



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

Processo n° 15956.000411/2010-63
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-003.030 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de maio de 2018
Matéria OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrente 3P TRANSPORTES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Ano-calendário: 2006

PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL EXECUÇÃO DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. INOCORRÊNCIA DE VÍCIO. PRELIMINAR REJEITADA.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF de que trata o Decreto nº 6.104/2007, regulamentado pela Portaria nº 4.066, de 02 de maio de 2007 e Portaria nº 11.371, de 12 dezembro de 2007, tem apenas a função de planejamento e controle interno da Administração Tributária e não tem o condão de modificar a competência legal, privativa, do Auditor-Fiscal de efetuar o lançamento de ofício (CTN, art. 142 e Lei nº 10.593/2002, art. 6º, com redação dada pela Lei nº 11.457/2007).

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) foi prorrogado sem lapso temporal, e com a regular cientificação do sujeito passivo, incorrendo, pois, qualquer vício ou irregularidade.

Mesmo que houvesse ocorrido o vencimento do prazo do MPF, sem sua regular prorrogação, que não é o caso, isso não constituiria hipótese legal de nulidade do lançamento, visto que o MPF é instrumento de planejamento, controle interno da atividade de fiscalização da Administração Tributária e de informação ao contribuinte de que está sendo objeto de fiscalização pela RFB. Eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal não são causa de nulidade do auto de infração.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA (LEINº9.430/96,ART.42).OMISSÃO DERECEITAS.PRESUNÇÃO LEGAL.INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

Caracterizam como omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito, poupança e/ou investimento, junto à instituição financeira, em

relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Para imputação por presunção legal da infração omissão de receitas (fato probando) basta que o fisco comprove a ocorrência do fato indiciário, ou seja, a existência de extratos bancários de conta corrente cuja movimentação financeira bancária não foi registrada na escrituração contábil/fiscal e a pessoa jurídica, embora intimada, não comprove a origem dos recursos ingressados a crédito na conta corrente bancária.

A partir do fato indiciário - depósitos bancários não escriturados e de origem não comprovada (fato conhecido) - presume-se a ocorrência ou existência de omissão de receitas à margem da tributação (fato probando).

A presunção legal de omissão de receitas tem caráter relativo e inverte o ônus da prova.

O ônus probatório da não ocorrência do fato probando - omissão de receitas - é do sujeito passivo, que poderá afastá-la mediante produção de prova hábil, idônea, cabal.

INFRAÇÃO OMISSÃO DE RECEITAS - RECEITAS NÃO ESCRITURADAS. PROVA DIRETA. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/64.

LANÇAMENTO REFLEXO: CSLL-SIMPLES, PIS-SIMPLES, COFINS -SIMPLES E INSS-SIMPLES.

Mantido o lançamento principal (IRPJ-Simples), mantém-se, também, os lançamentos decorrentes pela íntima relação de causa e efeito, inexistindo razão fática e jurídica para decidir diversamente.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA.

Responde solidariamente com a empresa autuada pelos créditos tributários as pessoas que agiram com excesso de poderes e/ou infração à lei, nos termos do artigo 135, III, do CTN, bem assim aquelas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 124, I do CTN, somente naqueles créditos em que foi comprovada a atuação dolosa, o que não ocorreu nos casos de omissão de receitas decorrentes de prova indireta, em que o lançamento foi presumido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade, e, no mérito, negar provimento ao recurso em relação à exigência do crédito tributário. No que diz respeito à responsabilidade tributária, por maioria de votos, dar-lhe provimento parcial para excluir a responsabilidade atribuída aos coobrigados em relação ao

crédito tributário decorrente da infração de omissão de receitas com base em depósitos bancários sem comprovação de origem, e da infração de insuficiência de recolhimentos de Simples. Vencido o Conselheiro Nelso Kichel que negou provimento integralmente ao recurso. Designada a Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Nelso Kichel- Relator.

(assinado digitalmente)

Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Redatora Designada.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Junior, Jose Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Amelia Wakako Morishita Yamamoto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente). Ausente, justificadamente, a Conselheira Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

Trata-se do Recurso Voluntário do sujeito passivo pessoa jurídica 3P TRANSPORTES LTDA e dos responsáveis solidários ANANIAS APARECIDO PEREIRA e JANE DÉBORA MONTINI PEREIRA contra Acórdão da 5ª Turma da DRJ/Ribeirão Preto que julgou impugnação improcedente em parte:

a) ao manter parcialmente as infrações imputadas omissão de receitas não escrituradas e omissão de receitas - depósitos bancários não escriturados e de origem não comprovada, autos de infração do Simples Federal, ano-calendário 2006;

b) ao manter a infração insuficiência de recolhimento do Simples Federal (infração reflexa da omissão de receitas);

c) ao manter a sujeição passiva solidária do Sr. ANANIAS APARECIDO PEREIRA e da Sra. JANE DÉBORA MONTINI.

Quanto aos fatos, consta dos autos:

- Infrações imputadas:

Em **02/08/2010**, a fiscalização da DRF/Ribeirão Preto lavrou autos de infração do Simples Federal, **ano-calendário 2006**, para exigir os tributos do Simples Federal (IRPJ-Simples, PIS-Simples, Cofins-Simples, CSLL-Simples e Contribuição Seguridade Social - INSS-Simples), imputando as seguintes infrações (e-fls. 376/414):

(...)

001 - OMISSÃO DE RECEITAS

RECEITAS NÃO ESCRITURADAS

(...)

002 - OMISSÃO DE RECEITAS

DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO ESCRITURADOS

(...)

003 - INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO

(...)

- Valor tributável:

a) infração omissão de receitas - receitas não escrituradas (diferença):

Demonstrativo extraído do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 320/334), parte integrante dos autos de infração.

Demonstrativo de valores tributáveis - receitas da atividade não escrituradas - prova direta (Lei 9.249/95, art. 24):

(...)

	<i>Receitas não escrituradas</i>	<i>Valores Declarados na DSPJ</i>	<i>Diferença (A-B)</i>
<i>janeiro</i>	292.687,75	119.205,22	173.482,53
<i>fevereiro</i>	216.935,88	190.137,64	26.798,24
<i>março</i>	325.987,16	188.911,45	137.075,71
<i>abril</i>	349.611,80	197.777,57	151.834,23
<i>maio</i>	359.088,88	207.447,06	151.641,82
<i>junho</i>	440.075,50	158.146,54	281.928,96
<i>julho</i>	231.201,25	201.619,92	29.581,33
<i>agosto</i>	245.874,86	125.124,65	120.750,21
<i>setembro</i>	284.016,46	161.657,24	122.359,22
<i>outubro</i>	454.505,67	183.031,43	271.474,24
<i>novembr</i>	458.462,37	136.276,54	322.185,83
<i>dezembr</i>	378.013,70	133.381,39	244.632,31
TOTAL	4.036.461,28	2.002.716,65	2.033.744,63

Obs: Os valores constantes na coluna (A) foram obtidos na planilha "Demonstrativo das receitas não escrituradas" e os valores constantes na coluna (B) foram obtidos na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica - SIMPLES 2007 -ano calendário 2006.

(...)

24. Diante do descrito nos itens 20, 21, 22 e 23, a fiscalização concluiu que os créditos decorrentes de **cobranças bancárias** conforme amostragem já anteriormente relatada, no montante de **R\$ 4.036.461,28** (quatro milhões, trinta e seis mil, quatrocentos e sessenta e um reais e vinte e oito centavos), discriminados na planilha "Demonstrativo das receitas não escrituradas" (fls. 321 a 329) são decorrentes das operações comerciais desenvolvidas pelo contribuinte razão pela qual serão objeto de **lançamento de ofício por omissão de receita na infração "receitas não escrituradas"**.

(...)

27. Os valores declarados pelo contribuinte foram deduzidos dos valores apurados conforme item 24 e estão demonstrados na planilha "Demonstrativo de valores tributáveis— receitas não escrituradas" (fl 320)

(...)

b) infração omissão de receitas - depósitos bancários não escriturados e de origem não comprovada:

(...)

25. Os demais valores depositados/creditados em suas contas correntes, no montante de **R\$ 2.571.914,64** (dois milhões, quinhentos e setenta e um mil, novecentos e quatorze reais e sessenta e quatro centavos) nos quais não é possível identificar sua natureza/origem, a fiscalizada foi intimada e reintimada

para comprovar que não seriam decorrentes de operações comerciais. Apesar disto a fiscalizada nada comprovou.

26. Os créditos de origem não comprovada, conforme item 25, estão relacionados na planilha "Demonstrativo dos depósitos bancários não escriturados" (fls. 330 a 361) e serão objeto de lançamento de ofício por omissão de receita por presunção legal na infração "depósitos bancários não escriturados".

(...)

Demonstrativo extraído do lançamento fiscal - valor tributável - infração omissão de receitas - presunção legal (Lei 9.430/96, art. 42):

Ano-calendário 2006	Valor (R\$)
Jan/2006	133.050,80
Fev/2006	114.405,28
Mar/2006	181.242,06
Abril/2006	48.092,84
Mai/2006	63.269,21
Jun/2006	151.259,64
Jul/2006	239.266,60
Ago/2006	286.157,79
Set/2006	358.541,99
Out/2006	403.870,37
Nov//2006	312.005,54
Dez/2006	280.752,52
Total	2.571.914,64

c) **infração insuficiência de recolhimento** (infração reflexa da omissão de receitas).

O demonstrativo de percentuais aplicáveis sobre a receita bruta acumulada (diferença recolhida a menor) e respectivo cálculo das exações fiscais constam das e-fls. 433/453.

- Multa de ofício:

Apenas para infração omissão de receitas - receitas da atividade não escrituradas foi imputada a multa de ofício qualificada (150%), conforme fundamentação constante do Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do lançamento fiscal, *in verbis*:

(...)

32. Demonstrou-se ao longo destes autos e pelos recortes legais, aqui em destaque, que a contribuinte sob fiscalização cometeu crime contra a ordem tributária, incorrendo na prática de sonegação fiscal, ao omitir da apuração mensal da contribuição para o SIMPLES e em sua declaração anual de rendimentos parte das receitas auferidas em cada um dos meses do ano-calendário de 2006, observando-se ainda, que a parcela da receita omitida foi claramente evidenciada a partir do exame de sua movimentação financeira, pela ocorrência de receitas oriundas da atividade comercial não declaradas na DSPJ, conforme apurado no item 24, pelo que, forma-se a convicção de que a linha de sonegação adotada pela contribuinte foi: fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos para eximir-se, parcialmente, do pagamento de tributo, na linha da inciso I, art. 2º da lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990 sendo afastada a possibilidade de que a omissão praticada tenha ocorrido por erro, pois a conduta de omissão de receitas, que implicou a apuração e o recolhimento a menor da contribuição para o SIMPLES foi reiterada, pois foi observada para todos os meses do ano de 2006 conforme planilha "Demonstrativo de valores tributáveis — receitas não escrituradas" (fl. 320).

33. Demonstrou-se também que a fiscalizada, na pessoa de seus representantes legais, agiu de maneira dolosa ao praticar as condutas descritas como crime contra a ordem tributária de forma reiterada e contumaz.

34. Portanto, em face de todos os fatos revelados nos autos, que implicaram a prática de crime contra a ordem tributária na modalidade sonegação fiscal, e tendo em vista ainda o Inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, a multa e ofício apurada, referente à infração omissão de receita na infração "receitas não escrituradas", deverá ser majorada para 150%.

(...)

Às demais infrações imputadas e já identificadas alhures foi aplicada multa de 75%.

- **Sujeição passiva solidária:** consta do Termo de Verificação Fiscal:

(...)

VI - DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

35. A fiscalizada é administrada de fato Sr. Ananias Aparecido Pereira tendo em vista que tal sócio foi quem assinou todos termos de abertura e encerramento dos livros fiscais e contábeis

da empresa no de 2006 (fls 229 a 238) quem assinou os requerimentos dirigidos aos banco solicitando os extratos bancários de 2006 (fls 239 a 242) bem como foi quem assinou todos os termos e documentos produzidos ao longo desta fiscalização.

Na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica — SIMPLES 2007, ano calendário 2006, (f/s 04 a 20), a fiscalizada declarou que a responsável pela pessoa jurídica é o **Sr. Ananias Aparecido Pereira**.

36. Ocorre, portanto, que o sócio administrador, **Sr Ananias Aparecido Pereira**, conforme qualificado no item anterior, responde por todas as decisões em relação aos procedimentos de escrituração, recolhimento e declaração dos tributos federais.

37. Ficou caracterizado, que a fiscalizada, na pessoa de seu sócio administrador omitiu da apuração da contribuição para o SIMPLES e em sua declaração anual de rendimentos (PJSI/2007) parte das receitas auferidas em cada um dos meses do ano-calendário de 2006; de modo que a parcela da receita omitida foi claramente evidenciada a partir do exame de sua movimentação financeira, haja vista a ocorrência de receitas oriundas da atividade comercial não declaradas na DSPJ. Tal conduta implicou basicamente: (i) o pagamento a menor do referido tributo, aumentando assim o lucro auferido pela fiscalizada e (ii) evitar que a empresa fosse desenquadrada do SIMPLES, tendo em vista a superação dos limites da receita bruta admitidos no enquadramento.

38. A conduta da fiscalizada (item anterior), na pessoa de seu **sócio administrador**, foi reiterada (conforme destacado no item 32) e implicou o cometimento de crime contra a ordem tributária (tipificado no inciso I, art. 2 11 da lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990); qual seja; fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos para eximir-se, parcial ou integralmente, do pagamento de tributo.

39. A omissão de receita praticada pela fiscalizada (conforme descrito nos itens anteriores) implicou o descumprimento de determinação legal (infração de lei), segundo a qual, a empresa optante pelo SIMPLES, sempre que superado o limite de enquadramento, deverá (obrigatoriamente) comunicar a exclusão do regime à Secretaria da RFB, conforme disposições do art. 13, II, alínea "a" da lei 9.317/196.

40. O CTN em seu artigo de nº 124, I, manifesta-se sobre a "Sujeição Passiva

(...)

41. O art. N° 135, III, do mesmo CTN, estabelece a responsabilidade pessoal, implicando a "Sujeição Passiva Solidária", pelo cometimento de atos praticados com infração de lei, ao dispor que:

(...)

42. Já no art. 137, I, o CTN estabelece a responsabilidade pessoal, implicando da mesma forma a "Sujeição Passiva Solidária", pelo cometimento de atos qualificados em lei como crime, ao dispor que:

(...)

43. Restou, portanto, caracterizada a sujeição passiva solidária, relativamente às pessoas abaixo relacionadas, tendo em vista os motivos aqui destacados, pelo que, foram lavrados e entregue a cada um destes o respectivo Termo de Sujeição Passiva Solidária (f/s 439 a 444), para que possam exercer o direito de defesa, garantido pela Constituição Federal..

Sr. Ananias Aparecido Pereira CPF 220.401.451-68, sócio com poderes de administração da empresa e administrador de fato conforme demonstrado no item 35, tendo em vista o interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, ou seja, o lucro; conforme dispõe o art. 124, inciso I, da Lei n 4 5.172, de 1966 (CTN) e a prática de sonegação. fiscal (por omissão de receitas em declaração de rendimentos e de informações fiscais à Secretaria da RFB); prática contrária à lei e definida por esta como crime contra a ordem tributária (I, art. 2º da lei nº 8.137/190), conforme rezam os artigos 135, III e 137, I, todos da Lei n 4 5.172, de 1966 (CTN);

Sra. Jane Débora Montini Pereira CPF 074.131 . 378-28, sócia na empresa, sócio com poderes de administração da empresa, tendo em vista o interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, ou seja, o lucro, conforme dispõe o art. 124, inciso I, da Lei n 4 5.172, de 1966 (CTN) .

(...)

- Crédito tributário:

O crédito tributário lançado de ofício do **ano-calendário 2006**, atinente aos autos de infração do Simples Federal, perfaz, na data da autuação, o montante de **R\$ 1.542.815,10**.

Auto de Infração	Principal	Juros de mora calculados até 30/07/2010	Multa de Ofício	Total
IRPJ-Simples	44.026,44	17.836,67	47.055,29	108.918,40
PIS-Simples	32.162,21	13.028,60	34.387,25	79.578,06
CSLL - Simples	44.026,44	17.836,67	47.055,29	108.918,40
Cofins - Simples	129.230,66	52.365,17	138.115,07	319.710,90
Contr. Seg. Social INSS-Simples	374.168,52	151.601,19	399.919,64	925.689,35

Total	-	-	-	1.542.815,10
-------	---	---	---	--------------

A fundamentação legal consta dos respectivos autos de infração.

Cientes do lançamento fiscal, o sujeito passivo pessoa jurídica 3P TRANSPORTES LTDA e os responsáveis solidários ANANIAS APARECIDO PEREIRA e JANE DÉBORA MONTINI PEREIRA apresentaram impugnação na primeira instância de julgamento, cujas razões estão assim resumidas no relatório da decisão recorrida (e-fls. 615/639) e que, por bem resumir, transcrevo, *in verbis*:

(...)

Cientificada dos autos de infração em 09/08/2010 (AR de fl. 454), a empresa apresentou, em 06/09/2010, por meio de seu procurador legalmente constituído (fl. 511), a impugnação de fls. 471/509 alegando, preliminarmente, nulidade do procedimento fiscal sob a argumentação de que houve falha na fundamentação da multa aplicada de 150% uma vez que esta foi fundamentada no art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, quando este dispositivo prevê multa de 50% e não 150%, e que a imposição da multa não se confunde com o tributo não podendo, por conseguinte, aplicar a legislação vigente à época, devendo ensejar a aplicação do art. 106 do CTN, bem como o princípio da retroatividade benéfica.

Ainda, em preliminar, alegou extinção do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) ao argumento de que a notificação solicitando documentos se deu em 27/10/2009 (doc. 05) e a nova notificação visando a prorrogação do prazo do MPF somente ocorreu em 04/12/2009 (doc. 06), não sendo observado, portanto, o prazo a que se refere o art. 12 da Portaria RFB 11.371, de 2007, razão pela qual solicitou a extinção do procedimento fiscal com fulcro no art. 14, II, da Portaria RFB 11.371 de 2007. .

Quanto ao mérito alegou, em síntese, que não houve um trabalho efetivo da fiscalização que se limitou a realizar um levantamento dos extratos bancários e calcular o imposto e, pior ainda, por amostragem, pois não promoveu uma análise da mutação patrimonial, não promoveu circularização entre os supostos clientes para confirmar os dados lançados na planilha, não colacionou novos documentos ou provas que não as apresentadas pela contribuinte, não analisou os livros de Registro de Entradas e de Saídas e de Apuração do ICMS apesar do longo período que teve para promover a fiscalização e dos inúmeros mecanismo e elementos dos quais dispunha.

Contestou a base de cálculo apurada alegando que houve erro na apuração feita pelo Auditor-Fiscal uma vez que computou os depósitos de R\$ 4.000,00, R\$ 80,00 e R\$ 52.133, no dia 19/06/2006, na planilha (doc 9 e 10), sendo que basta olhar o extrato (doc. 11) para verificar que tais valores não existem.

*Teria havido imposição indevida de tributação sobre indenização de **despesas de pedágios**, pois parte dos depósitos efetuados referem-se a mera indenização dos gastos dos pedágios (doc. 14 a 14.9). Acrescentou ainda que na sua atividade exige que o motorista transporte dinheiro em espécie para pagamentos de despesas eventuais e no retorno de cada viagem a sobra do dinheiro é novamente depositada, de forma que não se pode tomar os depósitos, sem nenhum outro argumento adicional do Auditor-Fiscal, como receita auferida.*

*Alegou que o Auditor-Fiscal promoveu o cálculo dos tributos adotando por base o percentual de apuração do Simples **majorado em 20%**, sendo que o § 3º do art. 23 da Lei nº 9.317, de 1996, prevê tal possibilidade apenas sobre a receita excedente ao limite fixado para o Simples, ao passo que o Auditor utilizou esse percentual em relação à receita que não ultrapassou tal limite, conforme se pode verificar pelos demonstrativos de percentuais aplicáveis elaborado pela fiscalização (doc. 17 a 17.3).*

Com relação à multa qualificada alegou que houve violação expressa da Súmula Vinculante CARF 25, aprovada pela Portaria 383/2010 do Ministério da Fazenda, que o Auditor limitou-se a transcrever trechos da legislação, sem contudo apresentar comprovação documental da conduta dolosa ou intencional de sonegação, e ninguém pode ser penalizado, da maneira mais gravosa, por mera suposição.

Com relação aos Termos de Responsabilidade Solidária (fls. 439/440 e 442/443) alegou que os arts. 124, I, e 135, III, ambos do CTN, utilizados como fundamentos para lavrar os termos de responsabilidade solidária, são conflitantes entre si, pois o art. 124 trata da responsabilidade solidária enquanto o art. 135 trata da responsabilidade pessoal, o que leva a anulação do auto de infração por tipificação incorreta. Além disso, a aplicação do art. 135 do CTN leva, indubitavelmente, à necessidade de comprovação da responsabilidade pessoal e, por conseguinte, à exclusão da pessoa jurídica e conseqüente anulação completa do auto de infração, pois o art. 135 do CTN não se trata da responsabilidade solidária, mas sim de responsabilidade pessoal, e sua aplicação para os sócios implica no afastamento da imposição à Pessoa Jurídica.

Alegou haver incompatibilidade entre os argumentos da autoridade fiscal e a fundamentação, uma vez que o Auditor-Fiscal, às fl. 10 do Termo de Verificação Fiscal, alegou que a sócia Jane Débora Montini não exerce a administração da Sociedade e, contudo, promoveu o termo de responsabilidade solidária (doc. 19) para a mesma, com fulcro no art. 135, III, colocando-a na condição de responsável pessoal, como administradora responsável por procedimentos em violação à lei ou ao contrato social, o que se mostra impossível, pois sócio e administrador são expressões e cargos que não se confundem.

Acrecentou que o Auditor afirmou, sem provas, que o próprio sócio é o responsável pela escrituração de seus livros, declarações e demais obrigações tributárias acessórias, enfim, ao atribuir responsabilidade a terceiros está a excluir a impugnante da relação, ensejando a anulação do auto de infração.

*Por fim, requereu que seja declarada a nulidade do auto de infração com base nas preliminares ou que seja dado provimento à impugnação com base nas comprovações e argumentos apresentados. Alternativamente, requereu que seja excluída da responsabilidade solidária os sócios **Ananias Aparecido Pereira e Jane Débora Montini**; que seja afastada a multa de 150% por erro formal e aplicada a multa de 50% em face da fundamentação apresentada no auto de infração; que seja afastada a aplicação do adicional de 20% sobre o percentual do Simples; que sejam excluídos os valores computados indevidamente nas planilhas de apuração que não correspondem à movimentação financeira; que sejam excluídos os valores relativos a indenização de gastos com multas, pedágios, etc.*

***Ananias Aparecido Pereira e Jane Débora Montini** apresentaram, em 06/09/2010, as impugnações de fls. 556/567 e 577/586 requerendo o afastamento da imposição da responsabilidade tributária com base nos mesmos fundamentos e argumentos expostos na impugnação apresentada pela pessoa jurídica atuada.*

(...)

A 5ª Turma da DRJ/Ribeirão Preto, na sessão de 11/11/2010, julgou a impugnação improcedente em parte (procedeu ajuste, exclusão de parcela do valor tributável às infrações imputadas omissão de receitas), conforme ementa e parte dispositiva do acórdão (e-fls. 615/639) que transcrevo, *in verbis*:

(...)

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Ano-calendário: 2006

NULIDADE. LEGALIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA.

É incabível a argüição de nulidade do procedimento quando os atos administrativos encontram-se revestidos de suas formalidades essenciais e a infração encontra-se perfeitamente identificada e demonstrada no lançamento constituído em estrita observância aos preceitos legais, afastando-se a hipótese de cerceamento de defesa.

OMISSÃO DE RECEITA.

Tributa-se como omissão de receita os depósitos efetuados em conta bancária, cuja origem dos recursos depositados não tenha sido comprovada pelo contribuinte mediante apresentação de documentação hábil e idônea, nos termos do arL 42 da Lei 9.430, de 27/12/1996. Os valores dos depósitos cuja origem houver sido comprovada e que não houverem sido computados na base de cálculo -dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente.

APURAÇÃO DO VALOR DEVIDO.

Inexiste violação ao art. 5º da Lei nº 9.317/96 quando os lançamentos são efetuados em total consonância com a legislação reguladora da matéria, mediante a correta aplicação de percentuais utilizados para se calcular os impostos e contribuições do SIMPLES, na situação de Empresa de Pequeno Porte - EPP, inclusive quanto ao percentual aplicado sobre o valor excedente ao limite legal, no mês da ocorrência do excesso e sobre a totalidade da receita mensal auferida, a partir de então.

SIMPLES. AUTOS DE INFRAÇÃO. DIFERENÇA DA BASE DE CÁLCULO. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

A caracterização da ocorrência de omissão de receita que repercute em { diferença na apuração da base de cálculo ou a insuficiência de recolhimento dos impostos e contribuições tributados pela sistemática do SIMPLES, nos termos da legislação de regência, constitui infração que autoriza a lavratura do competente auto de infração, para fins de constituição dos créditos tributários correspondentes.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas no art.71, inciso I, da Lei nº 4.502/64.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA TRIBUTÁRIA.

Responde solidariamente com a empresa autuada pelos créditos tributários as pessoas que agiram com excesso de poderes e/ou infração à lei, nos termos do artigo 135, III, do CTN, bem assim aquelas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, nos termos do do art. 124, I do CTN.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

(...)

Acordam os membros da 5ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar parcialmente procedente a

impugnação para excluir da base de cálculo dos tributos e contribuições, no mês de junho de 2006, a importância de R\$ 52.133,60 a título de omissão de receita não escriturada e R\$ 4.080,00 (80,00 + 4.000,00) a título de depósitos bancários de origem não comprovada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(...)

Cientes desse *decisum*, a pessoa jurídica 3P TRANSPORTES LTDA e os responsáveis solidários ANANIAS APARECIDO PEREIRA e JANE DÉBORA MONTINI PEREIRA apresentaram Recurso Voluntário, separadamente.

A pessoa jurídica 3P TRANSPORTES LTDA, ciente da decisão de primeira instância em **13/12/2010**, por via postal, Aviso de Recebimento - AR (e-fl. 662), apresentou o Recurso Voluntário em 05/01/2011, tempestivamente (e-fls. 666/694).

Os responsáveis por sujeição passiva solidária ANANIAS APARECIDO PEREIRA e JANE DÉBORA MONTINI PEREIRA, cientes da decisão *a quo* em 13/01/2011 por AR (e-fls. 705/706), apresentaram tempestivamente Recurso Voluntário em **10/02/2011**, respectivamente, às e-fls. 707/721) e (e-fls. 766/783).

A pessoa jurídica, nas razões do recurso, alega:

1 - Preliminarmente, a nulidade do lançamento fiscal por irregularidade na execução do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF: Extinção.

2) - Quanto ao mérito:

a) auditoria foi efetuada por amostragem - falha no procedimento do Auditor-Fiscal:

- que a imputação das infrações tem um único fundamento fático, a movimentação financeira da recorrente, sem qualquer procedimento de auditoria, como, por exemplo, circularização, cruzamento de informações que deveriam nortear o ato administrativo;

- que a decisão recorrida limitou-se a corrigir a base de cálculo das infrações imputadas, excluindo ou expurgando apenas os valores apontados, por amostragem, pela recorrente, em face do exíguo tempo para impugnação, mas o lançamento tem outros erros ou falhas que ensejam sua revisão integral;

- que requer a reforma da decisão recorrida, na medida que a imposição tributária foi efetuada sobre base inexistente;

b) tributação sobre ingressos financeiros que não representam receitas - erro da decisão *a quo* na apreciação da hipótese de incidência:

- que o trabalho da fiscalização foi efetuado sem eficiência e acuidade;

- que cabe à instância recursal zelar pela qualidade do ato administrativo de lançamento fiscal;

- que o resultado da fiscalização se mostra precário (embora o procedimento de fiscalização tivesse durado seis meses);

- que não foram observados os procedimentos comuns de auditoria, como circularizações, cruzamento de informações, dentre outros, limitando-se a solicitar extratos bancários (que foram fornecidos pela recorrente), e que a fiscalização, simplesmente, imputou a incidência tributária sobre a totalidade dos ingressos sem coletar dados complementares;

- que há valores de ressarcimento de despesa de pedágios que não são receitas;

- que, para alimentação e hospedagem em viagens, a empresa saca valores adicionais, entregando a motoristas e funcionários como "reserva" para uma eventualidade, podendo ser ou não utilizada; que essa "reserva" quando devolvida, será redepósitada na conta bancária, gerando movimentação duplicada, não configura receita.

c) confusão entre não incidência x exclusão:

- que há ingressos financeiros que não são receitas;

- que, por exemplo, os redepósitos, mencionados no tópico anterior, não configuram receitas (não incidência);

- que a decisão recorrida peca, na parte técnica, ao enfatizar que no Sistema Simples, além das exclusões da receita bruta (vendas canceladas e descontos concedidos incondicionalmente) seria vedado outras exclusões.

d) imposição ilegal de adicional de 20%:

- que o Auditor-Fiscal aplicou o referido adicional sobre a totalidade das receitas, e não sobre a receita excedente;

- que a Lei 9.317/96 estabeleceu, em sendo excedido o limite de faturamento do Simples (tabela do Simples), deveria ser aplicada a majoração de 20% nas alíquotas sobre o MONTANTE EXCEDENTE da receita;

- que o Auditor Fiscal, ao promover o lançamento tributário, inobstante o erro já demonstrado de imputar como receita valores por amostragem que não correspondem à realidade, adotou a apuração do tributo devido aplicando um percentual do Simples majorado em 20% em relação a todo o faturamento, inobservando o 3º do art. 23 da Lei 9.317/96;

- que a decisão *a quo* não corrigiu esse erro;

- que, assim, impõe-se a revisão da decisão recorrida.

e) critérios de interpretação divergentes na decisão de 1ª instância - confusão de critérios de interpretação adotado pela decisão recorrida (estrita legalidade x interpretação sistemática):

- que embora possa haver formas distintas de interpretação, o raciocínio de sua fundamentação deve ser coerente, ou seja, ou se adota o princípio da legalidade estrita (POSITIVISMO), ou admite-se a interpretação mais ampla (JUSNATURALISMO ou PÓS-

POSITIVISMO). O que não se pode é a decisão de 1ª instância administrativa ora fazer menção à estrita previsão legal, quando lhe convém, e basear-se em princípios da lógica e interpretação sistemática, quando esta lhe é favorável;

- que cumpre a este Egrégio Conselho avaliar a qualidade dos atos administrativos de lançamento e a qualidade das decisões exaradas em primeira instância; que se percebe, no caso, a necessária reforma, com a devida vênia, da decisão *sub judice*, ressaltando-se os seguintes fatos devidamente comprovados nos autos:

(...)

1) o julgador deixou a seu livre arbítrio de aplicar a Súmula Vinculante do CARF, quando estava obrigado funcionalmente à sua aplicação; 2) o Julgador afastou a disposição literal da lei que impede a imposição de multa sobre a totalidade dos rendimentos, limitando ao valor excedente, criando sua própria interpretação lógica da norma, ainda que ela disponha literalmente ao contrário, e, por seu turno, registrar na mesma decisão que está obrigado ao princípio da estrita legalidade.

(...)

- falta critério interpretativo na decisão recorrida.

- que, diversamente do entendimento da decisão recorrida, se impõe a aplicação da Súmula CARF nº 25 para afastar a multa qualificada.

e) responsabilidade solidária:

- que a decisão *a quo* manteve o equívoco da fiscalização que imputou responsabilidade passiva solidária aos dois sócios da pessoa jurídica autuada;

- que a decisão recorrida confunde os institutos de responsabilidade previstos no CTN, literalmente "atirando para todo lado" para tentar justificar o injustificável.

- que, por fim, argumenta a recorrente:

(...)

Assim, temos que in casu, que a fundamentação para a atribuição da responsabilidade é incorreta. Vejamos: 1) porque não demonstrada a conduta de sonegação (aliás, como a decisão anota em diversos pontos, tudo está baseado em mera presunção), não estando portanto presente o enquadramento na conduta previsto no artigo mencionado; 2) Indício não se confunde com presunção, o que somente pode ser admitida após o cruzamento de diversos indícios e investigação acurada, o que não existe no caso, com graves falhas do fiscal; 3) não há justificativa para enquadrar um dos sócios na responsabilidade do art 124 e o outro não, a demonstrar a incoerência das argumentações.

Registramos, por conclusão, que o artigo 124 trata da responsabilidade solidária e o artigo 135, da responsabilidade

pessoal, de modo que a fundamentação adotada contamina o ato administrativo, pois não atende a um de seus requisitos fundamentais, a saber, a correta tipificação da conduta e fundamentação legal.

(...)

f) confunde a decisão recorrida o conceito de INDICIO, PRESUNÇÃO E FICÇÃO.

Por fim, com base nessas razões, a recorrente pediu:

- provimento integral do presente recurso para reformar a decisão recorrida, declarando o cancelamento do lançamento fiscal, quer pelas razões preliminares apresentadas, quer ainda pelas razões de mérito explanadas, tanto em sede de impugnação quanto no presente recurso;

-Ainda, alternativamente, pediu:

- pela aplicação da Súmula CARF nº 25, para afastar a aplicação da multa qualificada de 150%;

- exclusão da responsabilidade solidária dos sócios Jane Débora Montini e Ananias Aparecido Pereira, quer em razão de não possuir vínculo declarado com a administração da sociedade, quer pelo fato da responsabilidade por excesso de poderes não restar comprovada, bem como pela responsabilidade pessoal não se coadunar com a solidariedade;

- exclusão dos valores imputados como receitas, relativos a indenização de gastos de pedágios, reembolsos, dentre outros que não guardem correlação com a efetiva prestação de serviços;

- afastamento da aplicação do adicional de 20% do percentual do Simples em relação à totalidade das receitas, de forma a atingir tão somente o montante que porventura exceda o limite anual de faturamento estabelecido pelo Simples, conforme sua disposição literal da lei 9.317/96.

-Recurso Voluntário do responsável solidário ANANIAS APARECIDO PEREIRA (e-fls. 707/721):

- alegou, preliminarmente, **questão incidental:** que a atribuição de responsabilidade solidária somente seria cabível após a constituição definitiva do crédito tributário na órbita administrativa. Por isso, pediu a improcedência/nulidade do Termo de Sujeição Passiva Solidária;

- **critérios de interpretação divergentes na decisão de 1ª instância** - confusão de critérios de interpretação adotado pela decisão recorrida (estrita legalidade x interpretação sistemática). Esse item já está mencionado nas razões do recurso da pessoa jurídica autuada;

- **confusão entre os institutos da Responsabilidade Pessoal x Solidária na decisão exarada pela 1ª instância administrativa** (item já suscitado pela pessoa jurídica na razões do seu recurso);

- não cabe atribuição de responsabilidade tributária pessoal e de conduta ilícita baseada apenas em indício e amostragem;

- garantia do crédito tributário já constituída através de arresto: excesso de garantia com a responsabilidade solidária e prejuízo irreparável a atividade operacional;

- limites do julgamento na esfera administrativa: a decisão recorrida tentou "atirar para todo lado" no afã de manter a responsabilidade tributária, a qual não possui razão legal para perdurar;

- o sobrestamento da aplicação da responsabilidade tributária e de seus efeitos até o julgamento final;

- ao final, a exclusão da responsabilidade solidária do recorrente pelas razões de fato e de direito .expostas.

-Recurso Voluntário do responsável solidário JANE DÉBORA MONTINI (e-fls. 766/783):

- alegou, preliminarmente, **questão incidental:** que a atribuição de responsabilidade solidária somente seria cabível após a constituição definitiva do crédito tributário na órbita administrativa, que não é caso. Por isso, pediu a improcedência/nulidade do Termo de Sujeição Passiva Solidária;

- inexistência dos critérios para atribuir responsabilidade solidária: que sócia que não exerceu qualquer administração, não obteve retirada de lucro e nenhum outro benefício, não deveria figurar como responsável solidária;

- que, contudo, a fundamentação para imposição da responsabilidade tributária está lastreada nos arts. 124,1 e art 135, III do CTN, conforme Termo de Sujeição Passiva Solidária (e-fls. 457/458);

- critérios de interpretação divergentes na decisão de 1ª instância;

- **confusão entre os institutos da Responsabilidade Pessoal x Solidária na decisão exarada pela 1ª instância administrativa;**

- atribuição de responsabilidade tributária pessoal e de conduta ilícita baseada apenas em indício e amostragem;

- garantia do crédito tributário já constituída através de arresto: excesso de garantia com a responsabilidade solidária e prejuízo irreparável a atividade operacional;

- limites do julgamento na esfera administrativa: a decisão recorrida tentou "atirar para todo lado" no afã de manter a responsabilidade tributária, a qual não possui razão legal para perdurar;

Processo nº 15956.000411/2010-63
Acórdão n.º **1301-003.030**

S1-C3T1
Fl. 863

- o sobrestamento da aplicação da responsabilidade tributária e de seus efeitos até o julgamento final;

- ao final, a exclusão da responsabilidade solidária do recorrente pelas razões de fato e de direito .expostas.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Nelso Kichel, Relator

O Recurso Voluntário apresentado, respectivamente, pela pessoa jurídica 3P TRANSPORTES LTDA e pelos responsáveis solidários ANANIAS APARECIDO PEREIRA e JANE DÉBORA MONTINI PEREIRA é tempestivo e atende aos pressupostos de admissibilidade. Por isso, tomo conhecimento do recurso, em relação a todos os citados.

A lide objeto dos autos versa acerca do crédito tributário lançado de ofício (autos de infração do Simples Federal), ano-calendário 2006, decorrente das seguintes infrações imputadas pelo fisco federal:

- **omissão de receitas da atividade - receitas não escrituradas e não declaradas ao fisco** (com base em prova direta, aplicação do art. 24 da Lei 9.249/95 c/c Lei 9.317/96) com multa qualificada de 150% (dolo, sonegação fiscal);

- **omissão de receitas- depósitos bancários não escriturados e de origem não comprovada** (presunção legal, art. 42 da Lei 9.430/96 c/c Lei 9.317/96), com multa de 75%.

- **insuficiência de recolhimento sobre a base de cálculo declarada ao fisco** (infração reflexa ou decorrente da omissão de receitas) com multa de 75%.

Ainda, o fisco federal imputou responsabilidade tributária solidária pelo crédito tributário lançado de ofício:

- ao **Sr. ANANIAS APARECIDO PEREIRA**, sócio-administrador, arts. 124,I e 135,III, do CTN, conforme Termo de Sujeição Passiva Solidária (e-fls. 454/455);

- à **Sra. JANE DÉBORA MONTINI PEREIRA**, sócia com poderes de administração, art. 124, I, 135, III, do CTN, conforme Termo de Sujeição Passiva Solidária (e-fls. 457/458).

1 - PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL

Nas razões do recurso nesta instância, a pessoa jurídica autuada, de plano, suscitou **preliminar de nulidade do lançamento fiscal**, alegando existência de irregularidade no procedimento de fiscalização, na execução do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF:

- que o MPF (original) faz menção expressa tratar-se de uma diligência, com prazo de 30 dias;

- que a prorrogação do prazo somente ocorreu em **04/12/09**, não observando o disposto no art. 12 da Portaria da RFB 11.371/2007, *in verbis*:

Art. 11. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:

I - cento e vinte dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E;

II - sessenta dias, no caso de MPF-D.

Art. 12. A prorrogação do prazo de que trata o art. 11 poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de sessenta dias, para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias, para procedimentos de diligência.

Art. 14. O MPF se extingue:

I - (...)

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

Parágrafo único. (...)

Art. 12 - A prorrogação do prazo de que trata o art. 11 poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de sessenta dias, para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias, para procedimento de diligência.

- que, desse modo, resta claro que o MPF não respeitou os limites legalmente estabelecidos ao qual está vinculado, sendo evidente a sua extinção nos termos do art.14 dessa Portaria.

Pois bem.

Está equivocada a recorrente.

São duas situações.

Não se pode confundir o procedimento específico de diligência (MPF-Diligência) com o procedimento de fiscalização propriamente dito.

A diligência foi concluída (MPF-Diligência), ou seja, cumpriu sua função.

Na sequência, houve a expedição do MPF-Fiscalização, conforme Termo de Verificação Fiscal (e-fl. 320/334), parte integrante dos autos de infração do Simples, ano-calendário 2006, que transcrevo, no que pertinente, *in verbis*:

(...)

III- AÇÃO FISCAL

3. O procedimento fiscal teve início com a diligência fiscal n° 0810900-2009 — 01492-3.

Em cumprimento a esta diligência, a fiscalizada foi intimada através Termo de Intimação Fiscal Sefis nº 159/2009 a apresentar, de imediato, diversos documentos (fls 251 a 252).

Em atendimento a esta intimação, a fiscalizada apresentou os Livros Registro de Entradas, Registro de Saídas, Registro de Doc. Fiscais e Termos de Ocorrências e Registro de Apuração do ICMS, referentes ao ano calendário 2006 somente do estabelecimento matriz (fl 253).

Com base nos documentos analisados e nos fatos relatados no item 04 abaixo, a diligência fiscal foi transformada na fiscalização 0810900- 46 2009-01536-9.

*4. Da análise da documentação apresentada e das informações constantes do banco de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRF, a fiscalização constatou que a fiscalizada, segundo informação existente no banco de dados da SRF-DCPMF (Declaração da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira) ano movimentação 2006, movimentou um total de **R\$ 8.655.361,80** (oito milhões, seiscentos e cinquenta e cinco mil, trezentos e sessenta e um reais e oitenta centavos), no entanto declarou a Receita Federal do Brasil através da Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica — SIMPLES 2007 (DSPJ) (fls. 04 a 20), ano calendário 2006, receita bruta de **R\$ 2.002.716,75** (dois milhões, dois mil, setecentos e dezesseis reais e setenta e cinco centavos) (Dossiê Integrado fl.21)*

5. Presente ação fiscal foi transformada em ação fiscal pelo Termo de Início de Procedimento Fiscal datado de 27/10/2009 cuja ciência do contribuinte se deu por via postal, por Aviso de Recebimento (AR) em 28/10/2009 (fls 22 a 24).Tendo este sido intimado a apresentar os livros Diário, Razão, Caixa, Registro de Entrada de Mercadorias, Registro de Saída de Mercadorias, Registro de Apuração do ICMS, Registro de Apuração do IPI, Utilização de Documentos Fiscais e Termo de Ocorrência; as notas fiscais de saída de mercadorias e serviços emitidas e os extratos das contas-correntes bancárias, todos relativos ao ano de 2006, no prazo de 20 dias.

6. No dia 04/12/2009 foi lavrado o Termo de Reintimação Fiscal SEFIS nº 244 cuja ciência do contribuinte se deu por via postal, por Aviso de Recebimento (AR) em 08/12/2009 para apresentar no prazo de 20 dias os documentos acima indicados tendo em vista que ainda não haviam sido entregues (f/s 25 a 27).

(...)

Assim, diversamente do alegado pela recorrente, consta do autos o MPF-MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - FISCALIZAÇÃO (original) N° 08.1.09.00-

2009-01536-9, o qual foi expedido em **23/10/2009** para execução até **20/02/2010** (e-fls.05 e 570).

A contribuinte tomou ciência do Termo de Início de Fiscalização por via postal em **28/10/2009**, Aviso de Recebimento - AR (e-fls. 24/26).

Houve reintimação fiscal, com ciência em **04/12/2009** (e-fls. 27/29).

Essas intimações ocorreram, destarte, na vigência do prazo original de 4 (quatro) meses do MPF - Fiscalização que foi expedido em 23/10/2009 para execução até 20/02/2010 (e-fls. 05 e 570).

Na sequência, consta ainda que o MPF-Fiscalização foi prorrogado 4 (vezes) vezes:

- a) MPF prorrogado até 21/04/2010;
- b) MPF prorrogado até 20/06/2010;
- c) MPF prorrogado até 19/08/2010;
- d) MPF prorrogado até 18/10/2010.

Os autos de infração do Simples, ano-calendário 2006, foram lavrados em **02/08/2010** (objetos deste processo), dentro dos prazos de prorrogação.

Como demonstrado, não houve a alegada irregularidade (extinção do MPF-Fiscalização), pois a indigitada intimação de 04/12/2009 (e-fls. 27/29) deu-se na constância do prazo original previsto até 20/02/2010.

E, também, não há que se falar em MPF-Diligência após 23/10/2009, pois foi substituído ou convertido em MPF- Fiscalização, a partir dessa data.

Mas, ainda que houvesse a extinção do MPF, que não é caso, não implicaria prejuízo algum ao lançamento fiscal.

O escopo do MPF sempre foi, unicamente, disciplinar, controlar, otimizar e dar transparência ao trabalho da Fiscalização da RFB. É um ato normativo de gerenciamento, de controle interno (*interna corporis*) do trabalho da Fiscalização que, caso descumpridos os prazos fixados, implicaria, no máximo, sanção funcional, por descumprimento de dever funcional (Parágrafo único do art. 142 do CTN).

Nesse sentido, inclusive transcrevo a fundamentação do voto condutor da decisão recorrida, *in verbis*:

(...)

Totalmente improcedente a alegação da contribuinte. Deu-se início ao procedimento fiscal por meio do Termo de Início de fls. 22, lavrado em 27/10/2009 (ciência em 28/10/2009), visando o cumprimento do Mandado de Procedimento Fiscal — Fiscalização N.º 08.1.09.00-2009-01536-9, datado em

23/10/2009 e com prazo para ser executado até 20/02/2010, facultado prorrogações. (...)

Equívocou-se a impugnante, pois na data da intimação 04/12/2009 não teve, como alegou, o MPF exaurido, pois não havia ainda transcorrido (...).

Não bastasse isso, o mandado de procedimento fiscal (MPF), (...), consiste em documento emitido em decorrência de normas administrativas que regulam a execução da atividade fiscal, determinando que os procedimentos fiscais relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil sejam levados a efeito de conformidade com uma ordem específica, a qual pressupõe formalização mediante tal mandado.

O MPF constitui-se, assim, em instrumento de controle indispensável à administração tributária e em garantia para o contribuinte, na medida em que este poderá conferir se de fato o auditor-fiscal que o esteja fiscalizando se encontra, no exercício legal de suas funções.

Enquanto instrumento de controle, o MPF se presta a possibilitar à Secretaria da Receita Federal do Brasil acompanhar o desenvolvimento das atividades realizadas pelos auditores, de modo a verificar, por exemplo, se a fiscalização empreendida está sendo realizada adequadamente, de acordo com os critérios definidos por lei e pela Administração.

*Não cabe interpretar que a falta de MPF, instrumento instituído por norma infralegal (uma Portaria), possa acarretar a nulidade do lançamento dele decorrente, sob pena de ofensa ao princípio constitucional da legalidade que rege a Administração Pública (art. 37 da Constituição Federal), devidamente refletido no parágrafo único do art. 142 do CT N: **A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.***

Esse mesmo entendimento adota o Conselho de Contribuintes, como se extrai das ementas a seguir reproduzidas:

NORMAS PROCESSUAIS - VÍCIO A ENSEJAR A DECRETAÇÃO DA NULIDADE DO LANÇAMENTO - O vencimento do prazo do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não se constitui hipótese legal de nulidade do lançamento. (...) (Acórdão 201-76449, de 19.9.2002)

PRELIMINAR - NULIDADE - MPF - É de ser rejeitada a nulidade do lançamento, por constituir o Mandado de Procedimento Fiscal elemento de controle da administração tributária, não influenciando na legitimidade do lançamento tributário. (...) (Acórdão 106-12941, de 16.10.2002)

A competência para o Auditor Fiscal fiscalizar é dada por lei (CTN, art. 142), e não por Portaria, ato infralegal.

Portanto, os autos de infração do Simples, no caso, foram lavrados por Auditores Fiscais no exercício da competência legal, que não pode ser obstada ou suprimida, por nenhum ato infralegal, sob pena de responsabilidade funcional.

Portanto, rejeito a preliminar suscitada de nulidade do lançamento fiscal.

2- Quanto ao mérito:

2.1 -INFRAÇÕES IMPUTADAS:

a) - OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE - RECEITAS NÃO REGISTRADAS NA ESCRITURAÇÃO. PROVA DIRETA (Lei 9.249/95, art. 24 c/c Lei 9.317/96);

b) - OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO ESCRITURADOS E DE ORIGEM NÃO COMPROVADA (LEI 9.430/96, ART. 42 C/C LEI 9.317/96). OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. BASE DE CÁLCULO;

c) - INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO (infração reflexa da omissão de receitas) (LEI 9.317/96).

A recorrente alegou nas razões do recurso, em síntese, que:

a) auditoria foi efetuada por amostragem - falha no procedimento do Auditor-Fiscal:

- que a imputação das infrações tem um único fundamento fático, a movimentação financeira da recorrente, sem qualquer procedimento de auditoria, como, por exemplo, circularização, cruzamento de informações que deveriam nortear o ato administrativo;

- que a decisão recorrida limitou-se a corrigir a base de cálculo das infrações imputadas, excluindo ou expurgando apenas os valores apontados, por amostragem, pela recorrente, em face do exíguo tempo para impugnação, mas o lançamento tem outros erros ou falhas que ensejam sua revisão integral;

- que requer a reforma da decisão recorrida, na medida que a imposição tributária foi efetuada sobre base inexistente;

b) tributação sobre ingressos financeiros que não representam receitas - erro da decisão *a quo* na apreciação da hipótese de incidência:

- que o trabalho da fiscalização foi efetuado sem eficiência e acuidade;

- que cabe à instância recursal zelar pela qualidade do ato administrativo de lançamento fiscal;

- que o resultado da fiscalização se mostra precário (embora o procedimento de fiscalização tivesse durado seis meses);

- que não foram observados os procedimentos comuns de auditoria, como circularizações, cruzamento de informações, dentre outros, limitando-se a solicitar extratos bancários (que foram fornecidos pela recorrente), e que a fiscalização, simplesmente, imputou a incidência tributária sobre a totalidade dos ingressos sem coletar dados complementares;

- que há valores de ressarcimento de despesa de pedágios que não são receitas (Obs: nesta instância recursal a recorrente não demonstrou e nem juntou provas aos autos para embasar essa alegação);

- que, para alimentação e hospedagem em viagens, a empresa saca valores adicionais, entregando a motoristas e funcionários como "reserva" para uma eventualidade, podendo ser ou não utilizada; que essa "reserva" quando devolvida, será repositada na conta bancária, gerando movimentação duplicada, não configura receita (Obs: nesta instância recursal a recorrente não demonstrou e nem juntou provas aos autos para embasar essa alegação).

c) confusão entre não incidência e exclusão:

- que há ingressos financeiros que não são receitas;

- que, por exemplo, os redepósitos, mencionados no tópico anterior, não configuram receitas (não incidência);

- que a decisão recorrida peca, na parte técnica, ao enfatizar que no Sistema Simples, além das exclusões da receita bruta (vendas canceladas e descontos concedidos incondicionalmente) seria vedado outras exclusões.

d) imposição ilegal de adicional de 20%:

- que o Auditor Fiscal aplicou o referido adicional sobre a totalidade das receitas, e não sobre a receita excedente;

- que a Lei nº 9.317/96 estabeleceu, em sendo excedido o limite de faturamento do Simples (tabela do Simples), deveria ser aplicada a majoração de 20% nas alíquotas sobre o MONTANTE EXCEDENTE da receita;

- que o Auditor Fiscal, ao promover o lançamento tributário, inobstante o erro já demonstrado de imputar como receita valores por amostragem que não correspondem à realidade, adotou a apuração do tributo devido aplicando um percentual do Simples majorado em 20% em relação a todo o faturamento, inobservando o 3º do art. 23 da Lei 9.317/96;

- que a decisão *a quo* não corrigiu esse erro.

- que, assim, impõe-se a revisão da decisão recorrida.

e) INDICIO, PRESUNÇÃO E FICÇÃO.

Passo a enfrentar as questões suscitadas.

Primeiro, cabe lembrar, desde o início, que:

a) o julgador não está obrigado a responder todas as questões suscitadas pelas partes, nas razões do recurso;

b) que deve enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida.

Nesse sentido, é o entendimento do STJ que transcrevo, *in verbis*:

(...)

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.

O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida.

(...)

STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585).

(...)

A irrisignação da pessoa jurídica recorrente não merece guarida, não apresentou razão plausível fático-jurídica para desqualificar, no mérito, a decisão recorrida e o lançamento fiscal; não produziu prova alguma para lastrear suas alegações no sentido de que se justificaria a revisão da decisão recorrida e do lançamento fiscal.

Quanto aos fatos apurados, narrados, descritos, atinente às infrações (i) **omissão de receitas - depósitos bancários não escriturados e de origem não comprovada (presunção legal, art. 42 da Lei 9.430/96)** e (ii) **omissão de receitas da atividade - receitas não escrituradas (prova direta, art. 24 da Lei 9.249/95)**, transcrevo, no que pertinente, o Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 320/334), *in verbis*:

(...)

*8. Em 23/02/2010 o contribuinte apresentou os extratos bancários dos bancos UNIBANCO (ag 040 C/C 111807-0), BRADESCO (ag 260 C/C 23249-1) e BANCO DO BRASIL (ag 950-4 C/C 70512-3) e também o Livro Caixa. Sendo que novamente solicitou dilação de prazo para apresentação do extrato do banco Nossa Caixa S/A, o prazo foi prorrogado para o dia 26/02/2010. **O contribuinte encaminhou por via postal o extrato do banco Nossa Caixa (ag 0139.2 C/C 25) (fls 34 a 165).***

*9. De posse dos livros e dos extratos bancários acima indicados partimos para a análise dos mesmos conforme dispõe a legislação vigente. **Logo de plano constatamos que no Livro Caixa não estava escriturada a movimentação financeira e bancária da empresa.***

Fato que constitui infração ao art. 190 do Decreto 3.000/99 (RIR/99) abaixo transcrito:

(...)

Este fato foi comunicado a fiscalizada por meio do termo de constatação e intimação fiscal nº 001 (fls 169 a 213). Esta não realizou manifestação alguma a este respeito mesmo após este fato ter sido constatado pela fiscalização.

*10. Continuando a análise e tendo em vista o fato logo acima relatado verificamos os extratos bancários e a conciliação entre as diversas contas do mesmo, excluindo-se do total de créditos operações referentes a transferências entre contas de mesma titularidade, estornos de cheques e CPMF, depósitos referentes a devoluções de cheques, créditos de pequena monta, créditos referentes a concessão de empréstimos e demais créditos que, na nossa análise, não se enquadravam como receita proveniente da sua atividade comercial. Após esta análise, chegou —se ao montante de **R\$ 6.608.375,92** que são considerados provenientes da sua atividade comercial ou provenientes de operações não identificadas.*

*Ressalte-se que deste montante, **R\$ 4.036.461,28** (61%) referem-se a **cobranças bancárias**.*

*11. Tais créditos foram relacionados e seguiram em anexo ao termo de constatação e intimação fiscal nº 001 (fls 169 a 213), cuja ciência se deu em 24/05/2010, para que a fiscalizada comprovasse mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores creditados/depositados em suas contas-correntes como também em caso de tais créditos não serem provenientes de sua atividade comercial esclarecer a que título se deram. **A fiscalizada nada respondeu.***

*12. Tendo em vista o acima descrito a fiscalização reintimou a fiscalizada por meio do termo de constatação e reintimação fiscal nº 001 (fls 222 a 225) cuja ciência se deu em 02/07/2010 para que a fiscalizada comprovasse mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores creditados/depositados em suas contas-correntes como também em caso de tais créditos não serem provenientes de sua atividade comercial esclarecer a que título se deram. **A fiscalizada novamente nada respondeu.***

13. A fiscalização verificou no Livro Caixa apresentado pela fiscalizada que todas as receitas escrituradas estavam identificadas apenas por meio do número do Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas (CTRC), não sendo identificado o responsável pelo pagamento do frete. Diante deste fato e com a finalidade de obter informações dos clientes da fiscalizada foi solicitado a por meio do termo de intimação fiscal nº 011 (fls. 216 a 217) para que esta apresentasse planilha contendo número, data de emissão, CNPJ do destinatário e valor do frete referentes aos CTRC emitidos no ano de 2006.

14. A fiscalizada respondeu (fl218) que os CTRC, referentes a todo o período fiscalizado, foram danificados e inutilizados. Razão pela qual não poderia fornecer tais dados. Ou seja tendo em vista o mencionado no item 13 logo acima, todos os documentos fiscais emitidos pela empresa por ocasião de

obtenção de receita proveniente de sua atividade comercial em 2006 foram inutilizados.

*15. Diante do fato acima a fiscalização emitiu o termo de intimação fiscal nº 012 (fls 219 a 221) onde solicita o Boletim de Ocorrência (BO) referente a destruição de todos os CTCRC emitidos por esta. **A fiscalizada não apresentou o BO.** Simples alegações desacompanhadas de documentos hábil e idôneos não fazem prova. Ocorrendo destruição de documentos fiscais a pessoa jurídica tem que adotar os procedimentos constantes no § 12 do art 264 do Decreto 3.000/99 (RIR/99) abaixo transcrito: (...).*

16. Os fatos acima relatados nos itens 13, 14 e 15 constituem infração ao art. 190 do Decreto 3.000/99 (RIR/99) abaixo transcrito: (...).

*17. Diante do fato de que **o Livro Caixa apresentado não possui registrada a movimentação financeira**, conforme descrito no item 9 bem como não manteve em boa ordem e guarda os CTCRC conforme descrito nos itens 13, 14, 15 e 16. **A fiscalização conclui que o Livro Caixa bem como os Livros Fiscais apresentados são imprestáveis** para fim de comprovar pela fiscalizada perante o Fisco de que declarou na DSPJ 2007, ano calendário 2006, toda a receita comercial obtida por ela no ano de 2006 .*

*18. A fiscalização tendo em vista o grande volume de transações bancárias e de documentos fiscais que teriam sido emitidos pela fiscalizada, **realizou por meio de amostragem**, análises nos documentos coletados por meio de **diligências realizadas** nas empresas que julgou poderem tratar-se de clientes. Tendo obtido conforme pormenorizado no item 23, que os créditos nos extratos bancários oriundos de **cobrança bancária** efetivamente tratam - se de receita comercial.*

*A fiscalização, apesar de não ter conseguido identificar nenhum cliente da fiscalizada por meio dos documentos e livros entregues por esta, identificou algumas pessoas jurídicas por meio da **análise dos extratos bancários** que julgou poderem tratar -se de clientes.*

19. Com a finalidade de impedir com que a fiscalizada readquirisse a espontaneidade durante a fiscalização foram lavrados os seguintes termos de ciência e de continuação de procedimento fiscal:

- termo de ciência e de continuação de procedimento fiscal datado de 15/01/2010 (fls 32 a 33)

- termo de ciência e de continuação de procedimento fiscal datado de 02/03/2010 (fls 166 a 167)

- termo de ciência e de continuação de procedimento fiscal datado de 14/04/2010 (fl 168)

Observamos que nenhum contador assinou os Livros Fiscais e o Livro Caixa da empresa, bem como o contador responsável pelo preenchimento da DSPJ 2007- ano calendário 2006 não foi o contador que atendeu a fiscalização.

IV- OMISSÕES DE RECEITAS:

20. Tendo em vista que 61 % dos créditos apurados nos extratos bancários da fiscalizada foram considerados provenientes da sua atividade comercial ou provenientes de operações não identificadas, conforme informado no item 10 , tratando-se de créditos oriundos de cobranças bancárias passamos a analisar este fato.

21.É de conhecimento publico que a expressão cobrança bancária refere-se à operação pela qual um banco é incumbido das tarefas de recebimentos de títulos emitidos em favor de empresas , por conta das vendas ou serviços que estas realizam. Esta circunstância confirma a condição de receita proveniente de sua atividade comercial para 61% dos créditos apurados nos extratos bancários.

22. Apesar do informado no item 21, a fiscalização por meio do termo de constatação e intimação fiscal nº 0001 (fls 169 a 213) intimou a fiscalizada para que esta se manifestasse caso tais créditos não fossem oriundos de receitas proveniente de sua atividade comercial. Esta não se manifestou. Tendo isto em vista que a fiscalização intimou novamente a fiscalizada por meio do termo de constatação e reintimação fiscal nº 001 (fls 222 a 225). Novamente a fiscalizada não se manifestou.

23. Apesar do informado nos itens 21 e 22, a fiscalização foi além e obteve por meio das diligências, realizadas conforme item 18, documentos que comprovam que a fiscalizada efetivamente utilizou—se da operação de cobrança bancária para receber os pagamentos referentes a prestação de serviço de transporte de carga , conforme descrito nos itens 20, 21 e 22. Estes documentos estão a seguir detalhados:

- Pagamento do frete no valor de R\$ 79,77 referente ao CTCR nº 088811 (fl/ 245) por meio do titulo de cobrança bancária nº 040995.08295 59500.001207 69284.277709 3 000 (fl. 246)

- Pagamento do frete no valor de R\$ 55,60 referente ao CTCR nº 089853 (fl 249) por meio do titulo de cobrança bancária nº 040995.08295 59500.001207 69284.812018 3 000 (fl. 250)

- Pagamento do frete no valor de R\$ 72,10 referente ao CTCR nº 091789 (fl 247) por meio do titulo de cobrança bancária nº 40995.08295 59500.001207 69284.986002 3 000 (fl.248)

- Pagamento do frete no valor de R\$ 50,05 referente ao CTCR nº 092191 (fl/ 243) por meio do titulo de cobrança bancária nº 040995.08295 59500.001207 69285.257809 3 000 (fl.244).

24. Diante do descrito nos itens 20, 21, 22 e 23, a fiscalização concluiu que os créditos decorrentes de **cobranças bancárias, conforme amostragem** já anteriormente relatada, no montante de **R\$ 4.036.461,28** (quatro milhões, trinta e seis mil, quatrocentos e sessenta e um reais e vinte e oito centavos), discriminados na planilha "Demonstrativo das receitas não escrituradas" (f/s 321 a 329) são decorrentes das operações comerciais desenvolvidas pelo contribuinte razão pela qual serão objeto de **lançamento de ofício por omissão de receita na infração "receitas não escrituradas"**.

25. Os demais valores depositados/creditados em suas contas correntes, no montante de **R\$ 2.571.914,64** (dois milhões, quinhentos e setenta e um mil, novecentos e quatorze reais e sessenta e quatro centavos) nos quais não é possível identificar sua natureza/origem, a fiscalizada foi intimada e reintimada para comprovar que não seriam decorrentes de operações comerciais. Apesar disto a fiscalizada nada comprovou.

26. Os créditos de origem não comprovada, conforme item 25, estão relacionados na planilha "Demonstrativo dos depósitos bancários não escriturados" (f/s 330 a 361) e serão objeto de **lançamento de ofício por omissão de receita por presunção legal na infração "depósitos bancários não escriturados"**.

27. Os valores declarados pelo contribuinte foram deduzidos dos valores apurados conforme item 24 e estão demonstrados na planilha "Demonstrativo de valores tributáveis— receitas não escrituradas" (fl 320).

(...)

Como visto, durante o procedimento de fiscalização, intimada diversas vezes para comprovar a origem dos créditos (depósitos em suas contas correntes bancárias), a recorrente manteve-se silente ou não conseguiu desincumbir-se do ônus probatório.

Valor tributável da infração **omissão de receitas da atividade - receitas não escrituradas - prova direta (art. 24 da Lei 9.249/95)**, demonstrativo extraído do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 320/334), parte integrante dos autos de infração.

	Receitas não escrituradas	Valores Declarados na DSPJ	Diferença (A-B)
janeiro	292.687,75	119.205,22	173.482,53
fevereiro	216.935,88	190.137,64	26.798,24
marco	325.987,16	188.911,45	137.075,71
abril	349.611,80	197.777,57	151.834,23
maio	359.088,88	207.447,06	151.641,82
junho	440.075,50	158.146,54	281.928,96
julho	231.201,25	201.619,92	29.581,33
agosto	245.874,86	125.124,65	120.750,21
setembro	284.016,46	161.657,24	122.359,22
outubro	454.505,67	183.031,43	271.474,24
novembr	458.462,37	136.276,54	322.185,83
dezembr	378.013,70	133.381,39	244.632,31
TOTAL	4.036.461,28	2.002.716,65	2.033.744,63

Obs: Os valores constantes na coluna (A) foram obtidos na planilha "Demonstrativo das receitas não escrituradas" e os valores constantes na coluna (B) foram obtidos na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica - SIMPLES 2007 -ano calendário 2006.

Valor tributável da infração omissão de receitas depósitos bancários não escriturados e de origem não comprovada (presunção legal, art. 42 da Lei 9.249/96):

Demonstrativo resumo a partir dos valores discriminados nos autos de infração do Simples Federal:

Omissão de receitas	- Depósitos bancários de não escriturados e de origem não comprovada
Janeiro/2006	133.050,80
Fevereiro/2006	114.405,28
Março/2006	181.242,06
Abril/2006	48.092,84
Maió/2006	63.269,21
Junho/2006	151.259,64
Julho/2006	239.266,60
Ago/2006	286.157,79
Set/2006	358.541,99
Out//2006	403.870,37
Nov/2006	312.005,54
Dezembro/2006	290.752,52
Total	2.571.914,64

Quanto à circularização de clientes por amostragem, este método foi utilizado pela fiscalização da RFB para reforçar, confirmar, de vez, a constatação de que os depósitos efetuados nas contas correntes bancárias da recorrente com a indicação **créditos oriundos de cobranças bancárias**, com essa denominação, são decorrentes da atividade comercial, operacional, da empresa, oriundos de prestação de serviços de transporte de cargas, recebidos via cobrança bancária.

Nesse sentido, transcrevo trecho da narração dos fatos constante do Termo de Verificação Fiscal, *in verbis*:

(...)

18. A fiscalização tendo em vista o grande volume de transações bancárias e de documentos fiscais que teriam sido emitidos pela fiscalizada, **realizou por meio de amostragem**, análises nos documentos coletados por meio de **diligências realizadas** nas empresas que julgou poderem tratar-se de clientes. Tendo obtido conforme pormenorizado no item 23, que os créditos nos extratos bancários oriundos de **cobrança bancária** efetivamente tratam - se de receita comercial.

(...)

23. Apesar do informado nos itens 21 e 22, a fiscalização foi além e obteve por meio das diligências, realizadas conforme item 18, documentos que comprovam que a fiscalizada efetivamente utilizou—se **da operação de cobrança bancária para receber os pagamentos referentes a prestação de serviço de transporte de carga**, conforme descrito nos itens 20, 21 e 22. Estes documentos estão a seguir detalhados:

- Pagamento do frete no valor de R\$ 79,77 referente ao CTCR n° 088811 (fl/ 245) por meio do título de cobrança bancária n° 040995.08295 59500.001207 69284.277709 3 000 (fl. 246)

- Pagamento do frete no valor de R\$ 55,60 referente ao CTCR n° 089853 (fl 249) por meio do título de cobrança bancária n° 040995.08295 59500.001207 69284.812018 3 000 (fl. 250)

- Pagamento do frete no valor de R\$ 72,10 referente ao CTCR n°091789 (fl 247) por meio do título de cobrança bancária n° 40995.08295 59500.001207 69284.986002 3 000 (fl.248)

- Pagamento do frete no valor de R\$ 50,05 referente ao CTCR n° 092191 (fl/ 243) por meio do título de cobrança bancária n° 040995.08295 59500.001207 69285.257809 3 000 (fl.244).

(...)

Como demonstrado, diversamente do alegado pela recorrente, a fiscalização da RFB foi diligente, fez circularização de clientes da autuada, sim, por amostragem, mediante diligências fiscais, e restou confirmado, de forma insofismável, que os **créditos oriundos de cobranças bancárias (operação de cobrança bancária para receber os pagamentos referentes a prestação de serviço de transporte de carga)** são receitas da atividade comercial da empresa recorrente.

Logo, não há vício algum na base de cálculo da infração omissão de receitas da atividade -receitas não escrituradas, apuradas a partir dos **créditos oriundos de cobranças bancárias, pois pela circularização de clientes, por amostragem**, restou plenamente confirmado que créditos de cobrança bancária (operação de cobrança bancária) referem-se a recebimentos dos pagamentos efetuados pelos clientes pela prestação de serviço de transporte de carga pela autuada, portanto, são receitas de sua atividade comercial.

Assim, diversamente do alegado pela empresa recorrente, houve circularização de clientes sim (realização de diligências de clientes, por amostragem), confirmando que os valores ou créditos decorrentes das operações de cobrança bancária

realmente referem-se a receitas da atividade de prestação de serviço de transporte de carga. Por conseguinte, não houve apuração de base de cálculo por amostragem, mas sim apuração do valor tributável da infração imputada com base nos documentos de cobrança bancária (prova direta) e confirmados por diligência de clientes, por amostragem.

O valor tributável da infração omissão de receitas da atividade - receitas não escrituradas é a **diferença** entre o somatório dos créditos oriundos de cobranças bancárias dos clientes (prova direta) e as receitas declaradas ao fisco (declaração do Simples 2007, ano-calendário 2006), conforme demonstrativo já transcrito alhures.

Quanto ao adicional de 20%, a recorrente, mais uma vez, está equivocada.

Como a recorrente suplantou o limite de receita bruta de R\$ 2.400.000,00 (Dois milhões e quatrocentos mil reais) no ano-calendário 2006, ficou sujeita à faixa seguinte, adicional, de alíquota do Simples, para a receita que suplantou o citado limite.

Nesse sentido transcrevo o demonstrativo constante do auto de infração.

DMONSTRATIVO DE PERCENTUAIS APLICÁVEIS SOBRE A RECEITA BRUTA:

<i>Mês/Ano</i>	<i>Receita Bruta Mensal Decl. (R\$)</i>	<i>Diferença Apurada (R\$)</i>	<i>Receita Bruta Acumulada (R\$)</i>	<i>% Total Simples</i>
01/2006	119.205,22	306.533,33	425.738,55	6,20
02/2006	190.137,64	141.203,52	757.079,71	7,40
03/2006	188.911,45	318.317,77	1.264.308,93	9,00
04/2006	197.777,57	199.927,07	1.662.013,57	10,20
05/2006	207.447,06	214.911,03	2.084.371,66	11,80
06/2006	158.146,54	157.481,80		12,60
06/2006	0,00	275.706,80		15,12
			2.675.706,80	
07/2006	201.619,92	268.847,93	3.146.174,65	15,12
08/2006	125.124,65	406.908,00	3.678.207,30	15,12
09/2006	161.657,24	480.901,21	4.320.765,75	15,12
10/2006	183.031,43	675.344,61	5.179.141,79	15,12
11/2006	136.276,54	634.191,37	5.949.609,70	15,12
12/2006	133.381,49	525.384,83	6.608.376,02	15,12

Como demonstrado, a receita bruta acumulada de R\$ 2.400.000,00 corresponde a faixa de alíquota de 12,60%. Para a receita bruta que suplantou o citado limite a faixa de alíquota é 15,12%, que coincidentemente representa elevação de 20% em relação à faixa anterior 12,60%.

Essa última faixa de alíquota de 15,12% no caso da recorrente, conforme já mencionado na fundamentação da decisão recorrida foi criada pelas Lei nº 9.732, de 1998 e a Lei nº 11.307, de 2006, que introduziram novas faixas de receita bruta para o Simples, e apesar de o art. 23, §3º não ter sido alterado, prevalece a interpretação sistemática e lógica, segundo a qual o acréscimo de 20% incide sobre a maior faixa de receita bruta que, à época dos fatos, era

de R\$ 2.400.000,00, que corresponde ao percentual de 12,60%, resultando na alíquota majorada de 15,12%.

Assim, a faixa de alíquota de 15,12% foi aplicada corretamente, conforme demonstrativo transcrito acima e conforme legislação de regência.

Portanto, diversamente do alegado pela recorrente, o trabalho da fiscalização da RFB foi lapidar, minucioso, preciso e completo, não merecendo reparo algum no valor tributável das infrações imputadas, além dos ajustes já efetuados pela decisão *a quo*. Nesta instância recursal, a contribuinte não produziu prova alguma para sustentar, provar, as alegações apresentadas nas razões do recurso contra a decisão recorrida e contra o lançamento fiscal. Alegar e não provar, é mesma coisa que não alegar.

Por fim, **quanto à omissão de receitas - depósitos bancários de origem não comprovada (Lei 9.430/96, art. 42 c/ c Lei 9.317/96), presunção legal**, cabe explicar.

O fisco imputou a infração omissão de receitas - depósitos bancários não escriturados e de origem não comprovada, ano-calendário 2006, no âmbito da legislação do Simples Federal (Lei.9317/96 c/c art. 42 da Lei 9.430/96).

A contribuinte, embora intimada diversas vezes durante o procedimento de fiscalização, não comprovou a origem dos depósitos a crédito nas suas contas correntes bancárias.

Assim, não comprovada pela contribuinte a origem dos depósitos bancários a crédito em suas contas correntes bancárias, embora intimada a fazê-lo, o fisco, por presunção legal, então imputou a infração Omissão de Receitas quanto aos depósitos bancários a crédito não escriturados e de origem não comprovada (Lei nº 9.430/96, art. 42).

O ônus da prova de que não houve omissão de receitas é da recorrente sim, pois o art. 42 da Lei nº 9.430/96 encerra presunção legal relativa, que tem a função de inverter o ônus probatório.

Existente presunção legal, o ônus probatório, por conseguinte, não é de quem acusa a existência de infração tributária, mais sim do acusado que deverá fazer prova de que não cometera a infração omissão de receitas.

No caso, o lançamento da omissão de receitas não se deu exclusivamente em depósitos bancários (extratos bancários). O fisco cotejou a escrituração contábil e fiscal, constatou que os depósitos bancários não foram escriturados nos anos-calendário 2006, e lançou a título de omissão de receitas **apenas a diferença** entre as receitas da atividade e os valores dos depósitos bancários a crédito não escriturados e de origem não comprovada.

Para fisco compete, assim, demonstrar, mediante a posse de extratos bancários, a existência de depósitos bancários não registrados na escrituração contábil/fiscal e que o contribuinte, embora intimado para fazer a comprovação da origem desses depósitos a crédito em suas contas, não se desincumbiu-se desse ônus probatório.

Trata-se de fatos conhecidos (indiciários) que autorizam, por presunção legal, a tributação do fato probando (omissão de receitas).

Assim, o fisco pode presumir a omissão de receitas (depósitos bancários de origem não comprovada), quando a contribuinte, regularmente intimada, não comprove através de documentos hábeis e idôneos a origem dos depósitos a crédito em suas contas bancárias (depósitos não escriturados na sua contabilidade, não oferecidos à tributação e de origem não comprovada), uma vez que não mais se aplica a Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos e, também, não se aplicam os precedentes jurisprudenciais invocados calcados nessa legislação revogada.

Isto porque existem duas situações distintas no que se refere ao uso da movimentação financeira bancária para a caracterização da omissão de receitas, sendo uma com base no art. 6º, § 5º, da Lei nº 8.021/1990 (dispositivo revogado pela Lei n. 9.430/96), e a outra com base no art. 42 da Lei nº 9.430/1996. Vejamos:

Lei nº 8.021/1990:

"Art. 6º. O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

(...)

§ 5º O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações." [revogado]

Lei nº 9.430/1996 :

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

Com base nos dispositivos acima transcritos, verifica-se que o que distingue uma situação da outra é que a partir de 01/01/1997 - entrada em vigor da Lei nº 9.430/96 - a existência de depósitos não escriturados ou de origem não comprovada tornou-se uma nova hipótese legal de presunção de omissão de receitas, que veio a se juntar às outras já existentes no ordenamento jurídico, sendo que, a partir daí, atenuou-se a carga probatória atribuída ao fisco, que precisa apenas demonstrar a existência de depósitos bancários não escriturados ou de origem não comprovada, mediante extratos bancários, para satisfazer o *onus probandi* a seu cargo.

Antes, tal previsão legal para depósitos bancários inexistia e, com isso, o fisco necessitava, nos estritos termos do art. 6º, *caput*, e § 5º, da Lei nº 8.021/1990, não apenas constatar a existência dos depósitos bancários, mas estabelecer uma conexão, um nexo causal, entre tais depósitos e alguma exteriorização de riqueza, renda consumida e/ou operação concreta do sujeito passivo que pudesse dar ensejo à omissão de receitas.

O fato é que, após a edição da Lei nº 9.430/1996, a movimentação bancária mantida ao largo da escrituração contábil da empresa e sem comprovação da origem presume--

se realizada com valores omitidos à tributação, salvo prova em contrário, e não mais se aplicando, portanto, o entendimento exarado na Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos.

Para fatos geradores a partir de 1º/01/1997, no tocante à omissão de rendimentos/receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, tem vigência única e plenamente o art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Esse diploma legal, como já dito alhures, encerra presunção legal que implica inversão do ônus da prova.

O ônus da prova de que não houve omissão de receitas/rendimentos, portanto, é da contribuinte.

Não há que se falar em necessidade de sinais exteriores de riqueza ou prova do consumo da renda para tributar depósitos bancários de origem não comprovada pelo contribuinte, conforme matéria já sumulada por este Egrégio Conselho Administrativo, *in verbis*:

Súmula CARF nº 26:

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

Como demonstrado, o depósito bancário de origem não comprovada é rendimento tributável, por presunção legal.

Esse entendimento encontra-se, também, pacificado no âmbito deste Conselho de Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cujos precedentes transcrevo (ementas de julgamento), *in verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ. Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS.

Caracterizam omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantidos junto à instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. (Acórdão nº 108-09.836, sessão de 05 de fevereiro de 2009, Relatora Valéria Cabral Géo Verçoza).

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA Ano-calendário: 2002 a 2004. Ementa: IRPJ — DEPÓSITOS BANCÁRIOS — OMISSÃO DE RECEITAS PRESUNÇÃO LEGAL

Caracterizam como omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. (Acórdão nº 101 - 97.116, sessão de 05 de fevereiro de 2009, Relator Valmir Sandri).

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE — SIMPLES Exercício: 2003, 2004. Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA—PROCEDÊNCIA.

Caracterizam omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição

financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ÔNUS DA PROVA PRESUNÇÃO LEGAL

Em se tratando de presunção legal, cabe ao Fisco a prova do fato indiciário. Ao contribuinte incumbe provar que o fato indiciário não leva, em seu caso concreto, ao fato presumido por lei. Esse ônus não pode ser transferido pelo contribuinte à Administração Tributária. (Acórdão nº 105-17.369, sessão de 17 de dezembro de 2008, Relator Waldir Veiga Rocha).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF. Exercício. 2000, 2001, 2002. OMISSÃO DE RENDIMENTO. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430, DE 1996.

A presunção legal de omissão de receitas, prevista no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

ÔNUS DA PROVA.

Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários. (Acórdão nº 102-49.393, sessão de 06 de novembro de 2008. Relatora Núbia Matos Moura).

Assunto: SIMPLES NACIONAL. EXERCÍCIO: 2004, 2005 Ementa: PRESUNÇÃO LEGAL. OMISSÃO DE RECEITAS DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. ARTIGO 42, DA LEI Nº. 9.430, DE 1996.

Caracteriza omissão de rendimentos a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS DO ÔNUS DA PROVA As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a

comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei. (Acórdão nº 195-00.088, sessão 09 de dezembro de 2008, Relator Benedicto Celso Benicio Junior).

Reitere-se, o lançamento da infração omissão de receitas - depósitos bancários não escriturados e de origem não comprovada não se deu exclusivamente em depósitos bancários (extratos bancários). O fisco cotejou a escrituração contábil e fiscal, constatou que os depósitos bancários não foram escriturados nos anos-calendário 2006.

Ainda, antes, na fase de fiscalização, conforme consta do Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do lançamento fiscal, a contribuinte fora intimada diversas vezes a comprovar a origem dos depósitos bancários, não se desincumbiu desse ônus probatório para elidir a infração imputada omissão de receitas.

Quanto ao pedido de exclusão do valor tributável da infração:

- que a decisão recorrida limitou-se a corrigir a base de cálculo das infrações imputadas, excluindo ou expurgando apenas os valores apontados, por amostragem, pela recorrente, em face do exíguo tempo para impugnação, mas o lançamento tem outros erros ou falhas que ensejam sua revisão integral;

- que há valores de ressarcimento de despesa de pedágios que não são receitas (Obs: **nesta instância recursal a recorrente não demonstrou e nem juntou provas para embasar essa alegação**);

- que, para alimentação e hospedagem em viagens, a empresa saca valores adicionais, entregando a motoristas e funcionários como "reserva" para uma eventualidade, podendo ser ou não utilizada; que essa "reserva" quando devolvida, será redepósitada na conta bancária, gerando movimentação duplicada, não configura receita (Obs: **nesta instância recursal a recorrente não demonstrou e nem juntou provas para embasar essa alegação**).

O pedido genérico de exclusão de pretensas parcelas, a título disso ou daquilo, não pode ser acolhido, pois a recorrente nada comprovou nesse sentido. Os valores que restaram comprovados nos autos já foram excluídos pela decisão *a quo*.

Como já dito, alegar e não comprovar, é mesma coisa que não alegar.

O ônus da prova é da contribuinte para afastar a presunção legal de omissão de receitas.

Frise-se que eventual antinomia ou inconstitucionalidade do art. 42 da Lei 9.430/96 somente compete ao Poder Judiciário se manifestar. Não cabe ao CARF deixar de aplicar norma vigente no ordenamento jurídico, nem conhecer de pretensa inconstitucionalidade, conforme matéria já sumulada:

Súmula CARF nº 2:

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

Não cabe reparo à decisão recorrida.

Por conseguinte, as infrações imputadas pelo fisco devem ser mantidas conforme restou decidido pela decisão *a quo*.

3- MULTA QUALIFICADA (150%):

A recorrente pugnou pela aplicação da Súmula CARF nº 25, para afastar a aplicação da multa qualificada de 150%, ou seja, redução para 75%.

O verbete da Súmula CARF 25 tem a seguinte enunciado:

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Ora, a infração omissão de receitas - depósitos bancários não escriturados e de origem não comprovada (art. 42 da Lei 9.430/96 c/ c Lei 9.317/96) foi imputada com multa de 75%. Portanto, prejudicada a pretensão da recorrente quanto à multa qualificada. Deve ser mantida a multa de 75% para a infração omissão de receitas - depósitos bancários de origem não comprovada.

Por outro lado, a multa qualificada de 150% foi imputada para a infração omissão de receitas da atividade - receitas não escrituradas (infração apurada com prova direta - cobrança bancária de clientes da autuada pela prestação de serviços de transporte de cargas). Não houve emissão de nota fiscal, não houve escrituração das receitas e não houve declaração ao fisco.

Quanto à qualificação da multa consta do Termo de Verificação fiscal que, nessa parte, transcrevo, *in verbis*:

(...)

32.Demonstrou-se ao longo destes autos e pelos recortes legais, aqui em destaque, que a contribuinte sob fiscalização cometeu crime contra a ordem tributária, incorrendo na prática de sonegação fiscal, ao omitir da apuração mensal da contribuição para o SIMPLES e em sua declaração anual de rendimentos parte das receitas auferidas em cada um dos meses do ano-calendário de 2006, observando-se ainda, que a parcela da receita omitida foi claramente evidenciada a partir do exame de sua movimentação financeira, pela ocorrência de receitas oriundas da atividade comercial não declaradas na DSPJ, conforme apurado no item 24, pelo que, forma-se a convicção de que a linha de sonegação adotada pela contribuinte foi: fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos para eximir-se, parcialmente, do pagamento de tributo, na linha da inciso I, art. 20 da lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990 sendo afastada a possibilidade de que a omissão praticada tenha ocorrido por erro, pois a conduta de omissão de receitas, que implicou a apuração e o recolhimento a menor da contribuição para o SIMPLES foi reiterada, pois foi observada para todos os meses do ano de 2006 conforme planilha

"Demonstrativo de valores tributáveis — receitas não escrituradas" (fi 320).

33. Demonstrou-se também que a fiscalizada, na pessoa de seus representantes legais, agiu de maneira dolosa ao praticar as condutas descritas como crime contra a ordem tributária de forma reiterada e contumaz.

34. Portanto, em face de todos os fatos revelados nos autos, que implicaram a prática de crime contra a ordem tributária na modalidade sonegação fiscal, e tendo em vista ainda o Inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, a multa e ofício apurada, referente à infração omissão de receita na infração "receitas não escrituradas" deverá ser majorada para 150%.

(...)

Deve ser mantida a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, por restar demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/64 (conduta dolosa, sonegação fiscal).

LANÇAMENTO REFLEXO: CSLL-SIMPLES, PIS-SIMPLES, COFINS -SIMPLES E INSS-SIMPLES.

Mantido o lançamento principal (IRPJ-Simples), mantém-se, também, os lançamentos decorrentes pela íntima relação de causa e efeito, inexistindo razão fática e jurídica para decidir diversamente.

4- SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

O fisco federal imputou responsabilidade tributária solidária pelo crédito tributário lançado de ofício:

- ao Sr. ANANIAS APARECIDO PEREIRA, sócio administrador, arts. 124, I e 135, III, do CTN, conforme Termo de Sujeição Passiva Solidária (e-fls. 454/455);

- à Sra. JANE DÉBORA MONTINI PEREIRA, sócia com poderes de administração, art. 124, I, 135, III, do CTN, conforme Termo de Sujeição Passiva Solidária (e-fls. 457/458).

Os recorrentes pediram o afastamento da sujeição passiva solidária, aduzindo:

- preliminarmente, **questão incidental:** que a atribuição de responsabilidade solidária somente seria possível após a constituição definitiva do crédito tributário na órbita administrativa;

- não cabe atribuição de responsabilidade tributária pessoal e de conduta ilícita baseada apenas em indício e amostragem;

- garantia do crédito tributário já constituída através de arresto: excesso de garantia com a responsabilidade solidária e prejuízo irreparável a atividade operacional;

- limites do julgamento na esfera administrativa: a decisão recorrida tentou "atirar para todo lado" no afã de manter a responsabilidade tributária, a qual não possui razão legal para perdurar;

- o sobrestamento da aplicação da responsabilidade tributária e de seus efeitos até o julgamento final;

- inobservância ou inexistência de critério para atribuir responsabilidade solidária: que sócia que não exerceu qualquer administração, não obteve retirada de lucro e nenhum outro benefício, não deveria figurar como responsável solidária;

- ao final, pedido de exclusão da responsabilidade solidária dos recorrentes pelas razões de fato e de direito expostas.

Não procedem as alegações dos recorrentes.

Diversamente do alegado pelos recorrentes os autos de infração do Simples, ano-calendário 2006, bem como os Termos de Sujeição Passiva Solidária, são existentes, válidos e eficazes juridicamente. Não há vício algum que os pudessem inquirir de nulidade, pois foram elaborados por agentes competentes do fisco. As infrações e imputações foram e estão devidamente descritas, narradas, com fundamentação legal, com os elementos pessoal, temporal, material e quantitativo devidamente identificados e especificados, inclusive com demonstrativos.

Os autos de infração foram lavrados com observância do art. 142 do CTN e art. 10 do Decreto nº 70.235/72, proporcionando pleno conhecimento pela autuada e pelos responsáveis solidários dos fatos imputados.

Também os Termos de Sujeição Passiva Solidária estão devidamente lavrados e constituídos.

Não há óbice algum para que se discuta no processo, concomitantemente, a constituição do crédito tributário de ofício e a sujeição passiva solidária dos responsáveis pelo débito tributário.

Pelo contrário, a imputação da sujeição passiva solidária, juntamente ou simultaneamente com os autos de infração, possibilita aos responsáveis solidários pelo crédito tributário lançado de ofício (autos de infração do Simples Federal) acesso ao devido processo legal e às garantias do contraditório e da ampla defesa, desde o início do processo.

Quanto à pertinência da concomitância da discussão do crédito tributário e da sujeição passiva solidária nos mesmos autos, cabe trazer à baila o entendimento abalizado do doutrinador Anselmo Henrique Cordeiro Lopes, *in A Responsabilidade Tributária dos Administradores. A incidência do art. 135, III, do CTN*. (Texto foi publicado no Jus no endereço <https://jus.com.br/artigos/10854>) que transcrevo, no que pertinente, *in verbis*:

(...)

a) *A responsabilidade do dito "sócio-gerente", de acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, decorre de sua condição de "gerente" (administrador), e não da sua condição de sócio;*

- b) *A responsabilidade do administrador, por força do art. 135 do CTN, na linha da jurisprudência do STJ, é subjetiva e decorre de prática de ato ilícito;*
- c) *Para efeito de aplicação do art. 135, III, do CTN, responde também a pessoa que, de fato, administra a pessoa jurídica, ainda que não constem seus poderes expressamente do estatuto ou contrato social;*
- d) *A responsabilidade dos administradores, de acordo com a jurisprudência do STJ, não pode ser entendida como exclusiva (responsabilidade substitutiva), porquanto se admite na Corte Superior que a ação de execução fiscal seja ajuizada, ao mesmo tempo, contra a pessoa jurídica e o administrador;*
- e) *A tese da responsabilidade substitutiva também deve ser excluída pela inexistência de norma legal de desoneração da pessoa jurídica em razão da prática de ato ilícito por parte do administrador;*
- f) *A tese da responsabilidade subsidiária, em sentido próprio, dos administradores é incompatível com a adoção da tese da responsabilidade subjetiva, acolhida pelo STJ, visto que não se pode conceber que o terceiro, sendo sancionado pela prática de ato ilícito, condicione sua responsabilidade à inexistência de bens da pessoa jurídica, suficientes para a satisfação do crédito;*
- g) *A tese da responsabilidade subsidiária (em sentido próprio) dos administradores também deve ser afastada em razão da jurisprudência do STJ que admite que a execução fiscal seja ajuizada, desde logo, contra sociedade e administrador; não se trata de mera questão de legitimidade, como seria no processo de conhecimento, pois que, no processo de execução, não se admite o processamento da ação sem que se tenha presente, desde o início, a exigibilidade da pretensão em face do executado;*
- h) *Os acórdãos do STJ que fazem referência à "responsabilidade subsidiária" somente podem ser entendidos no sentido impróprio da expressão, que exige, além da existência de poderes de gerência e da prática de ilicitude pelo administrador, a ausência de pagamento pontual da obrigação tributária, e não a insolvabilidade da pessoa jurídica, o que se aproxima, na prática, da responsabilidade solidária decorrente de ato ilícito;*
- i) *Os acórdãos do STJ que fazem referência à "responsabilidade por substituição" somente podem ser entendidos no sentido de que respondem os terceiros "em lugar" do contribuinte (pessoa jurídica), o que é válido para qualquer tipo de responsabilidade;*
- j) *A jurisprudência do STJ aponta para a responsabilidade solidária, inclusive em precedentes desfavoráveis à Fazenda Nacional, em que se afirma que o "sócio" só pode ser responsabilizado solidariamente se detiver poderes de gerência e se tiver praticado ato ilícito no exercício dessa gerência, na forma do art. 135, III, do CTN;*

k) a análise sistemática da ordem jurídica aponta para a responsabilidade solidária dos administradores, visto que estes, no regramento do Código Civil (art. 1.016), respondem solidariamente perante terceiros (inclusive o Estado) pela prática de atos ilícitos; não haveria sentido em ser o crédito tributário menos garantido que o crédito comum;

l) a obrigação do responsável é autônoma à da pessoa jurídica no que tange à natureza (licitude ou ilicitude do fato jurídico), ao nascimento (momento do surgimento) e à cobrança (exigência simultânea ou não), mas é subordinada no que tange à existência, validade e eficácia; a obrigação da pessoa jurídica contribuinte, por sua vez, independe da obrigação do responsável no que tange a esses elementos;

m) a responsabilidade do administrador não tem natureza de obrigação tributária em sentido estrito, porquanto não decorre de fato lícito, mas sim ato ilícito (art. 3º, CTN); logo sua obrigação não precisa ser "constituída" por lançamento, bastando que seja "declarada", seja por autoridade administrativa do Fisco, seja pelo Procurador da Fazenda (por meio da CDA), seja pela autoridade judicial;

n) A responsabilidade do administrador-infrator insere-se em relação jurídica de garantia; em razão disso, a prescrição da pretensão para com o responsável prescreve no mesmo momento em que prescreve a obrigação principal, nem antes, nem depois;

o) Por nascer a responsabilidade do terceiro em momento distinto do crédito tributário do contribuinte, e por ter natureza distinta desta (ato ilícito vs. fato lícito), não precisa sua obrigação ser declarada no mesmo momento ou no mesmo ato em que for constituído este crédito tributário;

p) A responsabilidade do administrador pode ser declarada no mesmo auto de infração que lançar o crédito tributário em face da pessoa jurídica contribuinte, como também poderá ser declarado em auto de infração e em momento distintos, independentemente de ter o ato ilícito sido praticado no mesmo átimo da ocorrência do fato jurídico tributário que deu origem à obrigação tributária principal; a responsabilidade de cada administrador pode ser declarada ao mesmo tempo e ato ou em tempos e atos distintos;

q) Quando incide o art. 135, III, do CTN, não se tem uma obrigação solidária, senão duas ou mais obrigações solidárias; trata-se de solidariedade imprópria, em que obrigações distintas são atadas pelo nexo de adimplemento.

r) Por se tratar de solidariedade imprópria, que não se dá entre contribuintes, mas sim entre contribuinte e responsável, não precisa este último estar mencionado no lançamento do crédito tributário como sujeito passivo; sua responsabilidade, como já se disse, pode ser atestada em ato apartado;

s) *Não há qualquer nulidade em se não declarar a responsabilidade do administrador-infrator no mesmo auto de infração em que é lançado o crédito tributário devido pela pessoa jurídica, uma vez que não há qualquer imposição legal em que esses dois atos jurídicos distintos sejam realizados no mesmo corpo documental e na mesma oportunidade;*

t) *O administrador-infrator responsável é terceiro interessado no processo administrativo fiscal que discute somente a constituição do crédito tributário, possuindo, assim, legitimidade para impugnar e produzir provas; sua participação nesse processo, porém, não é indispensável;*

u) *Sendo solidária a responsabilidade decorrente de ato ilícito praticado pelo administrador, este, uma vez atestada administrativamente sua responsabilidade, está sujeito a todos instrumentos de proteção do crédito tributário, como o arrolamento de bens e direitos, a inscrição no CADIN e a medida cautelar fiscal, estando sujeito, outrossim, à negativa de expedição de Certidão Negativa de Débito.*

(...)

Quanto à conduta do sócio administrador Sr. **Ananias Aparecido Pereira**, consta do Termo de Verificação Fiscal:

(...)

35.A fiscalizada é administrada de fato Sr. Ananias Aparecido Pereira tendo em vista que tal sócio foi quem assinou todos termos de abertura e encerramento dos livros fiscais e contábeis da empresa no de 2006 (fls 229 a 238) quem assinou os requerimentos dirigidos aos banco solicitando os extratos bancários de 2006 (fls 239 a 242) bem como foi quem assinou todos os termos e documentos produzidos ao longo desta fiscalização.

Na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica — SIMPLES 2007, ano calendário 2006, (f/s 04 a 20), a fiscalizada declarou que a responsável pela pessoa jurídica é o Sr. Ananias Aparecido Pereira.

36.Ocorre, portanto, que o sócio administrador, Sr Ananias Aparecido Pereira, conforme qualificado no item anterior, responde por todas as decisões em relação aos procedimentos de escrituração, recolhimento e declaração dos tributos federais.

37. Ficou caracterizado, que a fiscalizada, na pessoa de seu sócio administrador omitiu da apuração da contribuição para o SIMPLES e em sua declaração anual de rendimentos (PJSI/2007) parte das receitas auferidas em cada um dos meses do ano-calendário de 2006; de modo que a parcela da receita omitida foi claramente evidenciada a partir do exame de sua movimentação financeira, haja vista a ocorrência de receitas oriundas da atividade comercial não declaradas na DSPJ. Tal

conduta implicou basicamente: (i) o pagamento a menor do referido tributo, aumentando assim o lucro auferido pela fiscalizada e (ii) evitar que a empresa fosse desenhada do SIMPLES, tendo em vista a superação dos limites da receita bruta admitidos no enquadramento.

38.A conduta da fiscalizada (item anterior), na pessoa de seu sócio administrador, foi reiterada (conforme destacado no item 32) e implicou o cometimento de crime contra a ordem tributária (tipificado no inciso I, art. 2º da lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990); qual seja, fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos para eximir-se, parcial ou integralmente, do pagamento de tributo.

(...)

Portanto, deve ser mantida a sujeição passiva do Sr. **Ananias Aparecido Pereira, conforme imputado pelo fisco nos arts. 124,I e 135, III, do CTN, pelo interesse comum** na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e pela conduta reiterada, contumaz, de violação da legislação tributária, conduta que, em tese, configura crime de sonegação fiscal. quanto ao ano-calendário 2006 objeto dos presentes autos.

Quanto à sócia JANE DÉBORA MONTINI PEREIRA, consta do Termo de Verificação Fiscal:

(...)

II- FISCALIZADA

2. A empresa 3P TRANSPORTES LTDA, doravante denominada de "fiscalizada".

A fiscalizada é pessoa jurídica que, organizada na forma de sociedade empresaria limitada, operou no ramo de "Transporte rodoviário de cargas em geral", durante o período fiscalizado. O seu quadro societário é composto pelo Sr. Ananias Aparecido Pereira CPF 220.401.451-68 (proprietário de 97% das quotas relativas ao capital da empresa) e pela Sra. Jane Débora Montini Pereira CPF 074.131.378-28 (proprietária de 3% das quotas do capital da empresa). A administração de fato da sociedade é realizada pelo primeiro, conforme demonstrado no item 35, porem ambos os sócios possuem poderes de administração da empresa. Fatos constatados pelo exame do extrato do sistema CNPJ (fls 254 a 255), da Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica — SIMPLES 2007 (DSPJ) (fls 04 a 20) e pela análise do contrato social e demais alterações (fls 256 a 305).

(...)

Assim, **pelo interesse comum** na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e, também, por ter poder de administração da empresa, deve ser mantida a sujeição passiva solidária da Sra. JANE DÉBORA MONTINI PEREIRA, nos termos da imputação fisco (arts. 124, I e 135, III, ambo do CTN).

Ainda, quanto à responsabilidade dos imputados os precedentes do CARF são no mesmo sentido:

Ementa(s)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2010, 2011 ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO ADMINISTRADOR DE FATO. ART. 135, III. CABIMENTO. NATUREZA DA RESPONSABILIDADE DO ADMINISTRADOR. EXCLUSÃO DA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE. A jurisprudência deste Conselho é firme no sentido de que a responsabilidade dos sócios, gerentes ou administradores (sejam formais ou de fato), prevista no art. 135, III é solidária e não exclui do pólo passivo a pessoa jurídica administrada. Sendo notória a ascendência do sujeito apontado como o administrador de fato das empresas pertencentes ao seu grupo familiar revela-se indiscutivelmente este que era o responsável de fato pela gestão dos negócios da empresa indicada no pólo passivo da autuação. (...). (Acórdão 1302-002.549 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 20/02/2018, Relator e Presidente Luiz Tadeu Matosinho Machado).

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. Configurado o interesse comum nas situações que constituem o fato gerador dos tributos, pela prova de existência de identificação entre o responsável solidário e a contribuinte, resta caracterizada a sujeição passiva solidária nos termos do art. 124, I, c/c art. 135, III, ambos do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III. DOLO. PODERES DE GERÊNCIA. Os administradores 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, desde que cabalmente provado o dolo. (Acórdão nº 3301-003.159-3ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Sessão de 27/01/2017, Relatora Semíramis de Oliveira Duro).

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CABIMENTO. Os administradores, mandatários, prepostos e empregados são responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, bem assim as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. (Acórdão nº 1302-001.962-3ª Câmara/2ª Turma Ordinária, Sessão de 11/08/2016, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa Redator designado)

Por tudo que foi exposto, voto para:

a) rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário apresentado pela pessoa jurídica 3P TRANSPORTES LTDA;

Processo nº 15956.000411/2010-63
Acórdão n.º **1301-003.030**

S1-C3T1
Fl. 892

b) negar provimento aos recursos voluntários apresentados pelos responsáveis solidários ANANIAS APARECIDO PEREIRA e JANE DÉBORA MONTINI PEREIRA.

(assinado digitalmente)

Nelso Kichel

Voto Vencedor

Conselheira Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Redatora Designada.

No que tange à responsabilidade tributária, entendeu o Colegiado que naquele caso em que o lançamento se deu através da prova indireta, ou seja, mediante presunção legal, nos termos do art. 42, da Lei 9.430/96, não há que se falar em responsabilidade solidária.

Ora, se o lançamento foi efetuado mediante a aplicação da presunção, não vejo como persistir a responsabilidade tributária, nos termos do art. 124, I e 135, III, do CTN, já que não se verificou ou mesmo comprovou-se a atuação dessas pessoas na ocorrência do fato gerador, uma vez que a prova obtida fora a indireta.

Ademais, o próprio dolo, que qualifica a multa, nestes casos, foi afastada, ou sequer aplicada nesses casos.

Assim, de se afastar a responsabilidade tributária para o caso em que a base do lançamento foi a presunção legal.

(assinado digitalmente)

Amelia Wakako Morishita Yamamoto