciplinada nos arts.

128 a 138 do CTN, que é lei formalmente ordinária, recepcionada pelo texto constitucional com força de lei complementar.

O responsável tributário, assim como o contribuinte, é sujeito passivo da obrigação tributária, seja ela principal ou acessória. No entanto, nos termos do art. 121, parágrafo único, do CTN, o contribuinte mantém “*relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*”, enquanto o responsável tributário é aquele que “*sem revestir a condição de contribuinte [tenha] obrigação [que] decorra de disposição expressa de lei*”.

Isto é, o contribuinte é aquele que tem o dever de realizar o comportamento objeto da obrigação tributária, em detrimento do próprio patrimônio. Como explica Geraldo Ataliba, “é a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo [...] [estando] em conexão íntima (relação de fato) com o núcleo (aspecto material) da hipótese de incidência”<sup>1</sup>. O responsável, por sua vez, é aquele que “não realizando o fato gerador da obrigação, a lei lhe imputa o dever de satisfazer o crédito tributário em prol do sujeito ativo”<sup>2</sup>.

Ao responsável é atribuída essa condição (i) em substituição daquele que naturalmente seria o contribuinte, pelas razões previstas na legislação; ou (ii) por transferência do dever de satisfazer a obrigação, outrora atribuída ao contribuinte. A responsabilidade por transferência pode ocorrer de forma que o contribuinte permaneça no polo passivo (como no art. 134 do CTN) ou que o terceiro responda pessoal e exclusivamente pela obrigação tributária (como no art. 135 do CTN).

No presente caso, a responsabilidade da Recorrente foi embasada nos artigos 124 e 135, III do CTN e decorre das seguintes condutas conforme descreve a Representação Fiscal para Fins Penais, nos autos do Processo Administrativo nº 13982.721252/2013-34:

“A pessoa física identificada acima atuou ostensivamente na materialização das irregularidades que resultaram na falta de recolhimento (ou recolhimento a menor) do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, por parte da pessoa jurídica, conforme infrações tributárias de que tratam as autuações.

Na condição de sócio-administrador, articulou as irregularidades que culminaram com o desvio de recursos públicos (tributos).

Considerando o imenso montante de receita omitida, no valor superior a 30 milhões de Reais, (mais de 97% da receita total auferida), não é de muito aferir que o montante correspondente aos tributos sonegados, ou mesmo ao resultado final produzido pela atividade empresarial, tenha sido destinado à pessoa física que a gerencia.

Ora, é óbvio que os sócios de uma empresa têm interesse na ocorrência do fato gerador. Este interesse, aliás, reflete genericamente a própria lógica da atividade empresarial, uma vez que são os sócios os grandes interessados nas operações da empresa, em razão do resultado que elas produzem”.

Diante disso, resta perquirir se essas condutas se subsomem às hipóteses previstas nos artigos 124 e 135, III do CTN.

<sup>1</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 86.

<sup>2</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 507-508.

**(i) Art. 124 do CTN**

Nos termos do art. 124 do CTN, são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário, sem benefício de ordem, as pessoas com interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal (inciso I) e as pessoas expressamente designadas por lei (inciso II).

As pessoas “designadas por lei” são aquelas cuja responsabilidade é expressamente atribuída pela legislação, não suscitando grandes dúvidas. O “interesse comum”, por sua vez, apesar da subjetividade, não deve ser objeto de alargamento conceitual imoderado apenas para fins de cobrança do crédito tributário. Isso porque “[a] *solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. [...] É que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias*”<sup>3</sup>.

Assim, o art. 124 do CTN contempla hipóteses de solidariedade entre pessoas que já figuram no polo passivo da relação tributária, seja na condição de contribuinte, seja de responsável, não autorizando, por si só, a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros. Nesse sentido, ensina Regina Helena Costa:

“A solidariedade tributária, que é sempre passiva, somente pode existir entre sujeitos que figurem nesse polo da relação obrigacional. (...) Por intermédio desse expediente, não se inclui terceira pessoa no polo passivo da obrigação tributária, representando apenas ‘forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo’” (Código Tributário Nacional Comentado: em sua moldura constitucional. 2.ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 276).

Diante disso, cronologicamente, primeiro, um terceiro deve ser responsabilizado pelo crédito tributário, passando a figurar no polo passivo da relação jurídica, ao lado do contribuinte ou em substituição a ele, para, então, incidir o comando do art. 124 do CTN, que determina a solidariedade entre aqueles que já são sujeitos passivos da obrigação tributária;

A interpretação sistemática do Código Tributário Nacional confirma o entendimento de que o referido dispositivo não se presta a atribuir responsabilidade a terceiros, mas apenas a graduar a responsabilidade entre os sujeitos passivos da obrigação tributária. Isso porque o art. 124 do CTN está dentro do “Capítulo IV – Sujeito Passivo” e não do “Capítulo V – Responsabilidade Tributária”.

Portanto, por se tratar de uma norma de solidariedade – e não de responsabilidade – o art. 124 não é suficiente para atribuir responsabilidade tributária à Recorrente ESMAELITA MARCON GIBICOSKI, dependendo, a sua aplicação, da caracterização da condição de responsável tributário nos termos do art. 135, III, do CTN, como se verá adiante.

**(ii) Art. 135 do CTN**

Para se determinar o alcance do art. 135 do CTN, é preciso analisá-lo em conjunto com o art. 134 do CTN. Apesar de ambos contemplarem hipóteses de responsabilização de

---

<sup>3</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro** / Aliomar Baleeiro; atualização de Misabel Abreu Derzi. 14. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018, p. 1.118.

terceiros, o art. 134 determina a responsabilidade solidária entre contribuinte e terceiro, pelos atos e omissões praticados, na hipótese de impossibilidade de exigência da obrigação principal do contribuinte; enquanto o art. 135 trata da responsabilidade pessoal do terceiro, quando a obrigação tributária decorrer de atos por ele praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto.

Como ensina Geraldo Ataliba, na responsabilidade regida pelo art. 134 do CTN, o contribuinte e o responsável permanecem no polo passivo da relação, “o primeiro, em caráter preferencial, o segundo, subsidiariamente, bastando para isso o descumprimento do dever de pagar tributo devido pelo contribuinte ou a negligência na fiscalização do pagamento”<sup>4</sup>. Já no art. 135, tendo em vista que o terceiro age intencionalmente de má fé contra aquele que representa, a responsabilidade é inteiramente transferida, respondendo o terceiro pessoalmente, de forma plena e exclusiva, pela obrigação tributária.

Especificamente no que se refere à responsabilização dos sócios, o art. 134 do CTN exige (i) a impossibilidade de exigência da obrigação do contribuinte; (ii) a prática de ato ou omissão pelo terceiro, no caso, o sócio; e (iii) a liquidação da sociedade de pessoas. Já o art. 135 do CTN exige, para a responsabilização pessoal dos sócios ou administradores, (i) a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto; (ii) a existência de nexo-causal entre o ato praticado e a obrigação tributária surgida.

A interpretação sistemática dos referidos dispositivos faz com que a mera falta de recolhimento de tributos se subsuma ao art. 134 do CTN, enquanto o art. 135 do CTN abarque as hipóteses de infração a leis diversas daquelas que instituem obrigações tributárias principais. Nesse sentido, o STJ, em recurso submetido à sistemática dos recursos repetitivos, firmou a seguinte tese:

“A simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa” (REsp nº 1101728/SP, j. em 11.03.2009).

Corroborando desse entendimento Luis Eduardo Schoueri:

“Nota-se que a infração de que cogita o dispositivo não há de ser a mera falta de recolhimento do tributo. Claro que não recolher um tributo no prazo é uma infração a lei. Entretanto, fosse esse o alcance do artigo 135, então não teria sentido o artigo 134, que já versa sobre responsabilização por não recolhimento do tributo. Para que o último dispositivo tenha algum alcance, há de se entender que o artigo 135 compreende as infrações a leis não tributárias; e, no que se refere às leis tributárias, excetua-se o mero inadimplemento” (Direito Tributário, 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 614).

Aplicando tais lições ao caso concreto, tem-se que o Relatório Fiscal é omissivo com relação às condutas pessoalmente praticadas pela Recorrente ESMAELITA MARCON GIBICOSKI (fls. 855-865). Nos autos do Processo Administrativo nº 13982.721252/2013-34, a Representação Fiscal para Fins Penais imputa à Recorrente ESMAELITA MARCON GIBICOSKI irregularidades que supostamente resultaram na falta de recolhimento de tributos (fl. 13 e 14): “atuou ostensivamente na materialização das irregularidades que resultaram na falta

<sup>4</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro** / Aliomar Baleeiro; atualização de Misabel Abreu Derzi. 14. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018, p. 1.152.

de recolhimento (...) por parte da pessoa jurídica”; “articulou as irregularidades que culminaram com o desvio de recursos públicos (tributos)” e “não é de muito aferir que o montante correspondente aos tributos sonegados, ou mesmo ao resultado final produzido pela atividade empresarial, tenha sido destinado à pessoa física que a gerencia”.

Note-se que a Autoridade Fiscal não descreve, de forma objetiva, os atos praticados por ESMAELITA MARCON GIBICOSKI, justificando a responsabilidade tributária na consequência dos atos supostamente praticados: a falta de pagamento de tributos. No entanto, como visto acima, a falta de recolhimento de tributos pela pessoa jurídica não é suficiente para a responsabilização de seu sócio ou administrador com base no art. 135, III, do CTN.

Ademais, não há a indicação do ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, por obvio que também não se verifica o requisito da existência denexo-causal entre o ato e a obrigação tributária surgida – o que impede a aplicação do art. 135, III, do CTN, por ausência dos seus requisitos essenciais.

Como se não bastasse, há um segundo fundamento suficiente para afastar a responsabilidade tributária imputada à ESMAELITA MARCON GIBICOSKI: o Relatório Fiscal objeto dos presentes autos é omissivo com relação às supostas condutas pessoalmente praticadas pela Recorrente, que apenas podem ser extraídas da Representação Fiscal para Fins Penais objeto do Processo Administrativo n.º 13982.721252/2013-34.

Diante disso, deve ser julgado procedente o recurso voluntário, para reformar o acórdão recorrido e extinguir o crédito tributário com relação à Recorrente ESMAELITA MARCON GIBICOSKI.

### **III - Conclusão**

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário, rejeito as preliminares de nulidade, e, no mérito, DOU PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO, para afastar a responsabilidade tributária de ESMAELITA MARCON GIBICOSKI e reduzir a multa de ofício ao percentual ordinário de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Iágaro Jung Martins

**Multa de ofício qualificada**

Não obstante o didático e bem estruturado voto apresentado pela i. Relatora, que foi acompanhado por unanimidade de votos para manter a exigência do tributo e, por maioria, excluir a responsabilidade tributária da sócia-administradora, a turma entendeu que, no caso concreto, há elementos suficientes para a manutenção da multa qualificada.

Fundamenta a Relatora que a razão para redução da multa ao percentual de 75%, isto é, ao patamar inicial de sanção, destinado aos casos de falta de pagamento ou recolhimento dos tributos devidos, de falta de declaração e nos de declaração inexata (art. 44, I, da Lei n.º 9.430, de 1996) deve-se ao fato, em apertada síntese, de que a caracterização da presunção se deu com base em presunção legal, prevista no art. 42, da Lei n.º 9.430, de 1996.

Conclui a i. Relatora que *para a qualificação da multa de ofício é preciso que a Autoridade Fiscal demonstre, de forma objetiva, a prática de uma conduta dolosa pelo sujeito passivo, diversa da omissão de receitas, apta a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador ou o seu conhecimento pela Autoridade Fiscal*, fundamenta, ainda, seu entendimento na Súmula CARF n.º 25.

Registre-se, por oportuno, que não haveria razão para discordar da consistente fundamentação jurídica da i. Relatora se a falta do sujeito passivo fosse eventual ou materialmente irrelevante.

Todavia, não é o que se vê no presente processo.

Reproduz-se novamente a parte do Termo de Verificação Fiscal (fls. fl. 862/863):

Para infração que se originou da omissão de receitas amiudadas no item “4.1”, acima, quais sejam, depósitos bancários de origem não comprovada, a juízo destas autoridades fiscais, a autuada adotou conduta que teve por desiderato impedir o conhecimento por parte da administração tributária do total das exações devidas pela empresa em epígrafe, mediante as seguintes ações/omissões.

- a) **Não escriturar e registrar em seus livros contábeis a totalidade das receitas auferidas.**
- b) **Declarar nas DASN respectivas receitas muito inferiores às efetivamente auferidas.**
- c) **Não emitir Nota Fiscal, relativamente a essas receitas.**

A inércia do contribuinte fez com que o Estado tivesse de movimentar sua máquina de fiscalização a fim de detectar tais omissões sob pena de ver perecer o seu direito.

É na omissão do contribuinte ou na prestação de informações falsas que reside a fraude que justifica o percentual da multa ora aplicada, visto que, por meio destas condutas, o contribuinte se esconde na esperança de que o Fisco nada descubra, e assim não possa exercer o seu direito (constituir o crédito tributário) no prazo decadencial, acarretando assim prejuízos aos cofres públicos.

Relevante nota que **a conduta adotada pelo contribuinte se materializa por todo o período abrangido por esta autuação, e que, pela quantidade de lançamentos, está demonstrado que não houve um mero erro de fato.**

Ademais, o montante das receitas omitidas pelo contribuinte, e consideradas na presente autuação, são notoriamente relevantes, dado os valores contabilizados pelo contribuinte, a saber:(...)

**Percebe-se que no ano calendário de 2009 e 2010 o contribuinte não tributou mais de 97% de suas receitas, ou seja, manteve conduta contumaz de, em tese, sonegar a maior parte de suas receitas ao conhecimento e tributação do Fisco Federal. (g.n.)**

Como referido, há no presente caso a indubitável demonstração de que o sujeito passivo agiu dolosamente e, de forma coordenada, praticou condutas coerentes entre si para que a Administração Tributária não tivesse conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Entre as condutas praticadas e coordenadas entre si para obter o resultado de impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador, destacam-se:

- a) Não escriturar e registrar em seus livros contábeis a totalidade das receitas auferidas;
- b) Declarar à Administração tributária menos de 3% das receitas efetivamente auferidas;
- c) Não emitir Nota Fiscal relativamente a essas receitas;

Ainda que a técnica utilizada pelo Fisco para identificar e quantificar a infração tributária se dê por meio de presunção legal, esse fato não produz a consequência direta de impedir a qualificação da multa, que resultaria em aplicá-la a seu patamar mínimo, destinadas, nessas hipóteses, a sancionar condutas que decorrerem de erro ou divergência de interpretação da lei tributária.

Repisa-se o teor da Súmula CARF n.º 25:

Súmula CARF n.º 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 n.º 4.502/64.** (g.n.)

A referida Súmula não veda a qualificação da multa, o que seria ilegal.

O ato de uniformização de entendimento do CARF orienta que a presunção legal de omissão de receitas produz como resultado automático apenas, e tão-somente, a mensuração da omissão de receitas não passível de identificação mediante prova direta e que isso não produz a consequência direta de qualificação da multa.

A parte final do enunciado é clara ao ressaltar que para a qualificação da multa é necessária quando há comprovação das condutas de sonegação, fraude ou conluio para a prática de sonegação ou fraude.

O art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, estabelece a multa qualificada nos seguintes casos:

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

[...]

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

Por sua vez, os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, tratam, respectivamente de sonegação, fraude e conluio. Vide a redação dos referidos dispositivos:

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.

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.

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. (g.n.)

Retomando-se ao caso concreto, nos anos-calendário 2009 e 2010, o sujeito passivo declarou como receita total auferida o montante de R\$ 941.847,90, ao passo que a receita total omitida foi de vultosos R\$ 31.397.399,52.

Resta absolutamente claro que o sujeito passivo agiu de forma intencional e com total desprezo à norma tributária ao declarar receita fictícia e irreal ao Fisco, que equivalia a aproximadamente 3% do volume real dos seus negócios.

O sujeito passivo praticou a conduta típica de sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964) ao ardilosamente, não apenas esconder a ocorrência de 97% das circunstâncias materiais do fato gerador, mas adotar outras condutas, coerentes entre si, para impedir o conhecimento real das receitas auferidas pela Administração Tributária.

Não se trata de simples conduta omissiva, erro ou esquecimento de declarar 97% das receitas no referido período de apuração, que resultaria na sanção de menor grau, pela aplicação da multa de ofício de 75%.

A conduta verificada nos autos não comporta espaço para subsunção à falta de pagamento ou recolhimento dos tributos ou, ainda, à falta de declaração, condutas essas que poderiam decorrer de erro ou divergência de interpretação.

No presente caso, em que o ato infracional é materialmente relevante, deve prevalecer a multa qualificada, sob pena de se cometer injustiça com aqueles que diante de uma simples omissão sofrem a mesma sanção daqueles que intencionalmente adotam condutas com o objetivo de sonegar.

Por essa razão, em relação a esse ponto específico, entendeu a Turma, por maioria de votos, em manter a multa qualificada.

(Assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins