



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

Processo n° 15586.720376/2014-81
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-002.615 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de setembro de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente AKLA INDUSTRIA DE COSMETICOS LTDA (contribuinte) e MARCONI ARRUDA LEAL (coobrigado)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

RECEITA ESCRITURADA E NÃO DECLARADA. EXIGÊNCIA.

Comprovada nos autos a existência de receita não oferecida à tributação, correta está a constituição dos créditos tributários sobre os tributos incidentes.

ART. 148 DO CTN. INAPLICABILIDADE.

Não configura o arbitramento da base de cálculo previsto no art. 148 do CTN o lançamento com base na receita escriturada e não declarada.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. DOLO.

Justifica-se a aplicação da multa no percentual de 150% quando restar demonstrado que o contribuinte agiu de forma dolosa, com o propósito de impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária por parte da autoridade fazendária. Em relação aos períodos de apuração em que o dolo não restou evidenciado, a penalidade aplicada deve ser reduzida para o percentual de 75%.

SUJEIÇÃO PASSIVA. MULTA QUALIFICADA. RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA A ADMINISTRADOR DA PESSOA JURÍDICA. ART. 135, III, DO CTN. POSSIBILIDADE.

A cominação da penalidade qualificada baseada em conduta dolosa que denote sonegação, fraude ou conluio com repercussões, em tese, na esfera criminal, enseja a responsabilização dos administradores da pessoa jurídica à época da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária em questão.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL. PIS. COFINS

A solução dada ao litígio principal, relativa ao IRPJ, aplica-se, no que couber, aos lançamentos reflexos quando não houver fatos ou argumentos a ensejar decisão diversa.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. INCOMPETÊNCIA DO CARF.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais, nos termos da Súmula CARF nº 28.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento; no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para, em relação ao crédito tributário decorrente "de receitas escrituradas no livro caixa e não registradas no livro registro de saídas", reduzir a multa de ofício para o percentual de 75% e excluir a responsabilidade atribuída aos coobrigados somente em relação a esse crédito tributário. Os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felícia Rothschild votaram por dar provimento parcial em maior extensão para excluir a responsabilidade tributária dos coobrigados em relação a todo o crédito tributário.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Ângelo Abrantes Nunes, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Bianca Felícia Rothschild, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

AKLA INDÚSTRIA DE COSMETICOS LTDA (contribuinte) e MARCONI ARRUDA LEAL (coobrigado) recorrem a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 14-58.843 proferido pela 1ª Turma da Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto que julgou improcedentes as impugnações apresentadas.

Por bem refletir o litígio até aquela fase, adoto o relatório da decisão recorrida, complementando-o ao final:

Em ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima identificado, optante pela tributação com base no Lucro Presumido para o ano calendário 2010, a autoridade lançadora constatou receita da atividade escriturada e não declarada e insuficiência de recolhimento da Cofins e da Contribuição para o Pis/Pasep sob incidência cumulativa, o que culminou na lavratura dos respectivos autos de infração ora impugnados.

A autoridade demonstra as receitas que foram declaradas na DIPJ e DCTF, referentes ao ano calendário de 2010, em tabela constante da fl. 561. Após análise do Livro Caixa de 2010, apurou receita de vendas no valor de R\$ 29.632.887,31. Relata que o Livro Registro de Saída nº 14 de 2010 registrava receita do período no valor de R\$ 20.468.510,68. Face à diferença constatada – R\$ 9.164.376,63 -, intimou a interessada a manifestar-se, com base em documentos hábeis e idôneos, sobre este valor apurado. Após análise das repostas apresentadas, verificou que o valor R\$ 8.590.023,08 oriundo da empresa BIOTROPIC Distribuidora de Cosméticos Ltda., informados pela fiscalizada como “aporte financeiro”, não foi devidamente justificado, conforme relata no tópico 9.2 de seu Termo Final de Verificação (fl.564), transcrito abaixo:

9.2) Quanto aos "aportes financeiros" que, segundo a fiscalizada foram efetuados pela BIOTROPIC Distribuidora de Cosméticos Ltda, cujos sócios são os mesmos da AKLA Indústria e Comércio Ltda. e justificariam a diferença apurada pela fiscalização, constatei a inexistência de contratos de mútuo referentes a estes aportes e a não quitação de tais recursos até o presente momento, conforme carta-resposta datada de 11 de julho de 2014.

Conclui então (fl. 569):

13) Ressalto que, inicialmente, os mencionados aportes financeiros foram justificados pela fiscalizada como "Adiantamento de clientes" e, segundo a mesma, corresponderiam a vendas recebidas no ano de 2010 e só faturadas em 2011. Mas, trinta dias após prestar estas informações ao fisco e após intimada a apresentar a documentação hábil e idônea em que se respaldava a justificativa de "Adiantamento de clientes", a fiscalizada apresentou outra carta-resposta alterando a justificativa inicial e informando que a diferença tinha origem em "aportes

financeiros". Porém, esta justificativa não foi acatada pelas razões acima explicitadas.

14) Tendo em vista o exposto, concluo que estes ingressos registrados no Livro Caixa de 2010 da AKLA Indústria de Cosméticos Ltda e não registrados no Livro Registro de Saída 2010, não são aportes financeiros e sim valores pagos pela sua maior cliente, BIOTROPIC Distribuidora de Cosméticos Ltda, por produtos a ela vendidos sem emissão das Notas Fiscais de Venda.

15) Considerando que a apuração dos tributos deu-se pelo regime de competência; que o Livro Registro de Saída nº 14 de 2010 registra as vendas à vista e à prazo efetuadas no ano de 2010, contendo assim os valores de competência; que as notas fiscais eletrônicas de vendas, emitidas em 2010 e extraídas no SPED Nota Fiscal Eletrônica corroboram os registros efetuados no Livro Registro de Saída nº 14 de 2010, tomei por base os valores registrados neste Livro e apurei a receita bruta total do ano de 2010 que se encontra discriminada no demonstrativo a seguir:

[...]

Incluiu então **Demonstrativo I** (fls. 569/570) evidenciando a Receita Bruta Total do ano de 2010 “com” nota fiscal, com base no Livro de Registro de Saídas, no valor R\$ 20.468.510,68.

A autoridade incluiu também:

- **Demonstrativo II** (fls. 570/571), o qual demonstra a Receita Bruta Tributável no ano de 2010 com nota fiscal (Demonstrativo I), com exclusão das devoluções de vendas e do IPI destacado, apurando-se o valor de **R\$ 18.818.061,26**;

- **Demonstrativo III** (fls. 571/572) o qual demonstra a Receita Tributável Escriturada e não declarada, sem emissão de nota fiscal, evidenciando os valores constantes do Livro Caixa menos o Livro Registro de Saídas ajustado conforme Demonstrativo II, chegando a um total de **R\$ 10.899.196,45**;

- **Demonstrativo IV** (fl. 572), o qual demonstra a Receita Total Tributável que corresponde ao valor R\$ 18.818.061,26 somado ao valor R\$ 10.899.196,45, perfazendo um total de **R\$ 29.569.690,80**.

- **Demonstrativo V** (fl. 573), o qual demonstra a diferença entre a Receita Total Tributável apurada pela fiscalização e a Receita Declarada pela Fiscalizada em DIPJ/DCTF, apurando-se a diferença tributável no valor de **R\$ 19.682.316,77**;

- **Demonstrativo VI** (fl. 574) da apuração do IRPJ devido e não recolhido no ano de 2010;

- **Demonstrativo VII** (fl. 575) da apuração da CSLL devida e não recolhida no ano de 2010;

Quanto à COFINS e à Contribuição para o PIS/PASEP, a autoridade alega que, conforme relação fornecida pela própria empresa, a fiscalizada industrializa e comercializa produtos que estão classificados nas posições submetidas à aplicação das alíquotas diferenciadas para o PIS/PASEP (2,2%) e para a COFINS (10,3%), de acordo com o art. 1º da Lei nº 10.147/2000 e alterações, vigentes até 07 de março de 2013. Relata a autoridade que, apesar de estar sujeita à incidência das alíquotas diferenciadas para todo o ano de 2010, conforme declarado em DCTF e Dacon, essas alíquotas foram aplicadas apenas para o mês de janeiro. Demonstra no Demonstrativo II, constante das fls. 577/578, a base de cálculo dos tributos. Nos Demonstrativos III e IV, apura os valores devidos com base na receita de vendas não declaradas em DIPJ/DCTF, separando as receitas “com” nota fiscal (demonstrativo III, fls. 578/579) e “sem” nota fiscal (demonstrativo IV fl. 580).

A autoridade lançadora qualificou também a multa aplicada, com fulcro no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Considerou que a fiscalizada informou à RFB apenas 33,77% da receita efetivamente auferida no período fiscalizado, deixando de recolher tributos sobre 66,23% do montante apurado. Entende que tal fato corrobora a intenção de omitir informações à RFB em sua DIPJ e DCTF, com o objetivo de confundir o fisco, induzindo-o a uma análise incorreta. Conclui que, face à omissão, caso a auditoria não tivesse ocorrido a tempo, o crédito tributário teria sido alcançado pela decadência. Destarte, caracterizou-se sonegação fiscal, conforme explicitado no art. 71 da Lei nº 4.502/64, pois a omissão dificultou o conhecimento da ocorrência dos fatos jurídicos tributários. Responsabilizou, por consequência, o sócio administrador Sr. Marconi Arruda Leal pelo crédito tributário apurado, com fulcro no art. 135 do CTN.

Inicialmente a autuada alega a inexistência de motivo fático que ensejasse o arbitramento da base de cálculo. Cita o art. 148 do CTN, afirmando que os documentos exigidos foram todos fornecidos. Entende: *“as hipóteses legais para arbitramento não se configuram, pois não houve contumácia da Impugnante, nem inidoneidade dos documentos apresentados”*. Declara que a suposta diferença apontada pela fiscalização entre os valores do Livro Caixa e no Livro de Registro de Saídas – R\$ 9.164.376,63 – é oriunda de aporte financeiro de sua cliente BIOTROPIC. Deste modo, não há que se falar em omissão de receitas e, como não há qualquer ato processual motivando a necessidade de arbitramento, a autuação é ilícita por falta de pressuposto. Deve-se, então, anular o auto de infração por se verificar patente a violação de seus direitos.

Haja vista o exposto acima, afirma que o procedimento com base nos livros contábeis está incorreto, restando como único meio para apurar a movimentação os extratos bancários. Insurge-se então a interessada acerca da utilização de extratos para o lançamento dos tributos, citando jurisprudência do STJ que rechaça o lançamento com base apenas em extratos bancários. Ressalta: *“[...] o lançamento efetuado tendo como suporte a mera movimentação bancária, pelo fato de não caracterizarem disponibilidade econômica de renda e proventos, não constituiu fato jurídico tributário pelo IRPJ”*. Aponta ainda jurisprudência administrativa, realçando:

Aquele Colendo órgão colegial federal consigna ainda que para a validade do lançamento tributário efetuado com base em depósitos bancários ‘é imprescindível que seja, comprovada a utilização dos valores depositados como renda consumida, evidenciando sinais exteriores de riqueza.’, prova a qual não foi realizada pelos Agentes Fiscais.

Cita também a Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos, concluindo, desta forma, que tais razões demonstram a total improcedência do auto de infração. Destaca o art. 849, §2º do RIR/99, alegando ter sido infringido pelo Fisco, ao ter ignorado as operações nas quais ocorreram apenas transferência de quantia de uma conta para outra. Conclui então:

Assim sendo, por não constituir fato jurídico tributário do Imposto de Renda a simples efetivação de depósito na conta da IMPUGNANTE, é que não deve prosperar a pretensão do Fisco.

Se a autoridade administrativa mantém como interdependentes a IMPUGNANTE e a BIOTROPIC, deve-se proceder à correta apuração do tributo, devendo ser abatido o valor referente à transferência de capital entre as contas.

Após discorre acerca dos conceitos de faturamento e receita bruta e da inconstitucionalidade já declarada pelo STF, em Recurso Extraordinário, do art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98, que ampliou a base de cálculo da COFINS. Sustenta que receita bruta abrange não só a comercialização ou prestação de serviços, mas também as receitas financeiras e não operacionais. Já o faturamento abarca tão somente a soma dos valores de vendas ou prestação de serviços, tanto à vista, como a prazo. Conclui, então:

Logo, vê-se que receita bruta quer dizer mais que faturamento, e que, por conta disso, a Lei nº 9.718/98 ampliou a base de cálculo do referido tributo, de forma que feriu-se de frente o já citado artigo 110 do CTN.

Destaca o art. 195, §4º da CF/88 que determina observância ao art. 154, I, que exige lei complementar para instituir outras fontes de custeio da seguridade social e não foi respeitado pelo legislador. Afirma ainda que mesmo após a EC 20/98, que incluiu “receita” no art. 195, inciso I, alínea “b” da CF/88, a ampliação da base de cálculo não seria possível pois consoante posicionamento do STF o sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente, e a Emenda é posterior à lei não podendo convalidá-la. Acrescenta:

Ademais, mesmo uma argumentação no sentido de considerar a possibilidade de convalidação da Lei nº 9.718/98 pela EC nº 20/98, a primeira ainda assim é de inconstitucionalidade indubitosa, diante dos termos do artigo 246 da Constituição Federal, pois o citado diploma germinou-se da Medida Provisória nº 1.724/98:

Art. 246. É vedada a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada entre 1º de janeiro de 1995 até a promulgação desta emenda, inclusive. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

Tendo em vista os motivos expostos, entende que a COFINS deve incidir tão somente sobre o faturamento e não sobre a receita bruta, como quer fazer valer o fisco. Afirma que a autoridade não fez distinção entre os institutos, incidindo o tributo sobre todas as movimentações financeiras apuradas nas contas da impugnante. Assevera:

Se não for esse o entendimento, deve-se exigir que as autoridades determinem o que corresponde a faturamento nas movimentações apuradas, para que ocorra a minoração do tributo supostamente devido.

Quanto à contribuição para o PIS/PASEP, entende a impugnante que o auto de infração deve ser anulado, alegando:

Ocorre que os mesmos problemas conceituais ocorridos no caso da COFINS atingem o PIS, uma vez que este último deveria incidir apenas sobre o faturamento.

Desse modo, os AFRF's deveriam ter discriminado quais movimentações financeiras correspondem ao conceito de faturamento, acima já assinalado, pois a mesma inconstitucionalidade que afeta a ampliação da base de cálculo da COFINS, já vastamente sustentado alhures, ocorre no caso do PIS.

Nem mesmo após a Emenda Constitucional 20/98 tal ampliação seria possível, pois a alteração no texto constitucional se refere ao art. 195 da Carta Magna, sem tocar o art. 239, que dispõe sobre o PIS.

[...]

Após disserta a impugnante acerca da inconstitucionalidade já declarada pelo STF de dispositivos de lei que aplica multas com efeito de confisco. Apresenta argumentos que embasam a natureza confiscatória da multa aplicada no auto de infração impugnado. Cita doutrina e jurisprudência que amparam seu entendimento no sentido de que a multa aplicada no auto de infração guerreado assume natureza confiscatória. Afirmar ser indubitável a inconstitucionalidade da exigência da penalidade em questão, porquanto em horrenda afronta às decisões do STF, dentre elas à decisão da ADIn 551-1, que possui efeito vinculante e eficácia *erga omnes*. Continua:

Além disso, deve-se considerar ponto importante: a fiscalização se debruçou nos documentos fornecidos pela própria IMPUGNANTE

Não houve obstáculo imposto pela IMPUGNANTE. Logo, não há razão para aplicação de multa tão alta.

Ora, se as informações necessárias para o lançamento estavam escriturados nos registros contábeis (livro caixa, livro de registro de saldas etc), mesmo não declarados, é de se concluir não haver razão para multas tão graves.

Conclui então:

Assim, sendo a declaração de inconstitucionalidade pelo STF, por meio de ADIn, controle concentrado de constitucionalidade, resta vinculada toda a sociedade, inclusive os órgãos da administração pública direta e indireta.

Insurge-se também contra a responsabilização dos sócios da empresa.

Afirma:

Em verdade, o CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, em seu art. 135, III, estabelece que os sócios só respondem por dívidas tributárias quando exercerem gerência da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador, e ainda quando tenham praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, todos apurados por procedimento regular, administrativo ou judicial.

Cita também a doutrina e jurisprudência que albergam o entendimento que para responsabilizar as pessoas indicadas, estas devem ter praticado diretamente ou tolerado a prática do ato abusivo e ilegal, quando em posição de influir em sua não ocorrência. Não há como se manter a responsabilidade solidária dos sócios sem que restem comprovadas quaisquer das hipóteses previstas no art. 135 do CTN. A imputação da responsabilidade prevista no art. 135 não está vinculada apenas ao inadimplemento da obrigação tributária, mas à configuração das demais condutas nele descritas: prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto social. O inadimplemento tributário, por si só, não caracteriza, nem em tese, hipótese de responsabilidade subsidiária dos sócios a que se refere o art. 135 do CTN. Afirma-se a Administração crê nessa responsabilidade, deve apurar a suposta infração de maneira direta; o relatório da autoridade apontando a responsabilidade está baseado em poucas menções aos sócios, acompanhadas de argumentos genéricos que não justificam a responsabilização. Cita o excerto do Termo Final de Verificação e Constatação Fiscal:

Desta forma, podemos verificar que, em 2010, a fiscalizada informou à RFB apenas 33,77% da receita efetivamente auferida neste mesmo período, deixando de recolher tributos sobre 66,23% da receita efetivamente auferida. O mesmo procedimento ocorreu na empresa BIOTROPIC Distribuidora de Cosméticos Ltda, CNPJ 07.577.549/0001-92, submetida à fiscalização no mesmo período conforme processo administrativo nº 15586.720382/2014-39, cujos sócios, Marconi Arruda Leal - CPF 880.727.547-34 e Waleska Zanelato Lopes Leal - CF 017.123.867-27, são os mesmos da AKLA Indústria de Cosméticos Ltda. Tal fato corrobora a constatação de que houve a intenção de omitir informações à RFB em sua DIPJ e DCTF do ano de 2010 com o objetivo de confundir o fisco, induzindo-o a uma análise econômico-financeira e fiscal incorreta.

Ressalto que o Sr. Marconi Arruda Leal, CPF 880.727.547-34 é sócio majoritário e administrador da AKLA Indústria de Cosméticos Ltda conforme dispõe o Contrato Social e suas alterações, devidamente registrados na JUCEES. Também, é responsável junto à Receita Federal do Brasil pelo CNPJ da referida empresa. Tendo em vista o exposto e considerando que, na presente fiscalização, apurou-se fatos, que em tese, configuram crime contra a ordem tributária culminando com a aplicação da multa qualificada de 150% aplica-se o entendimento da Nota GT Responsabilidade Tributária nº 01, de 17 de dezembro de 2010 PGFN/RFB, que atribui ao sócio-administrador a responsabilidade pelo crédito tributário apurado, nos termos do artigo 135 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996, que transcrevo a seguir.

Conclui após:

Além do texto padrão em casos como tais, não há imputação de comportamento aos sócios, nem detalhamento do elemento subjetivo de sua conduta (culpa ou dolo), no sentido de determinar a responsabilização tributária.

Afasta ainda mais o elemento subjetivo o fato de a fiscalização não ter sido obstaculizada pelos sócios.

*Os valores apurados vieram todos de escrituração contábil mantida pela sociedade empresária **IMPUGNANTE**, o que afasta o dolo ou a culpa. Junto, afasta a aplicação da multa agravada, conforme acima visto.*

Por esses argumentos, fica caracterizada, definitivamente, a inconsistência do Auto de Infração lavrado.

Ante o exposto, requer:

a) a anulação, de plano, do auto de infração combatido, de acordo com todos os argumentos expostos, que demonstram a equivocada constituição do crédito tributário;

b) no remoto caso de não ser anulado o auto de infração, seja a multa aplicada reduzida a um patamar não confiscatório, nas balizas determinadas pelo Supremo

c) sejam obstados todos os procedimentos de responsabilização do sócio, bem como de Representação Fiscal para Fins Penais, ante a discussão do débito.

Analisando as impugnações apresentadas o colegiado *a quo* julgou-as improcedentes.

O contribuinte foi intimado da decisão em 20 de julho de 2015 (fl. 752), apresentando em 11 de agosto de 2015 recurso voluntário de fls. 809-854, reafirmando, em resumo, os termos de sua de sua impugnação.

Já o coobrigado foi cientificado dessa decisão em 09 de julho de 2015 (fl. 753) apresentando recurso voluntário fls. 755-800 em 11 de agosto de 2015. Salienta-se que ambos os recursos voluntários possuem o mesmo teor, sendo que o apresentado pelo coobrigado há uma pequena inversão na ordem de seus subitens, iniciando-se com a discussão sobre imputação de responsabilidade tributária, tema abordado no desfecho do recurso voluntário apresentado pela pessoa jurídica.

Em resumo, foram esses os argumentados entabulados nos recursos apresentados:

a) o lançamento seria nulo em razão de arbitramento em desacordo com o art. 148 do CTN;

b) as diferenças de registro entre o livro caixa e o livro registro de saídas diriam respeito a aportes financeiros realizados pela empresa BIOTROPIC, sua cliente;

c) a autuação teria sido feita com base em depósitos bancários e não teriam sido descontadas as transferências realizadas entre a autuada e BIOTROPIC, empresas interdependentes;

d) questiona a exigência de PIS e de Cofins, pois a matéria autuada acabou por impor a tributação sobre valores que não podem ser considerados faturamento;

e) a multa aplicada seria confiscatória;

f) quanto a responsabilidade tributária atribuída ao administrador da autuada, aduz que essa pode ser dada de forma objetiva;

g) haveria falta de justa causa para a ação penal, pois o crédito tributário não teria sido constituído definitivamente.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE

Os recursos voluntários apresentados são tempestivos e assinados por procurador devidamente habilitado. Preenchidos os demais pressupostos de admissibilidade, deles, portanto, tomo conhecimento.

2 PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO

Para os recorrentes, os autos de infração seriam nulos em razão de a autoridade fiscal autuante ter formalizado o lançamento, baseado em arbitramento, em descompasso com o disposto no art. 148 do CTN.¹

Aduz inexistir suporte fático para o arbitramento da base de cálculo. Reitera que a suposta diferença apontada é oriunda de aporte financeiro de sua cliente “BIOTROPIC”. Entende assim que não há omissão de receita e a autuação é ilícita por falta de pressuposto para o arbitramento. Prossegue afirmando que o único meio para apurar a movimentação são os extratos bancários e refuta o lançamento dos tributos com base apenas nesses documentos, devendo a fiscalização evidenciar sinais exteriores de riqueza.

Os pressupostos legais para a validade do auto de infração são determinados pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, que trata do Processo Administrativo Fiscal, a seguir transcrito:

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 30 (trinta) dias;

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

¹ Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

A respeito da nulidade, o mesmo diploma legal assim dispõe:

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.

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

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

§ 3.º. Quando puder decidir o 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. (Acrescido pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. (grifo nosso)

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Compulsando o processo, constata-se que os autos de infração lavrados preenchem os requisitos elencados pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Além disso, no caso concreto, não há qualquer dúvida quanto à ausência de prejuízo ao contribuinte e coobrigados, tanto que, já em sede de impugnação defenderam-se plenamente, despendendo com clareza e qualidade, todos os argumentos necessários ao pleno exercício de suas defesas.

Portanto, não há que se falar em cerceamento de defesa. Isso porque, não se constata qualquer prejuízo ao pleno exercício do contraditório e da ampla defesa por parte da dos recorrentes, aliás, prejuízo esse primordial à caracterização de nulidade, conforme apregoa o art. 60 do Decreto nº 70.235/72: “As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo”.

Assim sendo, sob os aspectos formais, não há qualquer mácula no auto de infração lavrado.

Ademais, o argumento tratado pelos recorrentes diz respeito ao mérito da exigência e, se confirmado, redundarão em cancelamento integral da exigência, não caracterizando qualquer hipótese de nulidade do lançamento.

Assim sendo, voto por rejeitar a preliminar de nulidade.

3 RECURSO VOLUNTÁRIO

A exigência diz respeito a duas infrações referentes a omissão de receitas: uma parcela referente à divergência entre os valores escriturados no livro registro de saídas e os declarados em DIPJ e a segunda relativa a valores escriturados no livro caixa e não registrados no livro registro de saídas.

Registra-se que a defesa apresentada pelos recorrentes aborda tão somente a segunda parcela de omissão de receita, qual seja, a divergência entre valores registrados no livro caixa e não consignados no livro registro de saídas.

Em razão disso, o crédito tributário decorrente da primeira infração é definitivo, não comportando mais qualquer discussão na esfera administrativa sobre sua exigibilidade.

A discussão restante diz respeito a valores registrados no livro caixa não como receitas, mas sim decorrentes de ingressos advindos de empresa com sócios comuns aos da pessoa jurídica autuada.

Destaco o consignado pela autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal (fl. 562 e seguintes):

3.1) Procedi então à apuração da receita de vendas registradas no Livro Caixa de 2010, as quais totalizaram R\$ 29.632.887,31 (vinte e nove milhões, seiscentos e trinta e dois mil, oitocentos e oitenta e sete reais e trinta e um centavos).

4) O Livro Registro de Saída nº 14 de 2010 (arquivo digital não paginável) foi apresentado em papel e meio magnético e constatei que as operações de vendas ali registradas, correspondentes à receita do período, totalizavam R\$ 20.468.510,68 e, portanto, inferior ao registrado no Livro Caixa do ano de 2010.

5) Procedi à lavratura do **Termo de Intimação Fiscal nº 05** onde apresentei os valores discriminados nos itens II, 3.1 e II,4, neste relatório, correspondentes à receita de vendas apuradas no Livro Caixa 2010 e no Livro Registro de Saída nº 14 de 2010, respectivamente e constatei uma diferença de R\$ 9.164.376,63 (nove milhões, cento e sessenta e quatro mil trezentos e setenta e seis reais e sessenta e três centavos). Intimei a fiscalizada a manifestar-se sobre esta diferença, respaldada em documentos hábeis e idôneos.

6) Em **14 de abril de 2014, através de carta-resposta**, a fiscalizada se manifesta:

6.1) Informando que “o valor total de vendas brutas no ano calendário de 2010 foi de R\$ 20.468.510,68 conforme demonstrado na Intimação”, confirmando, assim, o valor apurado por esta fiscalização;

6.2) Confirmando que "todas as rubricas de históricos mencionados na intimação são de recebimentos de vendas referentes a saldo de 31/12/2009, recebimentos das vendas do ano corrente de 2010 e adiantamento de clientes (vendas a faturar posteriormente)".

6.3) Em relação à diferença de R\$ 9.164.376,63, informa que pelos motivos acima expostos "não existe diferença de vendas e seus recebimentos".

6.3.1) Para tanto, apresentou uma relação do **Fluxo de Caixa** contendo o histórico da conta 1.01.028 – 00275 – "**Adiantamentos – Recebimento**", cujo teor refere-se a transferências bancárias da empresa BIOTROPIC Distribuidora de Cosméticos Ltda, sua cliente, totalizando no ano o valor de R\$ 8.590.023,08; e uma relação das "Duplicatas Recebidas p/Cliente" que discrimina as vendas à prazo, efetuadas em 2009 e recebidas em 2010 no valor de R\$ 145.464,09 e juros de R\$ 2.949,88. Porém, não apresentou documentação hábil e idônea que comprovasse as justificativas supracitadas.

7) Procedi à lavratura do Termo de Intimação Fiscal nº 05 intimado-a para que apresentasse os documentos comprobatórios que justificassem as afirmações descritas no item II,6, deste relatório.

8) Em 13 de maio de 2014, em carta-resposta, a fiscalizada retifica a afirmação contida em carta-resposta anterior, de 14 de abril de 2014, e assim se manifesta: "que os valores excedentes apontados pela diferença entre a movimentação financeira e o Livro Registro de Saída da empresa fiscalizada – informado anteriormente como sendo adiantamento de clientes -, na verdade, trata-se de aporte financeiro ocorrido no exercício de 2010, entre esta e a sociedade empresária BIOTROPIC Distribuidora de Cosméticos Ltda." Complementa, informando que as cópias das notas fiscais emitidas em 2009 (DANFE) e recebidas no ano de 2010 estão sendo apresentadas.

9) Examinei os **DANFE – Documento Auxiliar de Nota Fiscal Eletrônicas** apresentados para comprovar as vendas à prazo ocorridas em 2009 e recebidas e escrituradas em 2010 no valor de R\$145.464,09 e concluí tratar-se de documentação hábil e idônea que

justificam a escrituração no ano de 2010. Assim, o referido valor acrescido dos juros de R\$ 2.949,88, totalizando R\$ 148.413,97, serão excluídos da diferença questionada.

9.2) Quanto aos **"aportes financeiros"** que, segundo a fiscalizada foram efetuados pela BIOTROPIC Distribuidora de Cosméticos Ltda, cujos sócios são os mesmos da AKLA Indústria e Comércio Ltda e justificariam a diferença apurada pela fiscalização, constatei a inexistência de contratos de mútuo referentes a estes aportes e a não quitação de tais recursos até a presente momento, conforme **carta-resposta datada de 11 de julho de 2014**.

9.3) Procedi ao exame da relação do **Fluxo de Caixa p/Conta** (arquivo digital não paginável – Recebimentos Aportes) apresentada pela fiscalizada, integrante do presente processo, onde constam discriminados os lançamentos contábeis e respectivos históricos do seu Livro Caixa 2010. Segundo alegação da fiscalizada, estes lançamentos referem-se a aportes financeiros e justificariam parte da diferença da receita de vendas no valor de R\$ 9.164.376,63, apurados por esta fiscalização.

9.3.1) É importante ressaltar que as receitas de vendas apuradas por esta fiscalização à partir do Livro Caixa 2010 baseou-se nos históricos sugestivos de vendas: REC CLIENTES, REC NF, REC CLIENTES NF, VR LIQUIDAÇÃO DE COBRANÇA, REC DUPL, RECEBIMENTO, VR RECEBIMENTO, discriminados **no Termo de Intimação nº 04** e confirmados pela fiscalizada em sua **carta-resposta de 14 de abril de 2014**.

9.3.2) No entanto, ao analisar os lançamentos contábeis apresentados para justificar os referidos **"aportes financeiros"** constatei que os históricos a eles pertinentes discriminavam "VR LIQUIDAÇÃO DE COBRANÇA", "REC CLIENTES" e **"TRANSFERÊNCIA"**, sendo que os valores referentes a este último, como se constata no item II, 9.3.1, acima, não foram computados por esta fiscalização para compor a receita de vendas do ano de 2010, apurada com base no Livro Caixa 2010. Portanto, o valor de R\$ 5.356.308,27 (cinco milhões, trezentos e cinquenta e seis mil, trezentos e oito reais e vinte e sete centavos) referentes ao histórico "TRANSFERÊNCIA", relacionados no "Fluxo de Caixa p/Conta", não será objeto de análise, pois não compõe a diferença apresentada.

9.3.3) Os demais lançamentos com históricos de **"VR LIQUIDAÇÃO DE COBRANÇA"** e **"REC CLIENTES"** relacionados no **Fluxo de Caixa p/Conta** (arquivo digital não paginável – Recebimentos Aportes) que totalizam, neste mesmo documento, R\$ 3.233.714,81 (três milhões duzentos e trinta e três mil setecentos e quatorze reais e oitenta e um centavos) foram submetidos à análise, tendo em vista os Livros Caixa 2010 da fiscalizada, AKLA Indústria de Cosméticos Ltda e da BIOTROPIC Distribuidora de Cosméticos Ltda, sua cliente e os extratos bancários de 2010 de ambas. Assim procedendo, constatei o que segue:

- a) Os recursos lançados a débito, nas contas Bancos, registrados no Livro Caixa da fiscalizada tem sua origem em recursos lançados a crédito, nas contas Bancos, registrados no Livro Caixa da BIOTROPIC Distribuidora de Cosméticos Ltda;
- b) Os referidos recursos enviados pela BIOTROPIC Distribuidora de Cosméticos Ltda para as contas da fiscalizada discriminavam em seu histórico "PAGO A AKLA" e "TRANSF AKLA";
- c) Diversos lançamentos não coincidiam em valor ou data, conforme abaixo transcrevo:

LIVRO CAIXA BIOTROPIC DIST. DE COSMÉTICOS LTDA				LIVRO CAIXA AKLA INDÚSTRIA DE COSMÉTICOS LTDA			
Data	Histórico Biotropic	Nº Lanç	Valor (R\$)	Data	Histórico Akla	Nº Lanç	Valor (R\$)
05/01	TRANSFAKLA (Santander)	11808	3.000,00	05/01	VR LIQ DE COBRANÇA	8769	39.691,77
05/01	TRANSF AKLA (Safra)	21718	3.500,00	05/01	VR LIQ DE COBRANÇA	8769	39.691,77
07/01	PAGO AKLA TED	315	58.000,00	07/01	REC CLIENTE	9465	61.698,45
05/02	TRANSFAKLA (Santander)	11784	6.600,00	05/02	VR LIQ DE COBRANÇA	8879	45.275,62
05/02	TRANSF AKLA (Safra)	21722	3.500,00	05/02	VR LIQ DE COBRANÇA	8879	45.275,62
05/03	TRANSF AKLA(Safra)	21727	4.300,00	05/03	VR LIQ DE COBRANÇA	8953	9.353,53
07/05	TRANSF AKLA (Brasil)	14592	9.500,00	07/05	VR LIQ DE COBRANÇA	10961	22.342,21
10/06	TRANSF AKLA(Bradesco)	15205	2.000,00	10/06	REC CLIENTE	10386	15.405,05
05/07	TRANSF AKLA(Banestes)	16968	4.500,00	05/07	REC CLIENTE	10519	6.675,32
28/07	TRANSF AKLA(Brasil)	16175	25.000,00	16/07	VR LIQ DE COBRANÇA	17350	25.000,00
14/12	TRANSF AKLA((Santander)	20105	5.000,00	14/12	VR LIQ DE COBRANÇA	18915	101.576,77

- c.1) A fiscalizada quis afirmar, com base na tabela acima, que **os aportes** estariam **inseridos num montante** que foi escriturado em seu Livro Caixa 2010 como quitação de títulos. No entanto, não é possível concluir que os valores informados como aportes estejam contidos nos registros como pagamento de títulos, pois não há correspondência entre valores e não há qualquer outra evidência ou documentação que comprove as alegações.
- d) Outros lançamentos que também, segundo a fiscalizada, seriam aportes, constam nos registros contábeis da BIOTROPIC Distribuidora de Cosméticos Ltda com o histórico "PAGO A AKLA", sugerindo que estes recursos foram destinados à quitação de uma obrigação de pagar, cuja contrapartida, dada as relações comerciais entre as duas empresas, é o pagamento de um título correspondente a compras realizadas. No mesmo sentido, estes lançamentos são contabilizados na AKLA com o histórico de "VR LIQUIDACÃO DE COBRANÇA" ou "REC CLIENTES", sugerindo que as duplicatas em cobrança foram liquidadas, ou seja, o Banco recebeu do sacado e creditou na conta corrente da AKLA. São, portanto, recursos oriundos das vendas da atividade da empresa. Abaixo, destaco, a título de exemplo, alguns destes lançamentos extraídos da relação de "**Fluxo de Caixa p/Conta**" (arquivo digital não paginável – Recebimentos Aportes):

LANÇAMENTOS CONTÁBEIS - LIVRO CAIXA					
		AKLA Indústria de Cosméticos Ltda		BIOTROPIC Distribuidora de Cosméticos Ltda	
Mês/2010	Valor	Nº Lanç.	Histórico	Nº Lanç.	Histórico
janeiro	35.000,00	8829	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	628	PAGO AKLA IND COSM LTDA
janeiro	33.000,00	8830	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	658	PAGO AKLA IND COSM LTDA
fevereiro	14.537,84	9320	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	585	PAGTO DOCTO
fevereiro	3.846,00	9324	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	598	PAGTO DOCTO
fevereiro	3.755,56	9327	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	602	PAGTO DOCTO
fevereiro	9.812,24	9329	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	605	PAGTO DOCTO
abril	20.078,45	9907	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	12537	PAGO AKLA
abril	29.936,10	9908	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	12538	PAGO AKLA
abril	14.931,32	9909	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	12539	PAGO AKLA
abril	7.174,30	9911	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	12541	PAGO AKLA
abril	29.357,80	9931	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	12571	PAGO AKLA
abril	11.011,11	9933	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	12576	PAGO AKLA
junho	15.176,19	11164	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	14836	PAGTO DOCTO
junho	22.463,45	11166	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	14838	PAGTO DOCTO

junho	24.343,15	11180	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	14948	PAGO AKLA
junho	18.182,46	11184	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	14958	PAGO AKLA
agosto	63.523,36	17388	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	16346	PAGTO DOCTO
agosto	59.902,82	17398	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	16369	PAGTO DOCTO
agosto	43.058,48	17418	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	16464	PAGTO DOCTO
set	42.791,64	17918	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	17991	PAGTO DOCTO
set	22.797,89	17931	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	18137	PAGTO DOCTO
set	27.588,00	17933	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	18143	PAGTO DOCTO
outubro	12.360,00	18098	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	19280	PAGTO DOCTO
outubro	19.791,00	18172	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	19865	PAGTO DOCTO
dezembro	76.107,50	18584	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	19440	PAGO DUPL
dezembro	118.475,34	18665	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	21357	PAGO DOCTO

e) Ainda, na tentativa de justificar os aportes financeiros, a fiscalizada relaciona inúmeros lançamentos originados na BIOTROPIC com históricos de "TRANSFERÊNCIA", porém, também contabilizados na AKLA com histórico de "VR LIQUIDACÃO DE COBRANÇA" ou "REC CLIENTES". Caso estas transferências correspondessem a ingressos de aportes teríamos um alto índice de históricos errados, desvirtuando a essência econômica da transação que estes devem representar. Abaixo, destaco, a título de exemplo, alguns destes lançamentos extraídos da relação de "Fluxo de Caixa p/Conta" (arquivo digital não paginável – Recebimentos Aportes):

LANÇAMENTOS CONTÁBEIS - LIVRO CAIXA					
		AKLA Indústria de Cosméticos Ltda		BIOTROPIC Distribuidora de Cosméticos Ltda	
Mês/2010	Valor	Nº Lanç.	Histórico	Nº Lanç.	Histórico
Janeiro	10.500,00	8767	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	11795	VL TRANSF P/ BB AKLA
Janeiro	8.500,00	8780	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	1030	DEB TRANSF BB AKLA
Janeiro	10.000,00	8791	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	1131	VL TRANSF P/ BB AKLA
Janeiro	3.000,00	8805	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	6942	VL TRANSF P/ BB AKLA
Fevereiro	15.500,00	8880	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	519	TRANSF PARA BB AKLA
Fevereiro	24.000,00	8905	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	710	TRANSF PARA CONTA BB AKLA
Fevereiro	21.000,00	8908	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	722	TRANSF PARA CONTA BB AKLA
Março	21.200,00	8965	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	12788	TRANSF PARA BB AKLA
Março	36.500,00	8966	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	12446	TRANSF PRO BB AKLA
Março	13.000,00	9402	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	12839	TRANSF PARA BB AKLA
Março	4.000,00	8985	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	12844	TRANSF PARA BB AKLA

Valéria Testoni Gomes/AFRFB/Mar 18 364

Abril	67.000,00	9976	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	12641	VL TRANSF P/BB AKLA
Abril	93.500,00	9991	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	12652	VL TRANSF P/BB AKLA
Abril	3.000,00	10004	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	12880	VL TRANSF P/BB AKLA
Maio	49.000,00	11016	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	14869	TRANSF PARA AKLA BB
Maio	48.000,00	11021	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	14887	TRANSF PARA BB AKLA
Maio	17.000,00	11025	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	14926	TRANSF PARA BB AKLA
Junho	13.000,00	11081	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	14625	VL TRANSF P/BB AKLA
Junho	49.000,00	11131	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	14760	VL TRANSF P/BB AKLA
Junho	15.000,00	11204	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	15060	VL TRANSF. P/BB AKLA
Julho	18.000,00	17570	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	15858	TRANSF PARA BB AKLA
Julho	30.000,00	17332	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	15917	TRANSF PARA BB AKLA
Julho	83.000,00	17345	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	16598	TRANSF PARA BB AKLA
Julho	25.000,00	17350	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	16604	TRANSF PARA BB AKLA
Outubro	50.000,00	18139	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA BIOTROPIC	19407	VL TRANSFERENCIA P/BB AKLA
Novembro	10.000,00	18649	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	21456	TRANSFERENCIA PARA O BCO SAFRA AKLA
Dezembro	5.000,00	18915	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	20105	VL TRANSF P/AKLA
Dezembro	28.535,30	19239	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	20982	DEB C/C BB TRANSFERENCIA AKLA
Dezembro	111.000,00	19253	VR LIQUIDACAO DE COBRANCA	20310	VL TRANSF P/AKLA

10) Ressalto que o Livro Caixa apresentado pela fiscalizada é um livro obrigatório para fins fiscais uma vez que a fiscalizada optou pela tributação com base no Lucro Presumido e não possuía os livros Diário e Razão exigidos nos termos da legislação comercial, conforme dispõe o parágrafo único, do artigo 527, do Decreto nº 3.000/99. Destarte, esta escrituração deverá obedecer aos princípios contábeis, as normas brasileiras de contabilidade e assim, ser fiel aos fatos e refletir a real situação patrimonial da empresa.

11) Desta forma, os lançamentos contábeis escriturados no Livro Caixa 2010 da AKLA Indústria de Cosméticos Ltda não permitem outro entendimento para o histórico de liquidação de cobrança ou recebimento de Clientes (REC Clientes), a não ser o de recebimentos de duplicatas em cobrança ou recebimento de duplicatas pagas por seus clientes;

12) A alegação de que estes lançamentos seriam correspondentes a **aportes financeiros** contradiz os registros contábeis. Ademais, reforço que não houve a comprovação por parte da fiscalizada de operações de mútuo, como: apresentação de contratos, pagamentos dos valores tomados ou contabilização de juros.

13) Ressalto que, inicialmente, os mencionados aportes financeiros foram justificados pela fiscalizada como "Adiantamento de clientes" e, segundo a mesma, corresponderiam a vendas recebidas no ano de 2010 e só faturadas em 2011. Mas, trinta dias após prestar estas informações ao fisco e após intimada a apresentar a documentação hábil e idônea em que se respaldava a justificativa de "Adiantamento de clientes", a fiscalizada apresentou outra carta-resposta alterando a justificativa inicial e informando que a diferença tinha origem em "aportes financeiros". Porém, esta justificativa não foi acatada pelas razões acima explicitadas.

14) Tendo em vista o exposto, concluo que estes ingressos registrados no Livro Caixa de 2010 da AKLA Indústria de Cosméticos Ltda e não registrados no Livro Registro de Saída 2010, não são aportes financeiros e sim valores pagos pela sua maior cliente, BIOTROPIC Distribuidora de Cosméticos Ltda, por produtos a ela vendidos sem emissão das Notas Fiscais de Venda.

Conforme se observa, a pessoa jurídica atuada registrou relevantes ingressos de recursos recebidos de um cliente (BIOTROPIC), cujos sócios são os mesmos da recorrente.

Em um primeiro momento aduz que os ingressos diriam respeito a receitas registradas no ano de 2009, mas somente recebidas em 2010. Posteriormente, alterou sua explicação para esses registros.

De toda forma, a autoridade fiscal atuante desconstruiu essa primeira tese, demonstrando não haver registros de receitas em 2009 compatíveis com esses recebimentos em 2010. A segunda tese de defesa apresentada foi no sentido de que esses recursos diriam respeito a mútuos. Novamente a fiscalização debruçou-se sobre os elementos de prova, diligenciando, inclusive, junto a BIOTROPIC, apresentando argumentação coerente com os robustos elementos probatórios coligidos no sentido de que os recursos em questão não se tratavam de mútuos, quer pela incompatibilidade de registros entre a atuada e BIOTROPIC, quer pela ausência de registros de juros ou ainda em razão da ausência de qualquer pagamento - atrelado ao suposto mútuo - realizado pela recorrente até o término do procedimento fiscal (quatro anos após os registros cuja origem foi questionada pelo Fisco).

Em sua defesa, a recorrente não consegue trazer um único elemento probatório que possa desconstruir a tese apresentada pela fiscalização, limitando-se a fazer alegações desacompanhadas de qualquer documentação que pudesse embasá-las.

E não há como se esquecer que BIOTROPIC não é mera empresa com relação de interdependência com a recorrente, há relações comerciais entre elas, pois BIOTROPIC é um dos maiores, senão o maior, cliente da pessoa jurídica atuada.

Nesse cenário, perfeitas as conclusões da decisão recorrida, reproduzidas a seguir:

Destaque-se, porém, que os valores apontados pela fiscalização estavam devidamente escriturados. Mesmo após intimação, a interessada não apresentou o contrato demonstrando as condições do mútuo, como prazo, taxa de juros, etc., para comprovar que tais recursos são oriundos de empréstimo. Limitou-se a informar que tais operações financeiras não estão revestidas de contrato formal de mútuo e encontram-se em aberto, ou seja, não houve a quitação do empréstimo até o mês de julho de 2014 (fl. 262). Ressalte-se, outrossim, a autoridade não arbitrou a base de cálculo com base no art. 148 do CTN como alega a autuada, tampouco constituiu o crédito com base em depósitos bancários, apenas considerou os valores que estavam escriturados. Portanto a discussão em questão não abarca tais alegações – arbitramento da base de cálculo e lançamento com base em depósitos bancários -, motivo pelo qual não serão analisadas.

Esclareça-se, no entanto, conforme relatado no tópico 9 do Termo Final de Verificação e Constatação Fiscal (fls. 563/568), o exame foi realizado com base na relação “Fluxo de Caixa p/ Conta” (arquivo digital não paginável – Recebimentos Aportes) apresentada pela própria fiscalizada para justificar os aportes financeiros. Como bem destacado no “tópico 9.3.3” (fls. 565/568) do Termo supracitado, há indícios suficientes para demonstrar que se trata de vendas da empresa e não de aporte financeiro como alega a autuada. Em suma, realce-se: não houve pagamento mesmo após três anos do suposto aporte financeiro; não há qualquer documentação ou contrato que resguarde as operações que subtotalizam um valor considerável; não foi identificado lançamento de juros incidentes sobre o citado aporte financeiro; a tabela exemplificativa constante da fl. 565, com dados extraídos da relação do “Fluxo de Caixa p/ Conta” demonstra valores muito superiores aos escriturados pela “BIOTROPIC”; as tabelas constantes das fls. 566/568 demonstram que os históricos dos lançamentos “VR LIQUIDAÇÃO DE COBRANÇA” e “REC CLIENTES” corroboram a afirmação da fiscalização que se trata de vendas, ainda mais quando observado os históricos dos lançamentos na empresa “BIOTROPIC”, como por exemplo “PAGTO DOCTO” e “PAGO DUPL” no mesmo valor (fls. 566/567). Desse modo, firmo o convencimento de que se trata de operações de vendas e não de simples aporte financeiro como bem esposado pela autoridade fiscal em seu Termo Final, julgando correta, portanto, a constituição do crédito tributário para o IRPJ e CSLL.

Desse modo, ainda que baseado em presunção simples, a autoridade fiscal coligiu um feixe de indícios convergentes aptos, a meu sentir, a comprovar de que os recursos em questão tratam-se de receitas omitidas ao crivo da tributação.

É importante ressaltar que os argumentos de defesa relativos à tributação com base em depósitos bancários mostram-se absolutamente desconexos com a infração que foi imputada à pessoa jurídica, e, ainda que assim não fosse, o disposto no § 3º do art. 42 da Lei nº 9430, de 1996², no que diz respeito a transferências bancárias entre contas correntes e sua

² 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

exclusão da presunção legal em tela, não se aplicaria a transferências de recursos realizadas entre pessoas jurídicas distintas, ainda que possuam relações de interdependência.

Além disso, as questões suscitadas a respeito da constitucionalidade de normas é matéria que não pode ser conhecida por esta Corte Administrativa, nos termos da Súmula CARF nº 2.³

3.1 MULTA DE OFÍCIO

Por outro lado, entendo que não há elementos suficientes para cominação da multa qualificada.

No caso dos autos, foi aplicada a multa de 150%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, *verbis*:

Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

“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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 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.

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;

[...]

³ Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

[...]

Como visto, nos termos do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, só é admitida a aplicação da multa no percentual de 150%, nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que assim dispõem:

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, ou 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 artigos 71 e 72.

Desse modo, a multa de 150% terá aplicação sempre que em procedimento fiscal constatar-se a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.

Em relação aos argumentos sobre confisco, esclareça-se, ainda, que a vedação à utilização de tributo com efeito de confisco, preceituada pelo art. 150, IV, da Constituição da República Federativa do Brasil não se destina aos aplicadores da Lei, mas sim ao Poder Legislativo, que deve tomar em consideração tal preceito quando da elaboração das leis.

A respeito da decisão do STF sobre o patamar máximo de multa em 100% do tributo, há de se ressaltar que não foi abordado o limite da penalidade em casos de sonegação, fraude ou conluio, como as apontadas no caso concreto, tema em que recentemente foi reconhecida sua repercussão geral no Recurso Extraordinário 736090. No que diz respeito ao precedente declarando inconstitucional multa de 60% (AgRg no RE 591969), é importante destacar que o caso em apreço dizia respeito a mera multa moratória, não tratando de hipótese de lançamento de ofício, tampouco de casos envolvendo sonegação, fraude ou conluio.

Retornando à análise do dispositivo legal em questão, vê-se que, para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, há necessidade que esteja caracterizado o dolo. O dolo, que se relaciona com a consciência e a vontade de agir, é elemento de todos os tipos penais de que trata a Lei nº 4.502/64, ou seja, a vontade de praticar a conduta, para a subsequente obtenção do resultado. Deve ficar demonstrada que a conduta praticada teve o intuito consciente voltado a suprimir ou reduzir o pagamento do tributo ou contribuições devidos.

No caso dos autos, a infração em questão embasou-se claramente em presunção simples de omissão de receitas, sem comprovação direta da omissão de receitas, mas mediante indícios convergentes da ilicitude praticada pela pessoa jurídica autuada, redundando em prova indireta de omissão de receitas.

Nesse cenário, entendo não restar comprovado o dolo, elemento necessário para demonstrar a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio (respectivamente artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964), nos termos do art. 44, inciso I, c/c seu § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, em relação à parcela de crédito tributário decorrente de receitas registradas no livro caixa, mas não oferecidas à tributação, em que pese a manutenção dos tributos lançados de ofício, a multa aplicada deve ser reduzida para 75%.

3.2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Em relação à responsabilidade tributária com base no art. 135 do CTN, entendo também não ser o caso no que diz respeito ao crédito tributário decorrente dessa infração.

Isso porque, afastado o dolo em razão da redução da penalidade para 75%, estamos diante de mero inadimplemento de crédito tributário.

A esse respeito, a jurisprudência do STJ é pacífica no sentido da impossibilidade de responsabilização dos administradores da pessoa jurídica, entendimento que pode ser resumido com a transcrição do Enunciado nº 430 da Súmula do STJ:

O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Mais recentemente, julgou-se a matéria sob a égide do disposto no art. 543-C do CPC/1973 (“recurso repetitivo”), sendo que a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.101.728/SP, de Relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, consolidou entendimento segundo o qual “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”.

Por essas razões, voto por prover o recurso voluntário do coobrigado para afastar a responsabilidade tributária que lhe é imputada em relação ao crédito tributário relativo à omissão de receitas decorrente de registros efetuados no livro caixa e não oferecidos à tributação.

Já em relação ao crédito tributário decorrente da infração não impugnada, qual seja, o não oferecimento à tributação de receitas escrituradas no livro registro de saídas mas omitidas na declaração transmitida à Receita Federal, entendo que a responsabilidade tributária atribuída ao coobrigado deve ser mantida.

Veja-se a diferença aponta da pelo Fisco em cada um dos períodos de apuração conforme Termo de Verificação Fiscal que fundamenta a exigência (fls. 561, 569 e 570):

1) As **receitas declaradas** como auferidas no ano-calendário de 2010 e os valores de IRPJ a pagar e CSLL a pagar **informados na DIPJ** do respectivo período, são os especificados a seguir:

RECEITA auferida, IRPJ a pagar e CSLL a pagar DECLARADOS NA DIPJ EXERCÍCIO 2011/ANO-CALENDÁRIO 2010			
Período/2010	Receita Bruta - Percentual de 8%	IRPJ a pagar	CSLL a pagar
1º Trimestre	R\$ 1.536.750,96	R\$ 24.735,01	R\$ 16.596,91
2º Trimestre	R\$ 1.834.568,60	R\$ 30.691,37	R\$ 19.813,34
3º Trimestre	R\$ 2.595.144,32	R\$ 45.902,89	R\$ 28.027,56
4º Trimestre	R\$ 4.068.476,66	R\$ 75.369,53	R\$ 43.939,55
TOTAL ANO	R\$ 10.034.940,54	R\$ 176.698,80	R\$ 108.377,36

[...]

15) Considerando que a apuração dos tributos deu-se pelo regime de competência; que o Livro Registro de Saída nº 14 de 2010 registra as vendas à vista e à prazo efetuadas no ano de 2010, contendo assim os valores de competência; que as notas fiscais eletrônicas de vendas, emitidas em 2010 e extraídas no SPED Nota Fiscal Eletrônica corroboram os registros efetuados no Livro Registro de Saída nº 14 de 2010, tomei por base os valores registrados neste Livro e **apurei a receita bruta total do ano de 2010** que se encontra discriminada no demonstrativo a seguir:

(I) DEMONSTRATIVO DA APURAÇÃO DA RECEITA BRUTA TOTAL DO ANO DE 2010 COM NOTA FISCAL					
Fonte: Livro Registro de Saída nº 14 de 2010 e NOTAS Fiscais eletrônicas (SPED Nfe 2010)					
Mês/Ano	Código Fiscal de Operações (CFOP)				Receita Bruta TOTAL
	(I)	(II)	(III)	(IV)	(I) + (II) + (III) + (IV)
	5101	6101	6124	6102	-
jan/10	1.221.449,33	217.781,60	-	-	1.439.230,93
fev/10	690.264,59	245.355,47	-	-	935.620,06
mar/10	570.958,45	509.100,71	-	-	1.080.059,16
1ºTRIM	2.482.672,37	972.237,78	-	-	3.454.910,15

abr/10	580.568,64	502.267,90	-	-	1.082.836,54
mai/10	820.414,58	385.097,44	-	-	1.205.512,02
jun/10	841.904,74	538.883,90	-	-	1.380.788,64
2º TRIM	2.242.887,96	1.426.249,24	-	-	3.669.137,20
jul/10	1.034.237,13	649.332,06	24.165,27	-	-
ago/10	714.327,41	842.326,36	-	-	1.556.653,77
set/10	1.187.398,40	738.502,00	-	-	1.925.900,40
3º TRIM	2.935.962,94	2.230.160,42	24.165,27	-	5.166.123,36
out/10	1.164.710,57	1.346.119,52	-	-	2.510.830,09
nov/10	1.599.372,69	1.144.670,42	23.675,61	-	2.744.043,11
dez/10	1.835.771,75	1.046.308,35	-	-	2.882.080,10
4º TRIM	4.599.855,01	3.537.098,29	23.675,61	17.711,06	8.178.339,97
TOTAL	12.261.378,28	8.165.745,73	47.840,88	-	20.468.510,68

No caso concreto, convém novamente destacar os valores de receitas efetivamente auferidas pelo contribuinte, conforme sua escrituração fiscal, e os valores informados para a Receita Federal por meio das DIPJ transmitidas.

Observa-se que embora no ano-calendário de 2010 o contribuinte tenha emitido notas fiscais e as registrado no livro registro de saídas em montante superior a R\$ 20 milhões, somente ofereceu à tributação cerca de 50% dessas receitas (pouco mais de R\$ 10 milhões)

esse cenário, convenci-me de que os atos praticados permitem se concluir que houve dolo por parte da pessoa jurídica, uma vez que o contribuinte, reiteradamente, calculou os tributos devidos mensalmente (PIS e Cofins) e trimestralmente (IRPJ e CSLL) não incluindo em suas bases de cálculo metade das receitas auferidas, declarando tais valores em DCTF transmitidas mensalmente, recolhendo esses mesmos valores, e, no ano seguinte, transmitindo a DIPJ consignando também somente parte dos tributos efetivamente devidos e 50% das receitas auferidas.

Conforme se pode observar, não se trata de mera omissão de receita ou de declaração inexata. Durante todo o período a pessoa jurídica omitiu 50% do valor da receita auferida.

Ora, uma mera omissão de receita, ou uma declaração inexata, advém ou da aplicação de uma presunção legal, ou ainda de erro. Nesse último caso, a declaração ou recolhimento a menor de tributo advém, por exemplo, da ausência de inclusão de algumas notas fiscais em seus livros fiscais, de erro de transcrição no valor declarado, ou qualquer ato-fato similar.

No caso dos autos, a meu ver, a autoridade fiscal logrou comprovar que o contribuinte efetivamente não cometeu mero equívoco, tanto que a pessoa jurídica efetivamente sabia o valor da receita mensal auferida, uma vez que os valores corretos de receita bruta eram consignados mensalmente em seus livros fiscais e contábeis. Vê-se, assim, que o contribuinte, ao calcular mensalmente o valor de IRPJ e CSLL devidos trimestralmente, e de PIS e Cofins devidos ao final de cada mês, utilizou-se como base de cálculo valores reduzidos para fins de confissão de dívida via transmissão de DCTF. E veja-se que no ano seguinte, ao transmitir a DIPJ, instrumento meramente informativo mas de suma importância para a Receita Federal a fim de monitoramento e seleção de contribuintes para futuros

procedimentos fiscais, o contribuinte confirmou sua atitude dolosa, ao informar à RFB somente metade da receita bruta auferida em todo o ano-calendário de 2010.

Ora, evidentemente não estamos diante de erro. O fato de o contribuinte emitir notas fiscais e escriturar seus livros de acordo com essas, não pode, por si só, afastar o caráter doloso de tentar impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador por parte da autoridade fazendária. Entendo ocorrer exatamente o contrário, pois o contribuinte mostrou-se organizado e competente para escriturar seus livros mensalmente. Portanto, concluo que não se trata de erro, mas sim de atitude dolosa por parte da recorrente ao omitir do conhecimento da RFB, de modo reiterado, a totalidade de sua receita bruta escriturada.

Em razão disso, entendo que a conduta levada a efeito pelo contribuinte, que restou impugnada pelo Fisco, teve como objetivo a redução dos encargos tributários devidos mediante a utilização de sonegação, que se caracteriza pela ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador (art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964). A conclusão pela prática do dolo, diante de tais elementos, é uma consequência lógica e inevitável.

Analisando, agora, os efeitos dessa conduta dolosa em relação à responsabilidade tributária atribuída ao sócio, com poderes de administração, da pessoa jurídica autuada.

A autoridade fiscal fundamentou a responsabilidade tributária do coobrigado no art. 135, III, do CTN.

Peço vênica para discorrer em mais detalhes acerca de meu entendimento sobre o tema.

O termo responsabilidade, em sentido amplo, possui estreita ligação com o direito civil, em especial com o direito das obrigações. Karl Larenz aduz que a possibilidade de o devedor responder, em regra, com seu patrimônio perante o credor surgiu de longa evolução do direito de obrigações e do direito de execução.⁴

A obrigação, em sentido técnico, tem origem em uma relação jurídica entre duas ou mais partes, na qual o polo ativo (credor) passa a ter o direito de exigir do polo passivo (devedor) uma prestação, ou, de modo contrário, o devedor passa a ter obrigação de determinado comportamento ou conduta para com o credor.⁵

No bojo dessa relação jurídica obrigacional, tem-se como elemento necessário o denominado vínculo. Este pode se originar de inúmeras fontes e obriga o devedor a cumprir determinada prestação para com o credor. Subdivide-se em débito (prestação a ser cumprida conforme pactuado) e responsabilidade (o direito de o credor exigir o cumprimento da obrigação quando não satisfeita a prestação, podendo esta exigência incidir, inclusive, sobre os bens do devedor).

Segundo Gonçalves

⁴ LARENZ, 1958, *apud* GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35.

⁵ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 22.

*A responsabilidade é, assim, a consequência jurídica patrimonial do descumprimento da relação obrigacional. Pode-se, pois, afirmar que a relação obrigacional tem por fim precípua a prestação devida e, secundariamente, a sujeição do patrimônio do devedor que não a satisfaz.*⁶

No âmbito da responsabilidade civil e tributária, a sujeição tem como limite o patrimônio do responsável, ainda que não seja este, necessariamente, o infrator da norma de conduta desrespeitada.

Já o termo responsabilidade tributária, em sentido ainda amplo, é entendido como a sujeição do patrimônio de uma pessoa, física ou jurídica, ao cumprimento de obrigação tributária inadimplida por outrem. Assim, pode-se afirmar que “responsabilidade tributária” possui conceito próximo a “sujeição passiva tributária”, porém, ressalte-se que há diferenças entre estes conceitos: enquanto a sujeição tributária nasce a partir da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, a responsabilidade exsurge somente se a pretensão tributária tornar-se exigível, ou nas palavras de Luciano Amaro, “a presença do responsável como devedor na obrigação tributária traduz uma modificação subjetiva no polo passivo da obrigação, na posição que, naturalmente, seria ocupada pela figura do contribuinte”.⁷

É importante distinguir a responsabilidade tributária da responsabilidade civil. Esta advém da prática de ato ilícito *lato sensu* causador de dano a terceiro, sobrevivendo a obrigação de indenizar, enquanto aquela, em que pesem algumas hipóteses de surgimento a partir de atos ilícitos (artigos 134, 135 e 137 do CTN), possui também como propulsor atos lícitos.⁸

Assim discorre Maria Rita Ferragut sobre a responsabilidade:

*É a ocorrência de um fato qualquer, lícito ou ilícito (morte, fusão, excesso de poderes etc.), e não tipificado como fato jurídico tributário, que autoriza a constituição da relação jurídica entre o Estado-credor e o responsável, relação essa que deve pressupor a existência do fato jurídico tributário.*⁹

Ao ponderar sobre a matéria, Marcos Vinícius Neder anota que a responsabilidade tributária tem respaldo no CTN, o qual consagra normas gerais sobre sujeição passiva de tal forma a redirecionar a responsabilidade pela dívida tributária do contribuinte para um terceiro, facilitando e tornando mais efetivo o trabalho dos órgãos da administração tributária¹⁰, e afirma que a “lei tributária autoriza ao Fisco incluir terceira pessoa, distinta da

⁶ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35.

⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. atual. – São Paulo: Saraiva, 2004, p. 295.

⁸ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária: Conceitos Fundamentais. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 11.

⁹ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária: Conceitos Fundamentais. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 11.

¹⁰ NEDER, MARCOS Vinicius. Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu Conceito. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 28.

que pratica o fato jurídico tributário, no polo passivo da obrigação tributária como responsável pelo pagamento do crédito tributário”.¹¹

O CTN contempla em seus artigos 128 a 138 os casos de responsabilidade tributária, assim distribuídos:

- Disposição geral (art. 128);
- Responsabilidade dos sucessores (arts. 129 a 133);
- Responsabilidade de terceiros (art. 134 e 135) e
- Responsabilidade por infrações (arts. 136 a 138).

O que nos interessa, no momento, é a análise da responsabilidade dos representantes legais de empresas a que se refere o art. 135, III, do CTN, *verbis*:

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:

[...]

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

Doravante, de modo genérico, o tema será tratado como responsabilidade dos representantes legais de empresas.

Elementos da Responsabilidade Tributária do Representante Legal de Empresas

Para a caracterização da responsabilidade a que alude o art. 135, III, do CTN, faz-se necessário a presença dois elementos:

- Elemento pessoal: diz respeito ao sujeito que deu azo à ocorrência da infração, ou seja, o executor, participe ou mandante da infração. Trata-se, na realidade, do administrador da sociedade, independentemente de ser ou não sócio. Assim sendo, não poderão ser incluídos como responsáveis quaisquer sujeitos que não possuam poder de decisão;

- Elemento fático: necessidade de conduta que implique excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.¹²

Desse modo, “não basta ser sócio da empresa (pessoa jurídica), é indispensável que exerça função de administração no período contemporâneo aos fatos geradores”.¹³

¹¹ NEDER, MARCOS Vinícius. Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu Conceito. In.: NEDER, Marcos Vinícius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 28.

¹² FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 124.

¹³ BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio-Administrador**. 5. reimp. Curitiba: Juruá, 2010, p. 99.

Conforme já salientado, o art. 135, III, do CTN possibilita responsabilizar os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado desde que sejam os responsáveis pela ocorrência do elemento fático que ensejou o nascimento da obrigação tributária.

O conceito de diretor é dado pelo art. 144 da Lei nº 6.404/76 – Lei das Sociedades Anônimas: o sócio ou administrador de uma organização é o que possui poderes para representá-la, inclusive em juízo, bem como para praticar todos os atos necessários ao seu regular funcionamento.¹⁴

Já a definição de gerente é trazida pelo Código Civil (art. 1.172 e seguintes): considera-se gerente o preposto permanente no exercício da empresa, na sede desta, ou em sucursal, filial ou agência. Note-se que na hipótese de lei não determinar poderes especiais, considera-se o gerente autorizado a praticar todos os atos necessários ao exercício dos poderes que lhe foram outorgados.¹⁵

Maria Rita Ferragut assim conceitua representante:

*é a pessoa física ou jurídica que, em função de um contrato mercantil, obriga-se a obter pedidos de compra e venda de mercadorias fabricadas ou comercializadas pelo representado, não tendo poderes para concluir a negociação em nome do representado. Não possui vínculo empregatício, e sua subordinação tem caráter empresarial, cingindo-se à organização do exercício da atividade econômica.*¹⁶

Percebe-se que, para a caracterização da responsabilidade de que trata o dispositivo legal em questão, faz-se necessária a coexistência de dois elementos essenciais em relação a um fato: que seja praticado por um representante legal de empresa e que denote excesso de poder ou infração à lei ou atos constitutivos da pessoa jurídica.

Passo à análise do caso concreto.

A autoridade fiscal, ao cominar a penalidade qualificada de 150%, entendeu restar caracterizado o conjunto fático-jurídico a ensejar a responsabilidade tributária.

Entendo lhe assistir razão em relação ao crédito tributário decorrente das receitas escrituras e não declaradas à Receita Federal.

Não desconheço da jurisprudência do STJ que pode ser resumida com a transcrição do Enunciado nº 430 da Súmula do STJ:

O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

¹⁴ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 125.

¹⁵ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 126.

¹⁶ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 126.

Mais recentemente, julgou-se a matéria sob a égide do disposto no art. 543-C do CPC/1973 (“recurso repetitivo”), sendo que a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.101.728/SP, de Relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, consolidou entendimento segundo o qual “*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*”.

Saliento que o simples inadimplemento da obrigação não pode gerar, de per si, a responsabilidade do administrador da pessoa jurídica. Ao assim dispor, por outro lado, o STJ deixou transparecer que em hipóteses de um inadimplemento, digamos, “qualificado”, pode-se sim atribuir a responsabilidade de que trata o art. 135 do CTN.

Com efeito, não comungo do entendimento daqueles que limitam a aplicação do *caput* do art. 135 do CTN às hipóteses de cometimento de infração à lei societária, excluindo infrações às leis tributárias. Não me parece ser crível que, em se tratando de uma norma tributária, exclua-se do rol de infrações, aptas a ensejar a corresponsabilidade, justamente as próprias leis aplicáveis aos tributos.

E não se fala aqui de um simples inadimplemento de tributo, mas sim de inadimplemento doloso, penalizado administrativamente com multa de 150% que se aplica somente em casos de sonegação, fraude ou conluio (art. 44, inciso I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96 e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64), dando ensejo à representação fiscal para fins penais por cometimento, em tese, de crime contra a ordem tributária a que alude o art. 1º da Lei nº 8.137/90.

Doutrina, ainda em que franca minoria, e farta jurisprudência, endossam tal entendimento.

O Juiz Federal, Zenildo Bodnar, assim se manifestou a respeito do inadimplemento tributário:

*Uma vez definido com precisão o que vem a ser “atos práticos com infração à lei”, é fácil concluir que o simples inadimplemento tributário da pessoa jurídica não autoriza a responsabilização do sócio-gerente ou administrador, salvo, evidentemente, quando acompanhado de condutas dolosas ou culposas, a exemplo da sonegação fiscal e outras fraudes.*¹⁷ [grifos nossos]

No mesmo sentido, Emanuel Carlos Dantas de Assis dispôs:

A diferenciação entre os arts. 134 e 135 do CTN pode ser resumida assim:

- Art. 134: exigência de culpa, restrição da responsabilidade à obrigação tributária principal e limitação do montante ao valor do tributo, acrescido de juros de multa de mora;
- Art. 135: exigência de dolo, abrangência da responsabilidade para abarcar as penalidades por descumprimento de obrigação acessória e ampliar o montante, com inclusão da multa de ofício.

¹⁷ BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio-Administrador**. Curitiba: Juruá, 2010, p. 128.

Como a culpa ou o dolo deve ser comprovado, carece uma interpretação casuística. A solução vai depender de cada situação em concreto. Assim, se por um lado é certo que o simples inadimplemento de tributo se constitui em infração de lei, somente a análise dos fatos e circunstâncias irá demonstrar se o sócio tinha razões ou não para deixar de efetuar o pagamento.

O que não pode é a responsabilidade ser atribuída à pessoa física com supedâneo no art. 134 ou 135, sem qualquer investigação sobre a existência de culpa ou dolo. Permitir que assim aconteça é substituir a responsabilidade subjetiva por outra, objetiva, sem guarida no ordenamento jurídico.

Na caracterização do dolo reside a maior dificuldade para as administrações tributárias, na tentativa de responsabilizar os administradores e sócios de sociedades empresárias, por débitos tributários destas. Como demonstrar, afinal, a intenção da pessoa física?

O dolo necessário à responsabilidade estatuída no art. 135 é o presente não só nos crimes contra a ordem tributária previstos na Lei nº 8.137/1990, no contrabando e descaminho (art. 334 do Código Penal, alterado pela Lei nº 4.729/1965), ou nas infrações tributárias dolosas como sonegação, fraude e conluio (Lei nº 4.502/1964, arts. 71 a 73, respectivamente). [...] ¹⁸ [grifos nossos]

Também em pronunciamentos da PGFN e da Receita Federal pode-se extrair a mesma exegese de tal dispositivo legal:

- PARECER/PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009

[...]

60. Podemos enumerar aqui as conclusões gerais decorrentes da doutrina da responsabilidade subjetiva dos administradores, na forma da jurisprudência hoje pacificada do Superior Tribunal de Justiça:

a) O sócio que não possui poderes de gerência não responde pelas obrigações tributárias da sociedade;

b) O administrador não responde pelas obrigações tributárias surgidas em período em que não detinha os poderes de gerência;

c) A mera ausência de recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica não pode ser atribuída ao administrador, não respondendo este em razão desse mero inadimplemento da sociedade;

d) O administrador só é responsável por atos seus que denotem infração à lei ou excesso de poderes, como, por exemplo, a sonegação fiscal (que é ilícito punível inclusive penalmente) ou a dissolução irregular da sociedade; [grifos nossos]

¹⁸ DANTAS DE ASSIS, Emanuel Carlos. Arts. 134 e 135 do CTN: Responsabilidade Culposa e Dolosa dos Sócios e Administradores de Empresas por Dívidas Tributárias da pessoa Jurídica. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 158-159.

-
- *NOTA GT RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA nº 1, de 17 de dezembro de 2010 (Ato conjunto entre Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e Secretaria da Receita Federal do Brasil. Grupo de Trabalho constituído pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 8 / 2010)*

55. *Em relação ao excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou estatuto, é oportuno destacar:*

a) Infração ao contrato social ou estatuto – deve ser uma infração a texto expreso do contrato ou estatuto. Ex.: Desenvolver atividade expressamente proibida nos atos constitutivos e alterações.

b) Excesso de poder – não precisa haver vedação. Basta não ter previsão no contrato. Ex. Sócio age como gerente, sem ser (a hipótese do art. 135 abrange inclusive o sócio de fato).

c) Infração à lei – não precisa ser uma lei tributária, porém, deve ter consequências tributárias.

56. *Observa-se que, se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios do tempo do fato gerador. [grifos nossos]*

E a jurisprudência também caminho nesse mesmo sentido. Vejamos:

- Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OCORRÊNCIA DE OMISSÃO. INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 535 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. ENCERRAMENTO DA FALÊNCIA DA EMPRESA EXECUTADA. REDIRECIONAMENTO AO SÓCIO-GERENTE. DECRETO-LEI Nº 1.736/79. POSSIBILIDADE. RECURSO PROVIDO PARA DAR PROVIMENTO À APELAÇÃO DA UNIÃO E JULGAR PREJUDICADA A APELAÇÃO INTERPOSTA PELO EXECUTADO.

1. Os embargos declaratórios somente podem ser utilizados quando houver no acórdão obscuridade, contradição ou omissão acerca de ponto sobre o qual deveria pronunciar-se o Tribunal e não o fez, isso nos exatos termos do artigo 535 do Código de Processo Civil.

2. Assiste razão à embargante, pois efetivamente o acórdão embargado não apreciou detidamente a questão referente a aplicação do artigo 8º do Decreto-lei nº 1.736, de 20/12/1979, sendo omissa nesta parte.

3. Os débitos em execução referem-se a IRPJ-Fonte, devendo ser aplicado o Artigo 8º do Decreto-lei nº 1.736/79, porque está autorizado pelo artigo 124, II, do Código Tributário Nacional (são solidariamente obrigadas... as pessoas expressamente designadas por lei... A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem).

*4. É correto fixar a responsabilidade dos sócios-gerentes ou administradores nos casos de IPI e imposto de renda retido na fonte, pois nesses casos o não-pagamento revela mais que inadimplemento, mas também o descumprimento do dever jurídico de repassar ao erário valores recebidos de outrem ou descontados de terceiros, **tratando-se de delito de sonegação fiscal previsto na***

Lei nº 8.137/90, o que atrai a responsabilidade prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional (infração a lei).

5. Recurso provido para dar provimento à apelação da União e julgar prejudicada a apelação interposta pelo executado. (Embargos de Declaração em Apelação Cível Nº 0509878- 53.1997.4.03.6182/SP, Relator Desembargador Federal JOHONSOM DI SALVO, Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, sessão de 24/10/2013) [grifos nossos]

- Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA.

*1. A jurisprudência da 1ª Seção desta Corte firmou-se, em consonância com entendimento atual da 1ª e da 2ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que **o redirecionamento contra o sócio-gerente somente tem lugar com início de prova de que o sócio agiu com excesso de mandato ou infringência à lei ou estatuto, não decorrendo da simples inadimplência no recolhimento de tributos.** 2. Nos casos em que a empresa deixa de recolher aos cofres públicos as contribuições previdenciárias descontadas dos segurados empregados, **é possível a responsabilização solidária dos sócios, pois configura infração expressa à lei, não em razão do mero inadimplemento, mas em virtude da prática, em tese, de infração penal** (apropriação indébita de contribuições previdenciárias - 168-A do CP). (EMBARGOS INFRINGENTES Nº 2006.70.99.002075-0/PR, Relatora Juíza VÂNIA HACK DE ALMEIDA, 1ª Seção do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, decisão unânime, sessão de 04 de junho de 2009) [grifos nossos]*

- Superior Tribunal de Justiça – STJ – Primeira Turma:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. NOVO PEDIDO DE REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-GERENTE. ART. 135 DO CTN. POSSIBILIDADE. EXISTÊNCIA DE SENTENÇA CONDENATÓRIA EM CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL. CONFIRMADO.

1. Os efeitos da decisão, já transitada em julgado, que indeferiu anterior pedido de redirecionamento, não irradia efeitos de coisa julgada apta a impedir novo pedido de redirecionamento na mesma execução fiscal em face da existência de sentença condenatória em crime de sonegação fiscal, confirmada pelo Tribunal de 2º grau e com Habeas Corpus pendente de julgamento no STJ, porquanto aquele pleito inicial está fulcrado apenas em mero inadimplemento fiscal.

2. O redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. A condenação em crime de sonegação fiscal é prova irrefutável de infração à lei.

3. *Recurso especial parcialmente provido.*

(REsp 935839/RS, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, decisão unânime, sessão de 05 de março de 2009) [grifos nossos]

Conforme se observa, ao se tratar não de um simples inadimplemento, mas sim de um inadimplemento qualificado, doloso, caracterizado por conduta fraudulenta e com repercussões na esfera criminal, incide o disposto no art. 135 do CTN, implicando que os administradores da pessoa jurídica (inciso III), os quais respondem, inclusive, na seara criminal, sejam também responsabilizados pela obrigação tributária.

Entendo ser desarrazoado pensar que o responsável pela administração da pessoa jurídica possa vir a ser responsabilizado penalmente, inclusive com restrições ao seu direito de ir e vir, e não possa, diante dos mesmos fatos, responder também pela obrigação tributária correspondente.

Portanto, nas hipóteses em que se mostra correta a qualificação da penalidade com esteio no art. 44, inciso I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96 e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, incide, automaticamente, a responsabilidade tributária dos administradores da pessoa jurídica que, à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores, também poderão vir a ser responsabilizados pelo cometimento de crimes contra a ordem tributária.

Por fim, tal implicação não possui correspondência biunívoca, ou seja, não se pode fazer o raciocínio inverso a ponto de se concluir que, na ausência de tal penalidade qualificada, não incidiria a responsabilidade tributária de que trata o art. 135, III, do CTN.

Isso porque há hipóteses em que sequer é necessário o lançamento de ofício do crédito tributário para que o responsável legal da pessoa jurídica responda pelo crédito tributário, como, por exemplo, nos casos de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do Código Penal) e na apropriação indébita de que trata como crime contra a ordem tributária pela art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90 (falta de recolhimento de imposto de renda retido na fonte e de IPI destacado na nota fiscal, por exemplo). Em tais hipóteses, basta o contribuinte declarar o débito e não recolhê-lo para que o administrador da pessoa jurídica, ao lado da própria empresa, passe a responder pelo débito correspondente, sem que haja necessidade sequer da realização do lançamento de ofício, e, muito menos, de penalidade qualificada.

Nesse mesmo sentido, em diversos julgados o CARF vem decidindo que nos lançamentos em que reste configurado que a pessoa jurídica autuada encontra-se em nome de interpostas pessoas, mas o fato gerador correspondente não tem qualquer correlação com tal interposição (por exemplo, depósitos bancários, sem comprovação de origem, nas próprias contas da pessoa jurídica autuada - art. 42 da Lei nº 9.430/96), não há incidência de multa qualificada, mas os reais proprietários de tal pessoa jurídica devem responder pelo crédito tributário correspondente, quer por força do art. 124, I, do CTN, quer pelo disposto no art. 135, III, do CTN quando demonstrados que administravam tal pessoa jurídica.¹⁹

¹⁹ A esse respeito, veja-se o Acórdão 1402-002.120, por mim relatado e julgado por esta turma na sessão de 01 de março de 2016, cujo o seguinte excerto do voto condutor do aresto é elucidativo:

“[...]A meu ver, os elementos apontados pela autoridade fiscal não permitem concluir ter o contribuinte tenha agido com dolo, de modo a caracterizar a fraude a que alude o artigo 72 da Lei nº 4.502/1964. Em primeiro lugar porque a autuação baseia-se única e exclusivamente em presunção legal de omissão de receitas, sendo que as contas bancárias em que se apoia o lançamento estavam em nome da própria

Assim sendo, voto por manter a imputação de responsabilidade tributária ao coobrigado em relação ao crédito tributário decorrente de infração decorrente das receitas escrituradas no livro registro de saídas e não oferecidas à tributação.

4.3 LANÇAMENTOS REFLEXOS

Os lançamentos do Programa de Integração Social - PIS, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL foram lavrados em decorrência da omissão de receita apurada.

A respeito dessas exigências, assim decidiu a turma julgadora de primeira instância:

Quanto à COFINS e Contribuição para o PIS/PASEP, alega a autuada que essas contribuições incidem sobre o faturamento e não sobre a receita bruta. Entende que a Lei nº 9.718/98, que ampliou a base do cálculo do tributo, infringe o art. 110 do CTN. Destaca o art. 195, §4º da CF/88, o qual exige lei complementar para instituir outras fontes de custeio da seguridade social. Afirma que a EC 20/98 não pode convalidar Lei nº 9.718/98, que é anterior, porquanto, conforme jurisprudência do STF, não é aceita a tese da inconstitucionalidade superveniente no Brasil. Acrescenta ainda que o referido diploma é de “inconstitucionalidade induvidosa”, pois germinou-se da Medida Provisória 1.724/98, infringindo o disposto no art. 246 da Carta Magna. Pelo exposto, conclui que as contribuições devem incidir sobre o faturamento e não sobre a receita bruta, como quer fazer valer o fisco.

Frise-se, inicialmente, ainda que patente a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei 9.718/98, não fosse o advento da Lei 11.941 de 7 de maio de 2009 que, por meio de seu art. 79, XII, revogou-o expressamente, à época dos fatos geradores – ano calendário 2010 - estaria em vigor esse dispositivo atacado. Desse modo, prejudicada está a análise, ressaltando-se que o lançamento encontra guarida em outros dispositivos, indicados no quadro “Enquadramento Legal” dos respectivos autos de infração (fls. 544/545 e 553/554). Cumpre-nos realçar, ainda, que aporte financeiro decorrente de empréstimo, como alegado exordialmente pela impugnante, não se caracteriza como receita, tampouco como faturamento. Desnecessário, portanto, apreciar o mérito da incidência dos valores apurados sob este espectro, visto ser o fato jurígeno responsável pela constituição dos créditos tributários a escrituração das receitas de vendas sem o efetivo recolhimento dos tributos incidentes, como bem demonstra a autoridade em seu Termo Final de Verificação e Constatação Fiscal.

empresa. No mais, o fato de a fiscalização acusar o contribuinte de possuir interpostas pessoas, embora possa surtir efeitos no que atine à responsabilidade tributária de terceiros, em nada altera as características da ocorrência do fato gerador, este sim, elemento a ser levado em consideração para fins de dosimetria da penalidade a ser cominada.

Veja-se que o fato de a empresa estar em nome de terceiros em nada dificultou a seleção da pessoa jurídica para procedimento fiscal, ou seja, não impediu, dificultou ou retardou tanto o conhecimento da ocorrência do fato gerador por parte da autoridade fiscal (sonegação) quanto a própria ocorrência do fato gerador (fraude), uma vez que as contas bancárias a partir das quais se apurou a omissão de receita estavam em nome da própria RECORRENTE.

Assim, concluo que a fraude detectada tem a ver com a cobrança do crédito tributário, e não com sua constituição.”

Como o recurso voluntário não traz qualquer argumento novo que refute as conclusões da DRJ, adoto tais razões como fundamento de meu voto.

Assim, mantido o lançamento quanto ao IRPJ, e não tendo fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa, incluindo no que diz respeito à CSLL, é de se manter também essas exigências, ante a íntima relação e causa e efeito.

Há disposição legal expressa de que a receita omitida seja incluída na base de cálculo da CSLL, PIS e COFINS, conforme dispõe o § 2º do art. 24 da Lei nº 9.249/1995, *verbis*:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

(...)

§ 2º. O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.

Diante do exposto, os lançamentos reflexos a que refere o recurso voluntário devem ser mantidos.

3.4 JUSTA CAUSA PARA AÇÃO PENAL

Os recorrentes questionam aspectos ligados à representação fiscal para fins penais formalizada pela autoridade fiscal autuante.

Contudo, tal matéria foge da competência deste Tribunal Administrativo, nos termos da Súmula CARF nº 28.²⁰

²⁰ Súmula CARF nº 28: O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Processo nº 15586.720376/2014-81
Acórdão n.º **1301-002.615**

S1-C3T1
Fl. 906

4 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento; e, no mérito, dar provimento parcial para, em relação ao crédito tributário decorrente de receitas escrituradas no livro caixa e não registradas no livro registro de saídas, reduzir a multa de ofício para o percentual de 75% e excluir a responsabilidade atribuída ao coobrigado.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto