



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15956.720004/2014-08
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.471 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de junho de 2023
Recorrente CENTRO AUTOMOTIVO CYLLCAR LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008, 2009

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUA O FATO GERADOR. INTERESSE JURÍDICO.

A aplicação da responsabilidade passiva solidária exige a presença de interesse jurídico comum que é aquele em que as pessoas são consideradas como sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato gerador. O mero interesse econômico entre tais sujeitos ou o interesse jurídico reflexo, oriundo de outra relação jurídica, afasta a aplicação da responsabilidade solidária.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PESSOAL. DIRETORES, GERENTES OU REPRESENTANTES DAS PESSOAS JURÍDICAS. PRÁTICA DE ATOS COM EXCESSO DE PODERES, INFRAÇÃO À LEI OU AO CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

A simples qualificação de sócio, por si só, é insuficiente para a atribuição da responsabilidade pessoal prevista no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

A responsabilidade tributária pessoal pressupõe que os diretores, gerentes ou administradores de pessoas jurídicas de direito privado tenham praticado atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, bem como que o ato ilegal ou abusivo resulte no surgimento de obrigações tributárias, sendo certo que tais elementos devem restar devidamente comprovados por parte da autoridade fiscal.

DECADÊNCIA. ARTIGO 173, I DO CTN. COMPROVAÇÃO. DOLO. FRAUDE. SIMULAÇÃO. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 72

O prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional deve ser aplicado apenas em relação aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o direito de antecipar o pagamento e desde que não haja a comprovação de dolo, fraude ou simulação

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

ALEGAÇÃO DE NULIDADE. PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ATO ADMINISTRATIVO. PRESSUPOSTO DE EXISTÊNCIA. MOTIVAÇÃO ADEQUADA À REALIDADE DOS FATOS E DO DIREITO. ATO-NORMA VÁLIDO.

O instituto do lançamento tributário se enquadra na categoria dos atos administrativos e, enquanto tal, sua identidade estrutural é composta por elementos e pressupostos de existência, os quais, em conjunto, equivalem aos requisitos necessários para que o ato possa ser considerado como integrante do sistema jurídico, enquadrando-se, portanto, na espécie “ato administrativo”, inserindo-se aí os pressupostos do motivo e da motivação do ato-norma de lançamento.

Nas hipóteses em que a motivação do lançamento é adequada à realidade dos fatos e do direito o ato-norma de lançamento será válido, não havendo se cogitar, aqui, da nulidade do auto de infração, já que os motivos que ensejaram a apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas não se confundem com os motivos que implicam na apuração de omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos de origem não comprovada.

ALEGAÇÃO DE NULIDADE. QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. COMPROVAÇÃO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR NO BOJO DO PROCEDIMENTO FISCALIZATÓRIO.

As provas que lastreiam e dão substrato fático ao Auto de Infração foram produzidas pela própria autoridade autuante no bojo do procedimento fiscalizatório e, por si só, sustentam o lançamento no todo, independentemente das provas que foram colhidas no âmbito criminal, as quais, aliás, foram, por força de decisão judicial, regularmente compartilhadas com a Receita Federal, não havendo se falar, portanto, na nulidade do lançamento por suposta quebra de sigilo bancário.

REQUISIÇÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA (RMF). ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO A DIREITOS FUNDAMENTAIS. SIGILO BANCÁRIO. DIREITO À INTIMIDADE. EXAME DE EXTRATOS BANCÁRIOS. DESNECESSIDADE DE AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. INOCORRÊNCIA.

Não há qualquer violação às garantias constitucionais do sigilo bancário e da privacidade nas hipóteses em que a autoridade fiscal, em absoluta observância às normas de regência e sob o amparo da Lei, solicita, diretamente às instituições financeiras, e por meio do procedimento de Requisição de Movimentação Financeira (RMF), a apresentação de movimentações e registros bancários dos contribuintes, não havendo se falar aí na necessidade de autorização judicial para tanto.

OMISSÃO DE RECEITAS CARACTERIZADAS POR DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO. SISTEMÁTICA QUE EXIME A AUTORIDADE DE COMPROVAR A EFETIVA OMISSÃO.

A presunção legal constante do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, a qual está em consonância com a Constituição Federal e com as normas gerais do Direito Tributário, prescreve que, em vez de ter de comprovar a efetiva ocorrência do

fato gerador que, no caso, é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos tributáveis não oferecidos à tributação - esse é o fato desconhecido -, caberá à autoridade fiscal, portanto, comprovar apenas a existência do acontecimento tomado como fato presuntivo, ou seja, a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos - esse o fato conhecido.

COMPRA E VENDA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. BASE DE CÁLCULO. DIFERENÇA ENTRE O VALOR DE VENDA E O DE AQUISIÇÃO. COMPROVAÇÃO. NOTAS FISCAIS DE ENTRADA E DE SAÍDA.

As pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores poderão equiparar, para efeitos tributários, como operação de consignação, as operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, bem assim dos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados, de modo que a base de cálculo tributável em tais operações será a diferença entre o valor da alienação do veículo e seu custo de aquisição, desde que esses valores sejam comprovados através de notas fiscais de entradas e notas fiscais de saída.

OMISSÃO DE RECEITAS. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. INCIDÊNCIA DE CSSL, PIS E COFINS

De acordo com o artigo 24, § 2º da Lei nº 9.249/1995, o valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.

ICMS. BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 574.706/PR. AUSÊNCIA DE DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS.

O Supremo Tribunal Federal fixou a tese de que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS ao apreciar o Recurso Extraordinário 574.706/PR, o qual foi julgado sob a sistemática da Repercussão Geral, sendo que a decisão ali proferida não surtirá efeitos nas hipóteses em que o sujeito passivo não apresenta quaisquer documentos relativos à incidência e inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS durante o período autuado.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. CARÁTER CONFISCATÓRIO. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 2.

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

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICAÇÃO. HIPÓTESES LEGAIS. SONEGAÇÃO. MOTIVOS. SUBSUNÇÃO DO FATO À NORMA.

Para que a multa qualificada seja aplicada é necessário que haja o comportamento previsto no critério material da multa de ofício, consubstanciado na falta de pagamento e na falta de declaração ou nos casos de declaração inexata de imposto ou contribuição, revestido, ainda, de ação dolosa, exposta e devidamente comprovada nas hipóteses legais da fraude, da sonegação ou do conluio.

O artigo 71 da Lei nº 4.502/1964 trata da sonegação não no sentido do contribuinte deixar de simplesmente pagar o tributo devido por via dolosa, mas por, dolosamente, criar embaraços à fiscalização no que diz com o conhecimento do fato gerador e de todos os seus aspectos. Ou seja, trata-se da tentativa de ocultar da autoridade fazendária algum elemento ou a ocorrência do fato gerador.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA CALCULADOS COM BASE NA TAXA SELIC. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de decadência e de nulidade, e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário da pessoa jurídica autuada. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário do responsável Cyllfarney Faustino Prado, para afastar a responsabilidade tributária a ele atribuída com fundamento no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, nos termos do relatório e voto do relator. E, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário do responsável Cyllfarney Faustino Prado, para afastar a responsabilidade tributária a ele atribuída com fundamento no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, nos termos do relatório e voto do relator, vencidos os conselheiros Sergio Magalhaes Lima e Wilson Kazumi Nakayama que votaram por negar provimento ao recurso voluntário quanto a tal matéria. O conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo votou pelas conclusões do relator, quanto ao recurso voluntário do responsável tributário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sérgio Magalhães Lima, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Wilson Kazumi Nakayama, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Oliveira, Felipe Honório Rodrigues da Costa (suplente convocado), Miriam Costa Faccin (suplente convocado(a)) e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente o conselheiro(a) Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Miriam Costa Faccin.

Fl. 5 do Acórdão n.º 1302-006.471 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 15956.720004/2014-08

Relatório

Tratam-se, na origem, de Autos de Infração por meio dos quais foram constituídos créditos tributários de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 1.781/1.809), de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 1.810/1.832), de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS (fls. 1.833/1.843) e de Contribuição para o PIS/PASEP (fls. 1.844/1.854), relativos aos anos-calendário de 2008 e 2009 e cujos débitos correlatos restaram formalizados no montante total de R\$ 2.467.912,99, incluindo-se aí a cobrança dos respectivos impostos e contribuições, a incidência de juros de mora e a aplicação de multa no percentual de 225%.

Conforme se verifica das Descrições dos Fatos e Enquadramentos Legais que compõem os respectivos Autos de Infração, a autoridade fiscal apurou as seguintes infrações tributárias descritas abaixo:

“OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL – DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme Termo de Verificação Fiscal anexo.

[...]

OMISSÃO DE RECEITA – FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSSL DEVIDA SOBRE RECEITAS DA ATIVIDADE OMITIDAS

Valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme Termo de Verificação Fiscal anexo.

[...]

INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO – OMISSÃO DE RECEITAS SUJEITA À COFINS

Valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme Termo de Verificação Fiscal anexo.

[...]

INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO – OMISSÃO DE RECEITAS SUJEITA À CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme Termo de Verificação Fiscal anexo.”

Com base no Relatório do Acórdão nº 06-050.916 que foi elaborado pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Curitiba – PR, o qual estarei por adotá-lo, aqui, e transcrevê-lo, a seguir, no que diz com os pontos que aqui nos interessam, a autuação fiscal tal qual relatada no Termo de Verificação Fiscal de fls. 1.770/1.780 pode ser facilmente compreendida a partir dos elementos fático-jurídicos a seguir reproduzidos:

“2. O Termo de Verificação Fiscal (fls 1770 a 1780) e outros documentos constantes dos autos nos dão conta de que nos anos-calendário 2008 e 2009 houve omissão de receitas da atividade da pessoa jurídica (revenda de mercadorias e prestação de serviços), consubstanciada em depósitos bancários de origem não comprovada.

3. O procedimento fiscal iniciou-se em 31/05/2012 com a ciência pelo sujeito passivo do Termo de Início de Procedimento Fiscal (fls. 0003 a 0004), através do qual a empresa foi intimada a apresentar os seguintes documentos:

- Livro Diário e Razão, ou ainda, o Livro Caixa;
- Livros Registros de Saídas, de ICMS de Prestação de Serviços;
- Notas fiscais de saída de mercadorias e de prestação de serviços;
- Extratos bancários de todas as contas correntes
- Contrato social e alterações.

4. Em expediente protocolizado em 04/07/2012, a empresa apresentou parte da documentação solicitada juntamente com a informação de que não apresentaria os extratos bancários e não autorizaria a quebra de seu sigilo bancário.

5. Posteriormente, em 10/07/2012, apresentou os Livros Caixa relativos aos anos-calendário em análise, afirmando novamente que não autorizaria a quebra de seu sigilo bancário.

6. Diante da negativa por parte da contribuinte, a fiscalização solicitou a emissão de RMF (Requisições de Movimentação Financeira) referente às seguintes instituições financeiras: Banco Bradesco S/A, Banco do Brasil S/A, Banco Itaú S/A, Banco Santander S/A e HSBC Bank Brasil S/A (fls. 0022 a 0041).

7. Os fundamentos para a requisição efetuada pela autoridade fiscal foram, entre outros, os seguintes:

- Enquanto nas DASN (Declaração Anual do Simples Nacional) a contribuinte informou R\$ 46.633,57 de receita bruta para o ano-calendário 2008 e “zero” para o ano-calendário 2009, sua movimentação bancária foi de R\$ 4.407.822,68 em 2008 e R\$ 5.528.024,39 em 2009;
- Apesar de intimado, não apresentou os extratos bancários;
- Constatou-se que a última nota fiscal de prestação de serviços emitida e escriturada pela empresa era datada de 31/10/2008, ou seja, nos meses de novembro e dezembro de 2008 e em 2009 não foi emitida nenhuma nota fiscal;
- O Livro Registro de Entradas referente ao período em análise constava como “sem movimento”;
- Constataram-se irregularidades na escrituração do Livro Caixa em relação às notas fiscais de prestação de serviços (sem distinguir se eram à vista ou a prazo, se em cheque ou em dinheiro e de forma englobada);
- Apesar de não ter escriturado nenhum valor no campo “entradas” no período de novembro de 2008 a dezembro de 2009, a empresa continuou escriturando despesas referentes a pagamento de salários e pró-labore;

- Não há escrituração relativa à movimentação bancária.

8. Desse modo, com a apresentação, por parte das instituições financeiras, dos documentos referentes à movimentação bancária a fiscalização selecionou os lançamentos sem comprovação (vide folhas 0098 a 0141) e os encaminhou à interessada, por meio de intimação de 19/07/2013, para que a mesma apresentasse documentos hábeis e idôneos que comprovassem a origem dos referidos recursos.

9. Em 26/07/2013, a empresa protocolizou requerimento de prorrogação de prazo para a apresentação dos comprovantes, o qual foi parcialmente concedido, tendo sido estipulada a data de 12/08/2013 para o atendimento da intimação.

10. Na data em questão (12/08/2013), a empresa apresentou expediente (fl. 149) no qual afirma que *“não irá justificar e tão pouco comprovar a este Serviço de Fiscalização, a origem de depósitos e créditos efetuados em suas contas e aplicações bancárias no período requerido”*.

11. Apesar de ficar restrita aos elementos apresentados pelas instituições financeiras, a fiscalização identificou um grande número de depositantes nas contas bancárias da contribuinte. Com isso, a autoridade fiscal efetuou circularização, por amostragem, junto a pessoas físicas e jurídicas, a qual permitiu a identificação da origem e natureza dos créditos bancários.

12. Dessa forma, a fiscalização entendeu que *“Analisando-se os elementos coligidos no decorrer da fiscalização, resta evidente que a movimentação financeira da empresa em todo o período fiscalizado resulta dos negócios efetuados conforme o objeto social da fiscalizada e tem origem na venda de veículos usados. Com efeito, os créditos e depósitos resultam de pagamentos efetuados pelos adquirentes dos veículos com recursos próprios ou oriundos de contratos de financiamento ou arrendamento mercantil, creditados diretamente em conta da fiscalizada, e de créditos correspondentes a comissões pagas pelas empresas de financiamento e arrendamento mercantil pela intermediação na contratação dos respectivos contratos com os clientes”*.

13. A referida circularização revelou que a empresa emite notas fiscais e firma contratos de compra e venda e não os registra em sua escrituração (vide documentos de folhas 1379, 1394, 1418, 1427 a 1430, 1437 a 1438, 1445, 1466, 1476, 1535 e 1568).

14. Com todas estas constatações restou claro o intuito da empresa em ocultar do Fisco as receitas auferidas e, em razão disso, foi efetuada representação para fins de exclusão da empresa do Simples Nacional, conforme processo nº 15956.720365/2013-65.

15. Como resultado da referida representação, foi expedido o Ato Declaratório Executivo nº 80, de 18/12/2013, no qual a empresa é excluída do Simples Nacional a partir de 01/02/2008. Com isso, a interessada foi intimada a se pronunciar sobre a opção à sistemática de apuração do IRPJ em substituição ao Simples Nacional. Em resposta, a fiscalizada informou através do documento de folha 1731 que a opção seria pelo Lucro Presumido (vide folha 1731).

16. Assim, a fiscalização apurou as receitas omitidas e apurou o IRPJ e seus reflexos com base no Lucro Presumido.

Termo de Sujeição Passiva, Ciência e Impugnações

17. Em 30/12/2013, a empresa foi cientificada do resultado da fiscalização e em 31/01/2014 apresentou impugnação, conforme de folhas 1946 a 1977.

18. Posteriormente, a fiscalização emitiu o Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls 1940 a 1941), em relação ao sócio-gerente Cyllfarney Faustino do Prado (CPF: 183.319.978-24), no qual ficou *“caracterizado o interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária nos termos do inciso I do art. 124 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), bem como está caracterizada a responsabilidade pessoal pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias*

resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, na qualidade de sócio-gerente e administrador da empresa, nos termos do art. 135 e seu inciso III da mesma Lei”.

19. Conforme documento de folha 1942, o Sr. Cyllfarney Faustino do Prado foi cientificado do referido termo em 07/02/2014 e em 27/02/2014 apresentou impugnação ao Termo de Sujeição Passiva Solidária juntada às folhas 1904 a 1932.

[...].”

Verifique-se, ainda, que a autoridade fiscal entendeu por aplicar a multa de ofício na modalidade qualifica e agravada, conforme se verifica das razões expostas às fls. 1.780 do Termo de Verificação Fiscal, a seguir reproduzidas:

“Conclusões

[...]

Diante do relatado, cabe agravamento da multa de ofício por ter restado comprovada a intenção do contribuinte em fraudar e sonegar os tributos federais nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, evidenciada por ter a contribuinte deixado de lançar em sua contabilidade e escrita fiscal notas fiscais emitidas e demais fatos tributáveis. Da mesma forma, diante da não apresentação das notas fiscais de sua emissão por parte da autuada, cabe agravamento do percentual da multa de ofício também para esta circunstância. Assim, nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, artigo 19 da Lei nº 9.317/1996 e artigos 200, 957, inciso II, e 959 do RIR/1999, observado o disposto no artigo 14 da Lei nº 11.488/2007, o percentual da multa de ofício a ser aplicado é de 225% (duzentos e vinte e cinco por cento) sobre os impostos apurados em decorrência da tributação relativa à omissão destas notas.”

A empresa Centro Automotivo Cyllcar Ltda. foi, então, devida e regulamente intimada da autuação fiscal por via postal em 30/12/2013 e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 1.945/1.977. Do mesmo modo, o sócio Cyllfarney Faustino de Prado foi intimado do Termo de Sujeição Passiva Solidária de fls. 1.939/1.941 por via postal em 07/02/2014, conforme se verifica do AR juntado às fls. 1.942, e também apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 1.904/1.932.

Os autos foram encaminhados à autoridade julgadora de 1ª instância para que as respectivas defesas administrativas fossem apreciada. E, aí, em Acórdão de nº 06-050.916 (fls. 1.999/2.044), a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba – PR entendeu por julgar as Impugnações improcedentes, de modo que tanto a cobrança dos créditos tributários foi mantida *in totum*, como, também, a responsabilidade do sócio Cyllfarney Faustino de Prado restou mantida, conforme se verifica da ementa abaixo reproduzida:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Anos-calendário: 2008, 2009

DECADÊNCIA. DOLO.

Nos casos de tributos com lançamento por homologação, tendo ocorrido as hipóteses de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DADOS BANCÁRIOS. SIGILO. TRANSFERÊNCIA. POSSIBILIDADE. AUTORIZAÇÃO LEGAL. PROVAS ILÍCITAS. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade do lançamento por utilização de provas ilícitas, consistentes em dados obtidos da movimentação bancária da impugnante, quando esses elementos foram obtidos segundo a legislação de regência, cujo rito procedimental impõe a transferência do sigilo bancário à Autoridade Fiscal. As informações bancárias assim obtidas e usadas reservadamente, no processo, pelos agentes do Fisco, não caracterizam violação do sigilo bancário.

JUROS DE MORA. APLICAÇÃO DA TAXA DE JUROS SELIC. PREVISÃO LEGAL.

A utilização da Taxa de Juros Selic como juros moratórios decorre de expressa disposição legal.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

É cabível a qualificação da multa de ofício, no percentual de 150%, quando restar comprovado, nos autos, que o sujeito passivo adotou condutas que constituem a sonegação, como definido em lei.

MULTA DE OFÍCIO. EFEITO CONFISCATÓRIO. RAZOABILIDADE. PROPORCIONALIDADE.

Os princípios constitucionais da proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao confisco são dirigidos ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. LEGALIDADE. SUBSTITUIÇÃO POR MULTA DE 20%. IMPOSSIBILIDADE.

Os percentuais da multa de ofício, exigível em lançamento de ofício, são determinados expressamente em lei, descabendo a substituição por multa moratória de 20%, eis que possuem naturezas diversas, tendo esta caráter indenizatório, destinada a compensar as inconveniências provocadas pelo recolhimento espontâneo em atraso, e aquela caráter sancionatório, concebida para minimizar a ocorrência de infrações, pela punição de seus autores.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM COM A SITUAÇÃO QUE CONSTITUIU O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, assim como as detentoras de poder de administração pelas obrigações tributárias da pessoa jurídica resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

PERSONALIDADE DA PESSOA JURÍDICA. AUTONOMIA DE VONTADE. RESPONSABILIDADE.

A pessoa jurídica tem personalidade autônoma e distinta de seus sócios, capaz de adquirir direitos e obrigações independentemente da vontade individual destes. A vontade da pessoa jurídica pode se confundir com vontade de seus sócios, a ponto de possuírem interesses comuns nos atos praticados pela empresa. Para estas situações a responsabilidade poderá ser solidária tendo em vista o interesse comum na situação que constitui o fato gerador do lançamento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Anos-calendário: 2008, 2009

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não se confirmando o erro ou a falta de enquadramento legal das exigências dos tributos, das multas de ofício e dos juros de mora, deve ser rejeitada a alegação de cerceamento de direito de defesa.

PROCESSO ADMINISTRATIVO. NULIDADE.

As causas de nulidade são aquelas previstas na legislação do processo administrativo em geral e do processo administrativo fiscal. Não tendo ocorrido nenhuma das hipóteses lá previstas, não há que se falar em nulidade.

PERÍCIA. PEDIDO NÃO FORMULADO E DESNECESSÁRIO.

Considera-se não formulado o pedido de perícia efetuado sem preencher os requisitos obrigatórios, além de desnecessário, por se referir a lançamento fiscal que se embasou na falta de documentos comprobatórios de operações questionadas.

INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE DISCUSSÃO POR AUTORIDADE ADMINISTRATIVA.

A autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Nos termos do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada na impugnação.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Não havendo, no lançamento questionado, a incidência de juros sobre a multa de ofício, não se conhece do recurso quanto à matéria por falta de competência.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Anos-calendário: 2008, 2009

OMISSÃO DE RECEITAS. CRÉDITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Caracteriza omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituições financeiras, em relação aos quais a interessada, regularmente intimada, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados.

COMPRA E VENDA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. BASE DE CÁLCULO. DIFERENÇA ENTRE O VALOR DE VENDA E O DE AQUISIÇÃO. NECESSIDADE DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADA E DE SAÍDA.

No caso de pessoa jurídica que tenha como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores, a base de cálculo nas operações de venda de veículos usados adquiridos para revenda é a diferença entre o valor pelo qual o veículo usado houver sido alienado, e o seu custo de aquisição, desde que esses valores sejam comprovados mediante apresentação das notas fiscais de entrada e de venda.

OMISSÃO DE RECEITAS. INCIDÊNCIA DE CSLL, PIS E COFINS.

Desde a sua redação original, o § 2º do art. 24 da Lei nº 9.249/1995 previa a inclusão do valor da receita omitida na determinação da base de cálculo para o lançamento da CSLL, do PIS e da COFINS.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Em se tratando de exigências reflexas que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do IRPJ, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejudgado na decisão dos decorrentes.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Anos-calendário: 2008, 2009

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

A inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS tem seu supedâneo legal na Lei Complementar nº 70/91 e na Lei nº 9.718/98, que estabeleceram o faturamento e a receita bruta como base de cálculo da exação e nas quais não consta o ICMS como integrante do rol de exclusões da base de cálculo da COFINS.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Anos-calendário: 2008, 2009

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

A inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS tem seu supedâneo legal na Lei Complementar nº 07/70 e na Lei nº 9.718/98, que estabeleceram o faturamento e a receita bruta como base de cálculo da exação, e nas quais não consta o ICMS como integrante do rol de exclusões da base de cálculo do PIS/PASEP.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

Na sequência, a autoridade fiscal tentou intimar, por via postal, tanto a empresa Centro Automotivo Cyllcar Ltda. quanto o responsável Cyllfarney Faustino Prado acerca do resultado do Acórdão nº 06-050.916, conforme se verifica dos documentos juntados às fls. 2.046 e 2.051, mas os respectivos AR's foram devolvidos com a informação de que o número dos respectivos endereços eram inexistentes (“número inexistente”), conforme se pode observar dos AR's de fls. 2.065 e 2.069, respectivamente. Em paralelo, a empresa Centro Automotivo Cyllcar Ltda. solicitou, em 18/03/2015, e através do seu representante legal, cópias do presente processo (fls. 2.059), as quais foram devida e regularmente entregues na mesma data, conforme se verifica do Termo de Recebimento de Cópia de Processo de fls. 2.058.

E, aí, tendo em vista que a empresa Centro Automotivo Cyllcar Ltda. e o responsável Cyllfarney Faustino Prado não foram localizados nos respectivos domicílios fiscais tais quais fornecidos à Secretária da Receita Federal do Brasil, a autoridade fiscal acabou entendendo por intimá-los, respectivamente, através da publicação dos Editais de nº 011084091500046 e 011084091500047, os quais, a rigor, foram afixados em 26/03/2015 e desafixados em 10/04/2015 (fls. 2.142 e 2.143), de acordo com o estabelece o artigo 23, § 1º do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

No final, a empresa Centro Automotivo Cyllcar Ltda. e o responsável Cyllfarney Faustino Prado apresentaram seus respectivos Recursos Voluntários por meio dos quais sustentam as razões dos seus descontentamentos.

E, aí os autos foram encaminhados a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para que os Recursos sejam apreciados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

1. Juízo de Admissibilidade dos Recursos Voluntários

De início, devo analisar a admissibilidade dos Recursos Voluntários interpostos pela empresa Centro Automotivo Cyllcar Ltda. (fls. 2.105/2.139) e pelo responsável Cyllfarney Faustino Prado (fls. 2.072/2.101) para verificar se os pressupostos recursais intrínsecos e extrínsecos encontram-se presentes.

A começar pela análise do requisito extrínseco da tempestividade, verifico, de logo, que a empresa Centro Automotivo Cyllcar Ltda. e o responsável Cyllfarney Faustino Prado foram intimados do resultado do Acórdão nº 06-050.916 através dos Editais de nº011084091500046 e 011084091500047, os quais, a propósito, foram afixados em 26/03/2015 e desafixados em 10/04/2015 (fls. 2.142 e 2.143), de acordo com o estabelecido no artigo 23, § 1º do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, sendo que tanto a empresa quanto o responsável protocolaram seus respectivos Recursos Voluntários em 23/03/2015, ou seja, antes da data em que os Editais foram desafixados.

Ora, se, de acordo com o artigo 269 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 – Código de Processo Civil¹ a intimação é o ato pelo qual se dá ciência a alguém dos atos e termos do processo e se, no caso, as partes tomaram conhecimento do resultado da decisão prolatada no bojo do Acórdão nº 06-050.916 por outro modo, decerto que estariam autorizadas a praticar, desde logo, o(s) ato(s) processual(ais) correspondente(s), tal como o fizeram. De fato, os Recursos Voluntários não de ser considerados como prematuros, já que foram protocolados antes do início da contagem do prazo previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, todavia, por força do artigo 218, 4º da referida Lei nº 13.105/2015, devem ser aqui considerados tempestivos².

Considerando, pois, que os Recursos Voluntários interpostos pela empresa Centro Automotivo Cyllcar Ltda. e pelo responsável Cyllfarney Faustino Prado são tempestivos e preenchem os demais pressupostos de admissibilidade recursais, devo conhecê-los e, por isso mesmo, passo a apreciá-los e examinar as alegações preliminares e meritórias que restaram formuladas pelos recorrentes.

Dito isto, passemos, então, a analisar as alegações formuladas por cada um dos recorrentes, as quais, por questões didáticas, serão tratadas em tópicos apartados.

2. Da análise das alegações formuladas pelo responsável Cyllfarney Faustino Prado

Por meio do seu Recurso Voluntário de fls. 2.072/2.101, o responsável Cyllfarney Faustino Prado sustenta, pois, as seguintes alegações:

- (i) Dever de obediência ao devido processo legal. Necessidade de lançamento tributário:

¹ Cf. Lei nº 13.105/2015. Art. 269. Intimação é o ato pelo qual se dá ciência a alguém dos atos e dos termos do processo.

² Cf. Lei nº 13.105/2015. Art. 218. Os atos processuais serão realizados nos prazos prescritos em lei. [...] § 4º Será considerado tempestivo o ato praticado antes do termo inicial do prazo.

Que não foi regular e devidamente incluído no auto de infração e /ou não foi realizado qualquer lançamento tributário constituído em seu nome e que, portanto, a mera citação do seu nome no relatório fiscal não é suficiente para responsabilizá-lo como responsável solidário nos moldes do artigo 124 do CTN, do que se conclui que a sua inclusão como responsável solidário é ilegal por não ter sido observadas as garantias do devido processo legal e do contraditório e ampla defesa previstos no artigo 5º, incisos LIV e LV da Constituição Federal.

(ii) Premissa. Personalidades jurídicas distintas entre sócio e pessoa jurídica:

Que as pessoas físicas e jurídicas possuem personalidade jurídica próprias e cada uma delas têm seus respectivos deveres e obrigações, os quais não são se estendem uns aos outros, de modo que a pessoa jurídica não deve ser confundida com seus sócios.

(iii) A responsabilidade tributária solidária. Breves considerações ao artigo 124 do Código Tributário Nacional:

Que o artigo 124, I do CTN trata da responsabilidade por solidariedade que é aquela em que duas ou mais pessoas são obrigadas pelo pagamento de toda a dívida, de modo que, para que a responsabilidade solidária seja configurada, caberá à autoridade fiscal demonstrar e comprovar a existência do “interesse comum” das partes em relação ao fato gerador, o qual, aliás, há de ser jurídico e não meramente econômico, sendo que, no caso concreto, não existiu qualquer prova ou justificativa capaz de dar suporte à imposição da responsabilidade tributária solidária, do que se conclui que a autoridade não preencheu os requisitos previstos no artigo 124, I do CTN para atribuir a responsabilidade solidária.

(iv) O artigo 135 do Código Tributário Nacional:

Que, de acordo com o artigo 135, III do CTN, não são todos os atos de gestão eventualmente praticados por sócio-gerente que podem levar à responsabilização do agente, mas, sim, apenas aqueles atos em virtude dos quais a pessoa jurídicas se tornou insolvente, o que não ocorreu no caso presente, bem assim que a expressão “infração à lei” utilizada pelo legislador não pode ser interpretada de forma genérica ou *latu sensu*, de sorte que a autoridade tem demonstrar o elemento subjetivo da conduta, ou seja, a má-fé, a fraude, o conluio ou o dolo por parte do administrador da pessoa jurídica, o que também não ocorreu no caso concreto.

Com base em tais alegações, o responsável Cyllfarney Faustino Prado requer que seu recurso seja conhecido e provido e que os lançamentos tributários sejam julgados improcedentes.

Pois bem. Ainda que o recorrente tenha optado por elencar as razões do seu descontentamento em tópicos autônomos, decerto que, no final da contas, as alegações giram em

torno da correta interpretação e aplicação dos artigos 124, inciso I e 135, inciso III da Lei nº 5.172/66 – Código Tributário Nacional.

De início, reconheça-se que a personalidade jurídica das sociedades é um instituto acolhido pelo Direito em razão da sua importância social e econômica. Há, portanto, inequívoco interesse em promover a criação de centros autônomos de direitos e obrigação a partir da autonomia patrimonial e segregação de responsabilidade em relação aos sócios, estimulando, pois, o desenvolvimento da atividade econômica e a consecução dos objetivos republicanos, o que significa dizer que a sua personalidade jurídica não pode ser confundida com a personalidade dos seus sócios. Mas, em determinados casos previstos na Lei tributária, os sócios devem ser, por assim dizer, atingidos diretamente, desde que, claro, a autoridade fiscal preencha os requisitos elencados nas hipóteses legais que autorizam a atribuição da responsabilidade.

No caso concreto, observe-se que, através do Termo de Sujeição Passiva Solidária nº 0810900201200687/001-2014 (fls. 1.940/1.941), a autoridade fiscal apenas indicou que o sócio Cyllfarney Faustino Prado estaria sendo responsabilizado com fundamento nos artigos 124, inciso I e 135, inciso III do Código Tributário Nacional de acordo com os fatos que foram narrados no Termo de Verificação Fiscal. Confira-se:

“Contexto

[...]

Estes autos de infrações, bem como o Termo de Verificação Fiscal e demonstrativos correspondentes, foram devidamente cientificados ao sujeito passivo em 30/12/2013, mediante ciência do sócio gerente, Cyllfarney Faustino Prado. Pelos correios, uma via de igual teor foi encaminhada também ao endereço cadastral da empresa e outra via ao escritório do procurador da mesma, ambas entregues em 30/12/2013.

Diante dos fatos narrados no TERMOS DE VERIFICAÇÃO FISCAL, que faz parte integrante dos referidos Autos de Infrações, concluímos pela sujeição passiva solidária de Cyllfarney Faustino Prado, CPF nº 183.319.978-24, sócio-gerente da empresa.

Fundamentação Legal

Face ao exposto, conclui-se que está caracterizado o interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária nos termos do inciso I do art. 124 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), bem como está caracterizada a responsabilidade pessoal pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos práticos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, na qualidade de sócio-gerente e administrador da empresa, nos termos do art. 135 e seu inciso III da mesma Lei.”

Ocorre que, a partir da leitura integral do Termo de Verificação Fiscal de fls. 1.770/1.780, não é possível verificar, com exatidão, por quais razões e fundamentos a responsabilidade solidária foi atribuída ao sócio Cyllfarney Faustino Prado. A autoridade fiscal não apenas deixou de discorrer sobre as questões fático-jurídicas que teriam ensejado a responsabilidade do sócio, como, também – o que é mais alarmante –, não demonstrou e comprovou o preenchimento dos requisitos constantes dos artigos 124, inciso I e 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

A responsabilidade discutida no caso concreto não se sustenta. É patente que não houve causa jurídica suficiente para que a responsabilidade tributária fosse atribuída ao sócio

Cyllfarney Faustino Prado, já que a mera condição de sócio-gerente não é, por si só, condição suficiente para tanto.

Passarei a explicar de forma pormenorizada nos tópicos a seguir.

(i) Da responsabilidade solidária com fundamento no artigo 124, I do CTN

Em sua acepção jurídica, o termo *solidariedade* configura a *consolidação em unidade de um vínculo jurídico* diante da pluralidade de sujeitos ativos ou passivos de uma obrigação, a fim de que somente se possa cumprir por inteiro ou *in solidum*. Por essa razão, a solidariedade vem assinalar o modo de ser de um direito ou de uma obrigação, que não podem ser fracionados e devem ser sempre considerados em sua totalidade³.

A origem da disposição do artigo 124 do CTN provém da figura da solidariedade tal qual contida artigo 264 do Código Civil, que prescreve que “*há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda*”. Trata-se da ocorrência de mais de um credor ou mais de um devedor na mesma relação obrigacional em que, cada qual, terá o direito ou será obrigado pela dívida toda.

Falar em *solidariedade* passiva no campo do Direito Tributário equivale, pois, a afirmar que os coobrigados são considerados como um todo homogêneo, o que possibilita ao Fisco a cobrança da totalidade da dívida de qualquer um deles, de alguns ou, ainda, de todos eles, simultânea ou sucessivamente. O credor público, portanto, tem o direito subjetivo de acionar qualquer um dos devedores solidários, escolhendo, se o desejar, o de maior idoneidade financeira. A despeito de se tratar de prerrogativa importante que resguarda os interesses arrecadatários do Estado, é bem verdade que o artigo 124 do Código Tributário Nacional cuidou de alinhar os requisitos atinentes a tal instituto.

E, aí, para fins de análise do artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional, deve-se dar ênfase à *solidariedade passiva* que, a rigor, ocorre com a presença de *mais de um sujeito passivo na mesma relação tributária de caráter obrigacional*. A premissa que deve ser destacada aí é a de que deve existir “interesse comum” das pessoas que participam da situação fática geradora da obrigação principal e que, por consequência, passam à condição de devedores solidários.

Confira-se, então, o que dispõe o artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional:

“Lei nº 5.172/66

Seção II – Solidariedade

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.”

³ DE PLÁCIDO E SILVA. Vocabulário jurídico. v. 4. Rio de Janeiro: Forense, p. 265-266.

Note-se que a expressão *interesse comum* adotada pelo legislador não é suficientemente adequada para revelar com precisão e segurança a exata medida da condição em que figuram os participantes da concretização do fato gerador, já que existem hipóteses nas quais pessoas com interesse comum estão presentes e contribuem para a ocorrência do fato jurídico tributário, mas apenas uma delas será considerada como sujeito passivo da obrigação. A dúvida central que o presente comando jurídico desperta pode ser fixada na seguinte pergunta: qual é o conteúdo semântico que deve ser atribuído à locução *interesse comum*?

Ao associar a locução *interesse comum* à expressão *situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*, o legislador deixou claro que não é qualquer interesse comum que pode ser considerado como suficiente para a aplicação da regra da responsabilidade solidária, sendo necessário que se trate de interesse jurídico no fato ou na relação jurídica que constitui o antecedente e o conseqüente da regra-matriz de incidência tributária. O *interesse comum* cuja presença cria a solidariedade não é um interesse meramente de fato, mas, sim, um interesse jurídico, que é aquele que decorre de uma situação jurídica⁴.

O mero interesse social, moral ou econômico, enquanto pressuposto fático do tributo, não autoriza, portanto, a aplicação do artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional. O *interesse comum* ali prescrito equivale ao interesse jurídico comum, que é aquele que surge a partir da existência de direitos e deveres idênticos entre pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica de direito privado tomada pelo legislador como suporte factual da incidência do tributo ou, ainda, quando mais de uma pessoa realiza o verbo eleito como critério material do tributo.

Em outras palavras, o *interesse comum* a que alude o artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional não se confunde com o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal. Trata-se de interesse jurídico que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador do tributo, devendo ser considerada solidária, portanto, a pessoa que realiza conjuntamente com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária.

Essa linha de raciocínio encontra respaldo na doutrina mais abalizada.

De acordo com Renato Lopes Becho⁵, o *interesse comum* prescrito no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional equivale à hipótese em que há mais de uma pessoa ocupando o mesmo polo de uma relação jurídica:

“(…) Que é ter interesse comum no fato gerador? Parece-nos ser quando há mais de uma pessoa ocupando o mesmo pólo de uma relação jurídica (agora não de natureza tributária). Especifiquemos melhor. Há situações econômicas em que mais de uma pessoa ocupa uma mesma posição em relação a outras. É o que ocorre na copropriedade. Quando houver mais de um proprietário (contribuinte), haverá solidariedade entre eles.

[...].

Observemos que, se as múltiplas pessoas não ocuparem o mesmo polo da relação jurídica de Direito privado, não haverá *interesse comum*.”

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional: Artigos 96 a 138.. vol. 2. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 460-461.

⁵ BECHO, Renato Lopes. A responsabilidade tributária dos sócios tem fundamento legal? In Revista Dialética de Direito Tributário nº 182, nov./2010, p. 114-115.

Seguindo essa mesma linha de entendimento, Ramon Tomazela Santos⁶ dispõe que

“O artigo 124 do CTN prevê, ainda, que são solidariamente responsáveis (i) as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; e (ii) as pessoas expressamente designadas por lei.

O item (i) acima trata das pessoas que têm *interesse comum* na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. O interesse comum, hábil a justificar a imposição de responsabilidade tributária solidária, deve ser interpretado no seu sentido jurídico, pois, como consta expressamente do inciso I do artigo 124 do CTN, o interesse deve ser comum “na situação que constitua o fato gerador”. Assim, o interesse comum restará caracterizado, por exemplo, nas hipóteses em que duas ou mais pessoas figurarem no mesmo polo da relação jurídica descrita em lei como fato gerador, tal como ocorre com os coproprietários de um imóvel em relação ao IPTU incidente sobre a respectiva propriedade. Neste caso, como ambos os contribuintes estão enquadrados na condição de proprietários do imóvel, realizando a situação definida como fato gerador, é justificável a atribuição de responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto devido.

[...]

O *interesse comum* na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal caracteriza-se pela existência de direitos e deveres compartilhados por pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica de direito privado escolhida pelo legislador como suporte fático para a incidência tributária. Assim, as partes partilham de um interesse comum em sentido técnico-jurídico, que não se confunde com o mero interesse econômico, social ou moral, que pode existir nas relações entre sociedades (...).”

A responsabilidade solidária prevista no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional deve atribuída apenas quando estivermos diante de participantes do fato jurídico tributário, sendo que essa participação no fato gerador não equivale a um simples elemento factual, que, no caso, não é dado satisfatório para reconhecer a responsabilidade.

É nesse sentido que Fábio Pallaretti Calcini⁷ tem sustentado:

“Ao se interpretar o art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, é possível notar que seu núcleo é o interesse comum.

Trata-se de conceito jurídico indeterminado (ou plurissignificativo), cuja característica não tem o condão de possibilitar o emprego desta expressão para toda e qualquer situação, principalmente, quando estamos a tratar de responsabilidade tributária, considerada, inclusive, de natureza sancionatória.

Assim, é possível delimitar seu núcleo de significação a fim de que não se imponha responsabilidade tributária (sanção) às pessoas indiscriminadamente, caracterizando verdadeira arbitrariedade, em um caso onde se exige, em verdade, ato administrativo vinculado, nem mesmo discricionário.

[...]

Percebe-se, portanto, desde o início, que somente se pode impor responsabilidade tributária solidária, nos moldes do art. 124, I, do Código Tributário Nacional por

⁶ SANTOS, Ramon Tomazela. Responsabilidade tributária e grupo econômico. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 238, jul./2015, p. 108, 120-121.

⁷ CALCINI, Fábio Pallaretti. Responsabilidade tributária e solidariedade. Algumas considerações ao art. 124 do Código Tributário Nacional. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 167, ago./09, p. 43-45.

“interesse comum” se estivermos diante de participantes do fato jurídico tributário. Equivale dizer: impossível se torna a solidariedade para uma pessoa que não tenha participado do fato gerador.

Apesar disso, é preciso esclarecer que a “participação no fato gerador” não é um simples elemento factual, pois isto não seria dado satisfatório para se reconhecer a solidariedade.

[...]

Possível verificar, portanto, que a responsabilidade tributária, em virtude do “interesse comum” na ocorrência do fato gerador da obrigação principal, demanda basicamente um interesse jurídico e não meramente fático, econômico, social, além de necessitar que as pessoas partícipes do fato jurídico tributário não estejam em situação oposta no ato, fato ou relação negocial, ou contrário, que se quedem em situação de comunhão, como, por exemplo, no caso de co-proprietários e a incidência do IPTU ou na incidência de Imposto sobre a Renda e sua relação com os cônjuges.” (grifei).

Portanto, a aplicação da responsabilidade passiva prevista no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional exige a presença do *interesse jurídico comum* que, a rigor, corresponde à hipótese em que as pessoas são sujeitos da relação que deu azo à ocorrência do fato gerador, o que, tecnicamente, não se confunde com o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal. Além do mais, registre-se que, para que a fiscalização possa atribuir a responsabilidade solidária a alguém, deverá comprovar que o suposto responsável solidário praticou atos que se subsumiram ao critério material da regra matriz de incidência do tributo que se analisa.

À toda evidência que essa não é a hipótese dos autos.

No caso concreto, note-se que a responsabilidade do Sr. Cyllfarney Faustino Prado foi atribuída com base no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional unicamente porque ele detinha a condição de sócio-gerente da empresa Centro Automotivo Cyllcar Ltda. Quer dizer, o suporte fático eleito pela autoridade lançadora apresenta viés econômico o qual não se subsume à hipótese legal da responsabilidade solidária. Não restam dúvidas de que, nesse ponto, não houve subsunção do fato à norma.

Tendo sido delimitado o núcleo de significação da expressão *interesse comum* constante do artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional, resta claro que, não raramente, a responsabilidade solidária é atribuída a pessoas indiscriminadamente, caracterizando, pois, verdadeira arbitrariedade quando se exige, na verdade, ato administrativo vinculado. A solidariedade não é forma de eleição de responsável tributário nem tampouco espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, tal como querem alguns.

A solidariedade não é, pois, uma forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, mas, sim, uma forma de graduar a responsabilidade dos sujeitos de direito que já compõem o polo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, um contribuinte e um responsável ou mais de um responsável), a fim de definir a natureza das relações entre coobrigados (v.g., solidária ou subsidiária). O artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional não trata, portanto, da hipótese de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária e isso se justifica, inclusive, por conta do tratamento que é dado a essa matéria na seção II do Capítulo IV do Código, que versa sobre a sujeição passiva em caráter

geral, e não no capítulo V, o qual trata especificamente das diferentes hipóteses de atribuição de responsabilidade tributária pelo legislador⁸.

Por essas razões, entendo que a responsabilidade solidária atribuída ao sócio Cyllfarney Faustino Prado com fundamento no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional deve ser afastada ou cancelada.

(ii) Da responsabilidade tributária com fundamento no artigo 135, III do CTN

Inicialmente, destaque-se que o artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional faz referência à responsabilidade por créditos decorrentes de obrigações tributárias, o que significa dizer, de plano, que a responsabilidade aí é, por assim dizer, superior àquela limitada aos tributos, pois, aqui, os terceiros indicados como responsáveis passam a ter responsabilidade não apenas no que diz com os tributos, mas, também, em relação às penalidades porventura aplicáveis.

Para que possamos bem compreender o alcance da responsabilidade atribuída a terceiros prevista no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional, é importante verificar quais são as causas que ensejam esse tipo de responsabilidade. E diferentemente do que afirmam por aí, a responsabilidade restará configurada não apenas em razão do exercício do cargo de diretor, gerente ou administrador que o terceiro desempenha e ocupa dentro dos quadros da sociedade de direito privado. Evidentemente que os terceiros ali discriminados somente podem responder pelos créditos tributários que tenham sido gerados em decorrência dos seus próprios atos, os quais, a rigor, não de ser praticados com excesso de poderes, infração à lei ou contrato social ou estatuto⁹, sem contar que caberá à autoridade fiscal, ainda, comprovar, em cada caso, os fatos sem os quais não poderá atribuir a responsabilidade àquelas pessoas.

Daí que a visualização da figura do responsável tributário não se faz possível apenas a partir do fato gerador, posto que tal fato não lhe diz respeito e não lhe impõe qualquer obrigação. O instituto da responsabilidade tributária é alicerçado, por assim dizer, em pressupostos de fatos próprios. Em outras palavras, a responsabilidade desenhada no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional apresenta, a par do fato gerador, outros pressupostos ou suportes fáticos específicos que são, à toda evidência, próprios da responsabilidade.

Confira-se, pois, o que dispõe o artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional:

“Lei nº 5.172/66

Seção III - Responsabilidade de Terceiros

⁸ DERZI, Misabel Abreu. Atualização da obra de Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 729.

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional: Artigos 96 a 138.. vol. 2. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 585.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

[...]

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

Como se pode observar, o legislador fez referência *aos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*, o que significa dizer que a responsabilidade tributária de terceiros diz respeito apenas aos créditos tributários que se originam a partir dos respectivos atos abusivos. Com efeito, se o diretor, o gerente ou o administrador da pessoa jurídica pratica atos que, segundo o contrato ou o estatuto, não poderia praticá-lo, e se, além disso, o ato ilegal ou abusivo resultar no surgimento de obrigações tributárias, aí o autor do ato deve assumir pessoalmente a responsabilidade pelos créditos tributários correlatos.

De toda sorte, é de se reconhecer que a interpretação do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional deve ser realizada por partes.

A primeira questão diz respeito à compressão dos atos praticados com excesso de poderes ou infração ou à lei ou contrato social ou estatutos por parte dos *diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado*. A dúvida, aqui, pode ser lançada nos seguintes termos: o sócio que não detém poderes de gestão pode ser pessoalmente responsabilizado com fundamento no artigo 135, III do CTN? E a resposta, de logo, é de todo negativa.

Veja-se que a referência aos *diretores, gerentes e representantes* é realizada pelo legislador sem qualquer distinção, já que tais categorias são equiparadas com o único objetivo de, igualmente, que sejam responsabilizadas pessoalmente pelos débitos tributários da pessoa jurídica. Mas, decerto que essa equiparação tem apoio em um ponto em comum que existe entre essas três figuras. E qual é a semelhança que existe entre elas? É que elas agem em nome da pessoa jurídica e, ao fazê-lo, podem agir com excesso de poderes. Ora, a locução *excesso de poderes* se refere, exclusivamente, àquele que age além do que lhe seria dado fazer.

Um dos pressupostos de fato da norma de responsabilidade estatuída no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional é a prática de atos, por parte de quem detém os poderes de gestão da sociedade, com excesso de poder ou a infração à lei, contrato social ou estatutos e que, no final, implique, senão o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias. Apenas quem está na administração executiva, é diretor ou gerente ou representante de direito privado pode ser responsabilizado, o que significa dizer, portanto, que a responsabilidade pessoal, no caso, decorre de atos praticados ilicitamente por conta e risco do gestor, de modo que a mera condição de sócio é insuficiente para a caracterização da responsabilidade em evidência.

É justamente nesse sentido que a doutrina especializada tem se manifestado.

Segundo Leandro Paulsen¹⁰, a mera condição de sócio é insuficiente para a caracterização pessoal da responsabilidade prevista no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional:

“Conforme se vê das notas específicas adiante, entende-se que a responsabilização exige que as pessoas indicadas tenham praticado diretamente ou tolerado a prática do ato abusivo e ilegal quando em posição de influir para a sua não ocorrência. A mera condição de sócio é insuficiente, pois a condução da sociedade é que é relevante. Também por isso, não é possível responsabilizar pessoalmente o diretor ou o gerente por atos praticados em período anterior ou posterior a sua gestão.”

Em *Parecer* sobre a responsabilidade tributária do conselho de administração que não praticara atos de gestão – equipara-se, aqui, à figura do mero sócio –, Ives Gandra da Silva Martins¹¹ afirma que a interpretação do artigo 135, III do Código Tributário Nacional deve levar em conta apenas a quem está na administração executiva, é diretor ou gerente ou representante de direito privado e, assim, pratica atos de gestão. É ver-se:

“Ora, o artigo 135 faz clara menção a “atos praticados com excesso de poderes ou em infração à lei, ao contrato social ou estatutos”, isto é, deixa livre de dúvidas o fato de que só a prática do ato é gerador da responsabilidade. Em outros termos, apenas quem está na administração executiva, é diretor ou gerente ou representante de direito privado, pode ser responsabilizado. Não os conselheiros que, como o próprio nome indica, podem dar Conselhos administrativos, mas não exercem a administração da empresa, esta exercida pelos diretores, gerentes ou procuradores.

[...]

O que fica claro nas duas dicções é que a responsabilidade tributária é regida pelo artigo 135 do CTN e não pelo artigo 158 da lei das sociedades por ações, valendo aquele para o campo específico ao direito tributário e este para o direito mercantil.

Quem é conselheiro de administração e não pratica atos lesivos ao interesse do Erário, não pode ser responsabilizado com base no artigo 135 do CTN, por não ser gerente, diretor ou procurador e por não ter praticado atos de gestão.

[...]

Tenho para mim, portanto, que a interpretação do artigo 135 do CTN deve se conformar exclusivamente a seu discurso, vedada a incursão por normas próprias de outros ramos do direito para, por integração analógica, que é interdita pelo artigo 108 § 1º do CTN, aplicar-se princípio que no caso é de direito comercial, ao direito tributário.

Neste campo, portanto, somente diretores, gerentes ou procuradores que tenham praticado atos lesivos ao Erário, por excesso de poderes ou infringência à lei, contrato social ou estatutos, podem ser responsabilizados tributariamente.

[...]

Tenho para mim, de resto, à luz da jurisprudência do Pretório Excelso, que quem não praticou ato de gestão não é diretor, gerente ou procurador, também não é responsável nem pessoal, nem solidário por delitos de empresa (...).” (grifei).

¹⁰ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado.

¹¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Responsabilidade Tributária - Conselho de Administração que não praticou Atos de Gestão - Inaplicabilidade do Artigo 135 à Hipótese - Outras Questões Processuais. RDDT 27, dez/1997, p. 143/147.

Portanto, apenas aqueles que detêm a condição de administradores ou gestores executivos da empresa é que podem ser pessoalmente responsabilizados e, ainda assim, apenas nas hipóteses em que praticam atos com excessos de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos, o que significa afirmar, por óbvio, que a mera condição de sócio é insuficiente para a caracterização da responsabilidade prevista no artigo 135, III do Código Tributário Nacional.

A título de informação, registre-se que a jurisprudência deste Tribunal tem encampado essa linha de entendimento, conforme se verifica dos precedentes citados a seguir:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

[...]

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ARTIGO 135 DO CTN. SÓCIO NÃO GERENTE. AUSÊNCIA DE DOLO. INAPLICABILIDADE.

A responsabilidade tributária tipificada pelo CTN como pessoal, prevista no artigo 135, tem como requisitos básicos a necessidade de que o sujeito que pratique atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos haja com dolo e seja ou uma das pessoas elencadas no artigo 134 (inciso I), ou que atue como mandatário, preposto ou empregado (inciso II), ou, ainda, que seja diretor, gerente ou representante de pessoas jurídicas de direito privado (inciso III). Não sendo comprovados nenhum destes requisitos, não pode incidir a responsabilização tributária. Tampouco podem servir de motivo para a aplicação de tal responsabilidade fatores como o parentesco entre o suposto responsável e outro responsabilizado ou a capacidade econômica do suposto responsável.

(Processo nº 10803.720109/2012-17. Acórdão nº 1402-002.733. Sessão de 16/08/2017. Publicado em 06/11/2017).

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

[...]

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO. ART. 135 DO CTN. MOTIVAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA. IMPROCEDÊNCIA.

A simples qualificação de sócio, por si só, é insuficiente para a aplicação do artigo 135 do CTN. Inexistindo motivação ou prova de que a pessoa praticou conduta dolosa que caracterize excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, não há que se falar em responsabilidade tributária pessoal.

[...]

(Processo nº 13971.724408/2014-49. Acórdão nº 1201-001.925. Sessão de 19/10/2017. Publicado em 24/11/2017).”

Continuando com a análise interpretativa do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional, chegamos no segundo ponto que merece atenção.

É que os *diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado* somente devem ser considerados pessoalmente responsáveis pelos créditos resultantes dos atos praticados fora da esfera de atuação da própria pessoa jurídica. Os atos devem ser estranhos aos objetivos da sociedade ou, melhor, alheios aos seus interesses. Se o administrador, manifestamente, e visando seus próprios interesses, pratica atos que excedem os limites da sua função e que não estão abrangidos dentre as finalidades da empresa, aí, sim, responderá

pessoalmente pelo crédito tributário na condição de substituto tributário. Agora, se o ato tiver sido praticado no interesse da empresa, a substituição não será levada a cabo, porque, do contrário, abrir-se-ia margem para autuação de má-fé por parte das empresas que se esquivariam de assumir responsabilidades por obrigações tributárias resultantes de operações realizadas no seu interesse, sob o argumento de que seus representantes teriam agido irregularmente¹².

Por mais óbvio que seja, é um tanto relevante consignar que as pessoas jurídicas têm existência distinta da existência dos seus membros, o que significa dizer que as sociedades possuem deveres jurídicos diferentes dos deveres jurídicos dos seus administradores e gestores¹³. Juridicamente, as sociedades de direito privado são tão reais quanto as pessoas físicas. Exprimem-se por órgãos e são capazes de todos os direitos, exceto aqueles que resultam de fatos jurídicos em cujo suporte fático há elemento que elas não podem satisfazer (e.g., ser parente para suceder legitimamente ou ter pretensão a alimentos).

Daí que não é relevante saber se houve *infração à lei* tributária, porque, como sabido, não se pode pretender que a pessoa jurídica apenas venha a praticar atos lícitos. Se o ato é praticado pela pessoa jurídica através de algum órgão seu, a responsabilidade será da própria pessoa jurídica, e não da pessoa física que validamente exerce ali a função de gestão ou de administração. Ao revés, se a pessoa que compõe a administração atua fora dos limites da sua competência, o ato não será de responsabilidade da pessoa jurídica.

Isso significa que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado somente podem ser responsabilizados com fundamento no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional nas hipóteses em que atuam fora dos limites de sua competência. Essa atuação, obviamente, é aquela que se dá com infração às normas que limitam essa competência, ou seja, a lei societária, o contrato social ou o estatuto. Com efeito, a *lei* que o legislador faz referência não é qualquer lei e muito menos a lei tributária, mas, sim, a lei que é societária que, a rigor, é, por assim dizer, análoga ao contrato social.

A violação à lei societária pode ocorrer em dois momentos distintos. O primeiro momento ocorre quando o fato gerador é praticado pelo diretor ou sócio-gerente fora de suas funções, extrapolando os limites impostos pelos atos constitutivos ou pela lei societária. É o caso, por exemplo, do sócio-gerente que realiza operação mercantil vedada pelo contrato social. O segundo momento se dá quando, embora o fato gerador tenha sido realizado pela pessoa jurídica, a dívida tributária não é adimplida porque o ato praticado pelo diretor é contrário à lei societária, tal como ocorre nos casos de liquidação irregular da sociedade ou nos casos de desvios de recursos da sociedade para pessoa natural ou, ainda, em quaisquer outros casos que, embora tenham sido praticados em nome da pessoa jurídica, revelam-se contrários aos seus interesses.

É importante observar que não existe uma infração à lei para fins de responsabilidade tributária e, paralelamente, outra infração que enseja a responsabilidade civil ou outra infração de cunho comercial ou trabalhista. A *infração à lei* capaz de responsabilizar os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado é uma só e, portanto, corresponde àquela que configura a violação às disposições de direito comercial que regem o exercício da função do órgão que corporificam.

¹² SOUZA, Hamilton Dias/ FUNARO, Hugo. A desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade tributária dos sócios e administradores. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 137, fev./2007, p. 56.

¹³ Cf. Lei nº 10.406/2002. Art. 49-A. A pessoa jurídica não se confunde com os seus sócios, associados, instituidores ou administradores. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

O outro pressuposto fático de aplicação do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional não é, pois, a violação à norma tributária impositiva, mas, sim, às outras leis, contratos sociais ou estatutos, sendo que a violação aí não é posterior ao surgimento da obrigação, mas prévia ou concomitante. Logo, é de se reconhecer que a responsabilidade pessoal do dirigente ocorre, então, em decorrência da infração à norma comercial ou civil e não em razão da suposta infração à norma tributária.

No entendimento de Misabel Abreu Machado Derzi¹⁴,

“(...) o ilícito é, assim, prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação tributária (mas exterior à norma tributária) e não posterior, como seria o caso do não pagamento do tributo. A lei que se infringe é a lei comercial ou civil, não a lei tributária, agindo o terceiro contra os interesses do contribuinte. Daí se explica que, no pólo passivo, se mantenha apenas a figura do responsável, não mais a do contribuinte, que viu, em seu nome, surgir dívida não autorizada, quer pela lei, quer pelo contrato social ou estatuto.”

É também como Renato Lopes Becho¹⁵ tem sustentado ao dispor que

“Se entendermos que a referência à *lei* do art. 135 do CTN significa, para o administrador de empresa, *qualquer lei*, inclusive a tributária, ou a de trânsito, ou a dos títulos de crédito, o efeito será o fim da separação entre pessoa jurídica e pessoa física de seus sócios ou administradores.

[...]

E infração de lei? É qualquer conduta contrária a qualquer norma? Queremos crer que não. É infração à legislação societária, na mesma linha dos outros elementos do artigo. Um caso sempre lembrado de infração de lei é o da dissolução irregular da sociedade, ou o funcionamento de sociedade de fato (não registrada nos órgãos competentes). Um tipo de infringência à lei (CTN, art. 135) pode estar, por exemplo, na não observância das determinações da Lei n. 5.764/71 (Lei das Cooperativas), ou aquelas presentes no Código Civil, art. 1.093.”

A mera infração à lei tributária não é causa jurídica suficiente para responsabilizar pessoalmente os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, porque, do contrário, qualquer infração à lei tributária seria capaz de ensejar a responsabilidade do administrador, do que resultaria o fim da própria personalidade jurídica da empresa. Essa linha de pensamento é de todo superficial e, como visto, não se sustenta diante de uma análise mais técnica e apurada.

De modo não menos importante, atente-se, ainda, para um último ponto que merece atenção. É que a demonstração e a comprovação da ocorrência dos *atos praticados com excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto* constitui elemento essencial para a caracterização da responsabilidade nos moldes do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional. Ora, se é certo que a responsabilidade depende da prática dos respectivos atos que a caracterizam, também é certo que a autoridade lançadora é quem deve comprovar a apuração de tais atos, nos termos do que dispõe artigo 142 do Código Tributário Nacional.

¹⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed., Forense, 1999, p. 756.

¹⁵ BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 106-108.

A jurisprudência deste Tribunal é uníssona no sentido de considerar que cabe à autoridade fiscal comprovar que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado praticaram atos com excesso de poderes e infração à lei, contrato social ou estatutos, conforme se verifica dos precedentes listados adiante:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

[...]

RESPONSABILIDADE DE SÓCIO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE INFRAÇÃO À LEI NO EXERCÍCIO DA GERÊNCIA.

O sócio administrador é responsabilizado pessoalmente pelo crédito tributário apenas quando se comprova que o mesmo cometeu atos ilícitos no exercício da gerência da sociedade. Na falta de comprovação, deve ser afastada a responsabilidade pessoal solidária.

[...]

(Processo nº 19515.721580/2011-61. Acórdão nº 1201-001.660. Sessão de 15/05/2017. Publicado em 08/06/2017).

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

Ano-calendário: 2008

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. PODERES DE GESTÃO/ADMINISTRAÇÃO.

I - O art. 135 do CTN, ao dispor no *caput*, sobre os atos praticados, diz respeito aos atos de gestão para o adequado funcionamento da sociedade, exercidos por aquele que tem poderes de administração sobre a pessoa jurídica. A plena subsunção à norma que trata da sujeição passiva indireta demanda constatar se as obrigações tributárias, cujo surgimento ensejaram o lançamento de ofício e originaram o crédito tributário, foram resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Fala-se em conduta, acepção objetiva (de fazer), não basta apenas o atendimento de ordem subjetiva (quem ocupa o cargo). Ou seja, não recai sobre todos aqueles que ocupam os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas apenas sobre aqueles que incorreram em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

II - O fundamento da responsabilização tributária do art. 135 do CTN repousa sobre quem pratica atos de gerência, podendo o sujeito passivo indireto ser tanto de um “sócio-gerente”, quanto um diretor contratado, ou ainda uma pessoa que não ocupa formalmente os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas que seja o sócio de fato da empresa. Não basta a pessoa integrar o quadro societário, deve restar demonstrado que possui poderes de gestão, seja mediante atos de constituição da sociedade empresária (contratos sociais, estatutos, por exemplo), ou, quando se tratar de sócio de fato, em provas demonstrando a efetiva atuação em nome da empresa.

III - A caracterização de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos demandam a demonstração de ilícito específico, que evidencie o ocorrência de uma construção artificial para se amoldar a uma hipótese de incidência tributária. Provado que os diretores da pessoa jurídica praticaram atos de gestão amparados no que lhes conferia o contrato da sociedade para criação de despesas fictícias mediante constituição de sociedade inexistente de fato para prestação de serviços, deve ser restabelecida a responsabilidade tributária que lhes foi imputada.

[...]

(Processo nº 10530.723584/2013-83. Acórdão nº 9101-004.755. Sessão de 03/11/2021. Acórdão publicado em 04/10/2021).”

Por todo o exposto, note-se que a responsabilidade de terceiro com fundamento no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional pressupõe, portanto, a caracterização do seguintes elementos: (i) que terceiro – no caso, o sócio – detenha poderes de gestão tal qual acontece com os diretores, gerentes e administradores, por exemplo; (ii) que os diretores, gerentes ou administradores tenham praticado *atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto*; e, além disso, (iii) que a prática dos atos ilegais ou abusivos resultem, senão o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias. No final, frise-se que todos esses elementos precisam ser demonstrados e, sobretudo, comprovados por parte da autoridade fiscal, nos moldes do que preceitua o artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Ocorre que, no caso concreto, a autoridade fiscal entendeu por responsabilizar o Sr. Cyllfarney Faustino Prado com fundamento no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional exclusivamente porque ele detinha a mera condição de sócio gerente da empresa Centro Automotivo Cyllcar Ltda., sendo certo que, em nenhum momento, a autoridade apontou que ele teria agido com *excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto* e muito menos que os atos supostamente por ele praticados tenham ensejado o surgimento das obrigações tributárias aqui discutidas.

Por todo o exposto, entendo que a responsabilidade atribuída ao sócio Cyllfarney Faustino Prado com base no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional também deve ser afastada ou cancelada.

3. Da análise das alegações formuladas pela empresa Centro Automotivo Cyllcar Ltda.

A empresa Centro Automotivo Cyllcar Ltda. apresentou Recurso Voluntário de fls. 2.105/2.139 por meio do qual levanta as seguintes alegações:

Alegações preliminares

(i) Decadência mensal nos termos do Artigo 42, § 1º da Lei nº 9.430/96:

Que ocorreu a decadência em relação aos fatos relacionados aos meses de janeiro a novembro 2008, haja vista que se o artigo 42, § 1º da Lei nº 9.430/96 dispõe que “o valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira”, considera-se que o fato gerador é mensal e, aí, o prazo decadencial deve ser contado nos termos do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, ainda mais quando não existe dolo configurado, tal como ocorre no presente caso.

(ii) Nulidade integral do Auto em decorrência do cerceamento ao direito de defesa:

Que a autoridade não realizou a apresentação de uma planilha com as contas correntes e a discriminação dos depósitos, um a um, que foram utilizados como receitas omitidas e que, portanto, sem a devida demonstração e identificação de todos os elementos que serviram de fundamento dos depósitos bancários que foram utilizados no lançamento, a oportunidade de uma defesa plena foi impedida, do que se conclui que houve, no caso, cerceamento ao direito de defesa e violação aos princípios do devido processo legal e do contraditório e ampla defesa os quais estão previstos no artigo 5º, incisos LIV e LV da Constituição Federal.

(iii) Nulidade do Auto de infração em virtude da obtenção de prova ilícita por ofensa ao princípio constitucional do sigilo bancário:

Que as provas constituídas pela autoridade fiscal estavam protegidas pela garantia constitucional do sigilo de dados, nos termos do que dispõe o artigo 5º, inciso XII da Constituição Federal e que, ainda assim, sem a prévia autorização judicial, a autoridade adquiriu os extratos bancários diretamente das instituições financeiras, o que, evidentemente, acabou ocasionando a violação ao direito do sigilo bancário, de modo que todo o procedimento fiscal já nasceu nulo e, portanto, em razão da utilização de prova ilícita, todo o processo e todos os atos estão contaminados.

(iv) Ilegalidade integral do Auto de Infração em razão da quebra do sigilo bancário, de acordo com o Artigo 6º da LC nº 105/2001:

Que a quebra do sigilo bancário ocorreu em desconformidade com o que determina o artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001, o qual dispõe que as autoridades poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras apenas quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso, sendo que, para tanto, a autoridade deve apresentar, de forma fundamentada, as razões pelas quais a análise dos referidos eram considerados indispensáveis; e

Que a autoridade apenas afirma que solicitou as informações bancárias diretamente das instituições financeiras, de modo que não houve, no caso, o cumprimento das determinações legais em relação a quebra do sigilo bancário.

Alegações de mérito

(v) Ilegalidade do Auto de Infração em virtude da impossibilidade de presunção de omissão de receitas:

Que o Auto de Infração foi lavrado com base em mera presunção, já que os elementos que compõem o fato tributário não foram demonstrados,

sendo que, como sabido, o ônus de demonstrar os elementos que deram ensejo à ocorrência do fato gerador é do Poder Público; e

Que não basta a simples presunção ad hominis de que houve omissão de receitas para fundamentar a autuação fiscal, de sorte que é preciso que a autoridade apresente elementos comprobatórios seguros da suposta omissão de receitas, o que não foi feito no caso concreto.

- (vi) Ilegalidade do Auto de Infração em razão da omissão de receitas. Depósitos bancários não contabilizados. Depósitos bancários não contabilizados. Acréscimo patrimonial. Venda de veículos usados:

Que se dedica tanto à compra e venda de veículos usados quanto à comercialização de veículos em consignação, o que significar dizer, portanto, que a base de cálculo tributável em relação à que desemprenha é (i) no caso da compra e venda, composta pela diferença entre o curso de aquisição do veículo e o preço de sua venda; e (ii) no caso da consignação, a comissão recebida pelas vendas, de sorte que houve, no caso, presunção de que os depósitos bancários, em sua totalidade, foram considerados como renda, ou seja, acréscimo patrimonial;

Que nem todos os depósitos bancários que circulam em sua conta corrente são totalmente de sua propriedade, já que pertencem a terceiros, e, portanto, não correspondem ao acréscimo do seu patrimônio, bem assim que, no caso, deve-se levar em consideração que (i) somente se tributa a diferença entre o valor da aquisição e da venda e que (ii) os veículos eram consignados em muitos dos casos, de maneira que, embora os valores totais das compras fossem depositados em sua conta, quase todo este montante era repassando ao proprietário;

Que as respostas das pessoas físicas e jurídicas circuladas comprovam a atividade desenvolvida pela empresa e que, à exceção dos valores das comissões, os valores depositados em suas contas correntes não eram de sua propriedade, já que apenas circulavam em suas contas e, depois, eram repassados aos reais beneficiários; e

Que, de acordo com os artigos 153, inciso III da Constituição Federal e 43, incisos I e II do Código Tributário Nacional, o conceito de renda tributável deve levar em conta apenas o acréscimo patrimonial, de sorte que somente ocorreria o fato gerador do imposto de renda quando há um plus ao patrimônio daquele que está a receber a renda ou proventos de qualquer natureza, do que se conclui, portanto, que somente as comissões ou as diferenças entre os custos de aquisição e as vendas é que podem representar acréscimo patrimonial.

- (vii) Presunção de omissão de Receitas. Falta de previsão legal em relação à CSLL, à COFINS e ao PIS:

Que a presunção prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/96 se refere apenas ao IRPJ e não pode ser estendida para a tributação de PIS, COFINS, CSLL e demais tributos, bem assim que somente com a edição da Lei nº

11.941/09 é que passou a ser permitido a aplicação da presunção legal de omissão de receitas para fins de apuração dos referidos tributos;

(viii) Da indevida inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS:

Que o Supremo Tribunal Federal manifestou-se no sentido de que o ICMS não pode compor a base de cálculo do PIS e da COFINS incidentes sobre o faturamento das empresas e que, portanto, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 240.785-2, o Tribunal declarou inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo das referidas contribuições, do que se conclui que o imposto não deve entrar na base de cálculo;

(ix) Da multa confiscatória e da inocorrência da fraude para qualificação da multa:

Que a multa foi aplicada no percentual de 225%, sendo que, em relação à multa qualificada, a autoridade fiscal não descreveu, de forma pormenorizada, quais foram as condutas praticadas com evidente intuito de fraude, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, e, além disso, ao se utilizar de justificativas genéricas, acabou não demonstrando claramente em qual dos artigos as supostas condutas estariam enquadradas; e

Que, em momento algum, agiu de forma ilícita e não teve a intenção de praticar conduta dolosa ou fraudulenta, sem contar que, de acordo com as Súmulas CARF nº 14 e 25, a simples apuração de omissão de receitas ou a presunção legal de omissão de rendimentos, por si só, não autorizam a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

(x) Da incidência dos juros sobre a multa e da indevida aplicação da Taxa Selic:

Que a incidência de juros sobre a multa é indevida, já que, nos termos do artigo 161 do Código Tributário Nacional, “o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora”, sendo que, no caso, a multa lançada diz respeito a uma penalidade aplicada ao devedor que nada tem a ver com o capital do qual o credor foi privado de se utilizar, bem assim que não existe previsão legal para a incidência dos juros sobre a multa, sendo que, do contrário, haveria violação ao próprio artigo 97, inciso V do Código Tributário Nacional e ao artigo 5º, inciso II da Constituição Federal; e

Que, de acordo com o que prescreve o artigo 161, § 1º do Código Tributário Nacional, se a Lei não dispuser de modo diverso, os juros são devidos à razão de 1% ao mês, o qual, a rigor, não corresponde a um mero parâmetro, mas, sim, a um limite máximo de sua fixação, de modo que, se se admitir que, em matéria tributária, os juros sejam equivalentes às taxas do mercado financeiro, o valor final da obrigação restará fixado

pelo próprio ente tributante que controla o mercado, e não pelo Poder Legislativo, o que contraria o próprio artigo 150, inciso I da Constituição Federal.

Com base em tais alegações, a empresa Centro Automotivo Cylcar Ltda. requer que o seu Recurso Voluntário seja conhecido e provido para que os lançamentos tributários sejam julgados improcedentes.

Passemos, então, ao exame das questões que devem ser aqui enfrentadas e devidamente analisadas.

3.1. Das alegações da ocorrência da decadência mensal nos termos do artigo 42, § 1º da Lei nº 9.430/96

De início, verifique-se que a decadência prevista no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional deve ser aplicada apenas em relação aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o direito de antecipar o pagamento e desde que não haja a comprovação de dolo, fraude ou simulação. Confira-se:

“Lei nº 5.172/66

SEÇÃO II - Modalidades de Lançamento

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Pois bem. Ao apreciar o Recurso Especial nº 973.733/SC, julgado sob a sistemática do artigo 543-C do CPC/1973, o Superior Tribunal de Justiça – STJ acabou decidindo que o prazo de decadência previsto no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional deve ser aplicado apenas nas hipóteses em que o sujeito passivo antecipa o pagamento do tributo e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação. Confira-se:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, E 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)."

A rigor, o STJ acabou decidindo por fixar a tese do Tema Repetitivo nº 163 nos seguintes termos:

"O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito."

De acordo com tal entendimento, a regra de decadência prevista no artigo 150, § 4º do CTN só deve ser aplicada nos casos em que o sujeito passivo tiver antecipado pagamento

do imposto e não houver comprovação de que tenha atuado com dolo, fraude ou simulação, porque, do contrário, prevalecerá a regra decadencial constante do artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional¹⁶.

É de se reconhecer que os entendimentos fixados pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal devem ser aqui reproduzidos por força do artigo 62, § 2º do Regimento Interno do CARF – RICARF, aprovado pela MF nº 343, de 09 junho de 2015. Confira-se:

“Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015

“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016).”

No caso em apreço, a autoridade fiscal apontou algumas condutas dolosas por parte da empresa Centro Automotivo Cyllcar Ltda, quais sejam, a de informar apenas uma ínfima parte da receita bruta (A.C.- 2008) ou de não informar receita bruta alguma (A.C.-2009) nas respectivas DASN - Declaração Anual do Simples Nacional, e a de não comprovar a origem dos depósitos bancários. Tais situações revelam que, efetivamente, a Recorrente desejou impedir ou retardar o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos jurídicos tributários, o que caracteriza sonegação fiscal, conforme definido no artigo 71 da Lei nº 4.502, de 1964, situação que afasta a regra especial de contagem do prazo decadencial e a remete para a regra geral contida no artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

A rigor, note-se que a existência de depósitos bancários cuja origem não é comprovada indica a existência de uma receita prévia que não foi contabilizada ou não foi oferecida à tributação e que a contribuinte tenta dessa forma esconder do conhecimento do fisco, dentre outras formas, não informando corretamente sua receita bruta na Declaração Anual do Simples Nacional.

Em relação ao PIS e à COFINS, toma-se como parâmetro o mês de fevereiro de 2008 (não há lançamentos com fato gerador em janeiro), cuja data de vencimento foi 20/03/2008. Uma vez vencido e não pago o tributo (a partir de 21/03/2008) o fisco já poderia ter efetuado o lançamento correspondente ao fato gerador de fevereiro de 2008. O primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado foi 01/01/2009, termo inicial da contagem do prazo decadencial, e o prazo final em 31/12/2013. A ciência do lançamento ocorreu em 30/12/2013. Logo, nesta data não havia decaído o direito do fisco efetuar o lançamento em relação aos fatos geradores ocorridos entre fevereiro e novembro de 2008.

¹⁶ Cf. Lei n 5.172/66. Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Do mesmo modo, o IRPJ e a CSLL apurados com base no Lucro Presumido referentes ao primeiro trimestre de 2008 tiveram como vencimento a data de 30/04/2008. Considerando tais tributos vencidos e não pagos (a partir de 01/05/2008) o fisco já poderia ter efetuado o lançamento correspondente ao fato gerador do 1º trimestre de 2008. O primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado foi 01/01/2009, termo inicial da contagem do prazo decadencial, e o prazo final em 31/12/2013. A ciência dos autos de infração ocorreu em 30/12/2013, data na qual não havia decaído o direito do fisco efetuar o lançamento em relação aos fatos geradores ocorridos entre o 1º e o 4º trimestre de 2008.

De toda sorte, reafirme-se que, a partir da leitura da descrição contida no Termo de Verificação Fiscal, não há dúvida de que a empresa agiu dolosamente com o intuito de sonegar a ocorrência dos fatos geradores dos tributos aqui discutidos, razão pela qual não se pode aplicar, no caso concreto, a regra decadencial prevista no referido artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

A título de informação, registre-se que este Tribunal Administrativo tem o entendimento sumulado no sentido de que a contagem do prazo decadencial será realizada à luz do artigo 150, § 4º do CTN nas hipóteses em que restar caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. É ver-se:

“Súmula CARE nº 72

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Com fundamento nessa linha argumentativa, entendo por rejeitar a preliminar de decadência mensal em relação aos fatos relacionados aos meses de janeiro a novembro de 2008, a qual foi sustentada com amparo nos artigos 42, § 1º da Lei nº 9.430/96 e 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

3.2. Das alegações de nulidade do Auto de Infração em decorrência do cerceamento ao direito de defesa

Registre-se, de plano, que o artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 prescreve duas hipóteses de nulidade dos atos jurídicos administrativos. Confira-se:

“Decreto nº 70.235/72

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

Pelo que se observa, enquanto a regra constante do inciso I se refere a pressuposto subjetivo (agente competente) de atos processuais (atos, termos, despachos e decisões), a regra insculpada no inciso II atende a pressuposto processual de ato decisório, porquanto a obediência

ao princípio constitucional da ampla defesa é mandatória em todo o processo administrativo fiscal.

O que nos interessa efetivamente para o deslinde da questão que ora se analisa é verificar que o inciso II cuida da nulidade decorrente do cerceamento do direito de defesa, que, no âmbito do processo administrativo fiscal, é garantido pela Constituição Federal, sendo essa a razão pela qual as decisões administrativas devem sempre ser proferidas em respeito aos princípios do contraditório e ampla defesa, sob pena de serem consideradas nulas em decorrência da falta de elemento essencial à sua formação.

Nas palavras de Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka¹⁷,

“[A nulidade no processo administrativo fiscal] Só deve ser reconhecida excepcionalmente, quando verificada: a) incompetência do servidor que lavrou praticou o ato, lavrou termo ou proferiu o despacho ou decisão; ou b) violação ao direito de defesa do contribuinte em face de qualquer outra causa, como vício na motivação dos atos (ausência ou equívoco na fundamentação legal do auto de infração), indeferimento de prova pertinente e necessária ao esclarecimento dos fatos, falta de apreciação de argumento de defesa do contribuinte.”

É nesse mesmo sentido Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López¹⁸ se manifestam:

“O artigo 59 trata de nulidade por vício de incompetência, seja dos atos e termos processuais (inc. I), seja dos despachos e decisões (inc. II) (...).

[...]

O inciso II cuida, ainda, da nulidade decorrente de cerceamento do direito de defesa que, no processo administrativo fiscal, é garantido pela Constituição Federal. Daí as decisões administrativas devem ser emitidas sempre em respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa sob pena de serem consideradas nulas pela falta de elemento essencial à sua formação. Da mesma forma, a omissão de requisitos essenciais enseja a nulidade do lançamento quando cercearem o direito de defesa do contribuinte.”

Fixadas essas premissas iniciais, observe-se que todas as informações necessárias para a boa compreensão das razões fáticas e jurídicas relativas às exigências tributárias aqui discutidas restaram expostas, de forma clara, tanto no Termo de Verificação Fiscal de fls. 1.770/1.780, como, também, nos próprios Autos de Infração os quais, a rigor, foram juntados às fls. 1.770/1.780, a partir dos quais se verifica, com precisão, todos os enquadramentos legais que serviram de suporte para a feitura dos respectivos lançamentos.

Abrindo-se um parêntesis para tecer alguns comentários sobre a motivação do lançamento que, a rigor, tem a ver com a capitulação da matéria tributável, veja-se que, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento é o procedimento

¹⁷ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. Direito processual tributário: Processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2014, Não paginado.

¹⁸ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

administrativo por meio do qual se identifica a ocorrência do fato gerador, determina-se a matéria tributável, calcula-se o montante devido, identifica-se o sujeito passivo e, em sendo o caso, aplica-se a penalidade cabível, nos termos do artigo 142 do CTN, sendo certo que o documento que o formaliza deve constar referência clara a todos esses requisitos, fazendo-se necessário, ainda, a indicação inequívoca e precisa da norma tributária impositiva incidente, de modo que o sujeito passivo possa compreender, com perfeição, as causas de fato e de direito que ensejaram a confecção do procedimento¹⁹.

O instituto do lançamento tributário se enquadra na categoria dos atos administrativos e, enquanto tal, sua identidade estrutural é composta por elementos e pressupostos de existência, os quais, em conjunto, equivalem aos requisitos necessários para que o ato possa ser considerado como integrante do sistema jurídico, enquadrando-se, portanto, na espécie “ato administrativo”. Qualquer vício relacionado a tais elementos não apenas prejudica a validade do ato, mas, antes, acarreta a sua própria existência jurídica. É aí que se insere a motivação atos administrativos, que nada mais é do que exposição do motivo, ou seja, a formalização dos motivos (abstrato e concreto) relativos a prática do ato administrativo.

Motivo e motivação são duas realidades que não se confundem. Enquanto o motivo é o fato que serve de suporte para a prática do ato, a motivação, por sua vez, é a exposição desse motivo, o que é feito por meio da indicação (i) da norma na qual está previsto, abstratamente, o motivo para a prática do ato, autorizando, pois, a sua produção, (ii) do evento concreto que preenche as características descritas na hipótese da regra abstrata, motivando a prática do ato concretamente e (iii) das provas que demonstram a ocorrência desse evento²⁰.

É nesse sentido que Eurico Marcos Diniz de Santi²¹ sustenta ao asseverar que

“(…) não é o motivo do ato sozinho o fato jurídico criador do ato-norma administrativo, nem é o motivo do ato o suposto normativo do ato-norma. *O motivo do ato é pressuposto fático e por tratar-se de fato não pode compor estrutura normativa proposicional.* O que ingressa na estrutura normativa do ato-norma é a sua descrição: a enunciação linguística do motivo do ato. Ou seja, é a motivação que integra a estrutura normativa do ato-norma como seu antecedente normativo, em nexo de causalidade jurídica (imputação) com seu consequente normativo: a relação jurídica intranormativa.

A motivação é o antecedente suficiente do consequente do ato-norma administrativo. Funciona como descritor do motivo do ato que é fato jurídico. Implica declarar, além do (i) motivo do ato [fato jurídico], o (ii) fundamento legal (motivo legal) que o torna fato jurídico, bem como, especialmente nos atos discricionários, (iii) as circunstâncias objetivas e subjetivas que permitam a subsunção do motivo do ato ao motivo legal.”

A Teoria da Motivação Determinante confirma a tese de que a motivação do ato administrativo – é aqui que se enquadra o lançamento tributário – é elemento essencial do ato-norma administrativo, de modo que se a motivação é adequada à realidade do fato e do direito o ato norma será válido, sendo que, do contrário, se faltar a motivação, ou esta for falsa, isto é, não corresponder à realidade do motivo do ato ou dela não decorrer nexo de causalidade jurídica com

¹⁹ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado.

²⁰ FIGUEIREDO, Marina Vieira. Lançamento Tributário: Revisão e seus efeitos. São Paulo: Noeses, 2014, p. 212.

²¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lançamento tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 83-84.

a prescrição do ato-norma (conteúdo), então, por ausência de antecedente normativo, o ato-norma é invalidável²².

De toda sorte, destaque-se que a motivação do lançamento tem a ver com a capitulação da matéria tributável nos termos prescritos pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional, combinado com o artigo 10, inciso III e IV do Decreto nº 70.235/72, sendo que certo que, no caso concreto, a descrição dos fatos e as disposições legais infringidas foram expostas de forma um tanto clara, não ensejando, portanto, qualquer nulidade por preterição ao direito de defesa nos termos do artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72.

Nesse contexto, faz-se necessário observarmos os fundamentos que foram utilizados quando da solicitação da Requisição de Movimentação Financeira – RMF os quais, no final, ensejaram a constituição do crédito tributário:

- (i) Enquanto nas Declarações Anuais do Simples Nacional a contribuinte informou R\$ 46.633,57 de receita bruta para o ano-calendário 2008 e “zero” para o ano-calendário 2009, sua movimentação bancária foi de R\$ 4.407.822,68 em 2008 e R\$ 5.528.024,39 em 2009;
- (ii) Apesar de intimada, não apresentou os extratos bancários;
- (iii) Constatou-se que a última nota fiscal emitida e escriturada pela empresa era datada de 31/10/2008, ou seja, nos meses de novembro e dezembro de 2008 e em 2009 não foi emitida nenhuma nota fiscal;
- (iv) O Livro Registro de Entradas referente ao período em análise constava como “sem movimento”;
- (v) Constataram-se irregularidades na escrituração do Livro Caixa em relação às notas fiscais de prestação de serviços (sem distinguir se eram à vista ou a prazo, se em cheque ou em dinheiro e de forma englobada);
- (vi) Apesar de não ter escriturado nenhum valor no campo “entradas” no período de novembro de 2008 a dezembro de 2009, a empresa continuou escriturando despesas referentes a pagamento de salários e pró-labore; e
- (vii) Não há escrituração relativa à movimentação bancária.

Observe-se, ainda, que a própria Recorrente tomou conhecimento acerca da planilha em que os depósitos bancários foram discriminados um a um (fls. 1.732/1.769), bem assim que, anteriormente, a autoridade havia encaminhado à empresa, por via postal, uma versão anterior da referida planilha que, aliás, foi juntada às fls. 098/141, e a qual foi efetivamente recebida pela empresa em 19/07/2013, conforme se verifica da intimação de fls. 97.

A empresa Recorrente se contradiz ao afirmar que a referida planilha não lhe foi encaminhada, já que, em sua Impugnação, realizou afirmações contrárias, conforme se verifica dos trechos expostos às fls. 1.967:

“Ademais, basta uma análise superficial das planilhas que acompanharam o Auto de Infração para se verificar que a fiscalização considerou como Receitas, diversos valores

²² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lançamento Tributário. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 84.

que não podem ser considerados como receitas, tais como Resgate de Capitalização (OUROCAP), Empréstimos, Estorno de Débitos, Transferência de mesma titularidade, resgate de investimentos e desbloqueio de depósito (valores considerados em duplicidade – na data do depósito e do desbloqueio).”

Ora, resta claro que o documento em questão foi devida e regularmente entregue à interessada, tendo sido, inclusive, objeto de análise realizada por parte da empresa Centro Automotivo Cyllicar Ltda., sem contar que não há, nos autos, qualquer documento que comprove que a empresa tenha sido obstruída de obter vista do processo e que, portanto, tenha ocorrido qualquer preterição ao direito de defesa.

Por essas razões, entendo por rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração porque não houve, no caso, qualquer cerceamento ao direito de defesa.

3.3. Das alegações de nulidade do Auto de Infração em virtude da obtenção de prova ilícita e em razão da quebra do sigilo bancário

Decerto que o ordenamento jurídico brasileiro estipula limites à obtenção da prova em razão da proteção aos direitos personalíssimos e aos direitos fundamentais. O artigo 5º, inciso LVI da Constituição Federal estipula que “*são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos*”. As provas ilícitas não se revestem de eficácia jurídica e, por isso mesmo, não podem ser admitidas como suportes de juízos acusatórios ou condenatórios.

A rigor, registre-se que a prova é considerada ilícita quando, tendo sido obtida mediante infração às garantias individuais e legais, caracterizar, no final, violação às normas legais ou aos princípios, de natureza processual ou material. Aliás, é de se reconhecer que a prova pode ser ilícita em relação ao momento em que é formada – diz-se aí que a ilicitude é material – ou quando decorre da forma ilegítima pela qual ela é produzida – aqui a ilicitude é de ordem formal.

É nesse sentido que Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López²³ sustentam:

“A prova pode ser ilícita em sentido material e formal. A *ilicitude material* diz respeito ao momento formativo da prova. A conduta utilizada para obtenção da prova não é admitida pela ordem jurídica, seja porque contraria norma civil, penal ou, sobretudo, princípios constitucionais. São desrespeitadas regras não apenas de processo, mas as relacionadas a direitos fundamentais (v.g., invasão de domicílio, violação de sigilo, subtração de documentos, escuta clandestina, constrangimento físico ou moral para obtenção de confissões etc.).

Há *ilicitude formal* quando a prova decorre da forma ilegítima pela qual ela se produz, muito embora sua origem seja lícita. Se a questão for ligada à lógica e à finalidade do processo, a proibição terá natureza processual e vem estabelecida por norma processual que considera a prova ilegitimamente produzida (exemplos: art. 406 do CPC e arts. 206 e 207 do CPP).”

²³ NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

Segundo Ada Pellegrini Grinover²⁴, a produção e a formação da prova subordinam-se às seguintes restrições de conduta: “a) proibição de utilização de fatos que não tenham sido previamente introduzidos pelo juiz no processo e submetidos a debate das partes; b) proibição de utilizar provas formadas fora do processo ou, de qualquer modo, colhidas na ausência das partes; c) obrigação do juiz, quando determine a produção de provas ‘ex-officio’, de submetê-las ao contraditório das partes, as quais devem participar de sua produção e poder de oferecer contraprova. A introdução da prova no processo sem obediência a estas restrições, originadas nos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, irá dar ensejo ao surgimento de vícios formais.

Nesse contexto, confira-se que o artigo 197, inciso II do Código Tributário Nacional dispõe que, mediante intimação escrita, os bancos, as casas bancárias e demais instituições financeiras são obrigadas a prestar à autoridade administrativa todas as informações que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros. Veja-se:

“Lei nº 5.172/66

Título IV - Administração Tributária

Capítulo I – Fiscalização

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

[...]

II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras.”

Posteriormente, a Lei nº 8.021 de 12 de abril de 1990 passou a dispor sobre a quebra do sigilo bancário sem a prévia autorização judicial para fins de constituição de crédito tributário não extinto ao prescrever, então, sobre a faculdade da autoridade fiscal solicitar informações bancárias às instituições financeiras, não se aplicando, no caso, o sigilo o qual dispunha o artigo 38 da Lei nº 4.595/1964. É ver-se:

“Lei nº 4.595/1964

Art. 8º Iniciado o procedimento fiscal, a autoridade fiscal poderá solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no art. 38 da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964.

Parágrafo único. As informações, que obedecerão às normas regulamentares expedidas pelo Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, deverão ser prestadas no prazo máximo de dez dias úteis contados da data da solicitação, aplicando-se, no caso de descumprimento desse prazo, a penalidade prevista no § 1º do art. 7º.

Decerto que, à época, as autoridades da Administração Tributária reclamavam sobre o acesso às informações protegidas pelo sigilo bancário ao argumento de que não haveria

²⁴ GRINOVER, Ada Pellegrini. “Prova Emprestada”, Constituição Federal, 15 Anos - Mutação e Evolução: Comentários e Perspectivas. São Paulo: Método, 2003, p. 108

quebra de sigilo, mas, sim, simples transferência às autoridades fazendárias que, por seu turno, estavam obrigadas a guardar o sigilo fiscal.

O fato é que, a partir do advento da Lei Complementar nº 105 de 10 de janeiro de 2001, o sigilo bancário foi, por assim dizer, flexibilizado. O artigo 1º, § 3º da referida Lei é claro ao estabelecer que não constitui violação ao sigilo a que estão obrigadas as instituições financeiras, entre outras hipóteses, a prestação de informações nos termos e condições que estabelece. Confira-se:

“Lei Complementar nº 105/2001

Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências.

Art. 1º As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

[...]

§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:

[...]

VI – a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 9 desta Lei Complementar.

As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios passaram a poder examinar documentos, livros, registros de instituições financeiras quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e desde que tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente no que diz com o deslinde do respectivo processo ou procedimento fiscal em curso.

É o que dispõe o artigo 6º da referida Lei nº 105/2001, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Lei Complementar nº 105/2001

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

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

A partir de então, foi editada a Lei nº 10.174/2001 que, por sua vez, alterou o artigo 11, § 3º da Lei nº 9.311/1996 o qual passou a dispor sobre a faculdade da Secretaria da Receita Federal utilizar-se das informações prestadas pelas instituições responsáveis pela retenção da CPMF para fins de instaurar procedimentos administrativos tendentes a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores. Confira-se:

“Lei nº 9.311/1996

Art. 11. Compete à Secretaria da Receita Federal a administração da contribuição, incluídas as atividades de tributação, fiscalização e arrecadação. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

[...]

§ 3º A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores. (Redação dada pela Lei nº 10.174, de 2001).”

É bem verdade que as garantias constitucionais à intimidade e à privacidade e, também, ao sigilo bancário apresentam a finalidade de proteger a divulgação dos negócios das instituições financeiras e de seus clientes, sendo que o sigilo, enquanto espécie do direito à privacidade protegido pela Constituição Federal de 1988, não apresenta conteúdo absoluto, pois deve ceder aos princípios da moralidade pública e privada e diante dos interesses públicos e sociais, devendo ser observados os procedimentos legais²⁵.

O simples repasse de informações por parte das instituições financeiras às autoridades tributárias não configura a quebra do sigilo, mas, ao revés, configura, isso sim, a transferência de responsabilidade à autoridade administrativa solicitante e aos respectivos agentes fiscais, restando-se observar, pois, que o acesso a tais informações por parte das autoridades administrativas permanecerá restrito ao exercício das respectivas funções, ressalvadas as disposições contidas nos artigos 198 e 199 do Código Tributário Nacional.

Em outras palavras, inobstante a Lei Complementar nº 105/2001 fazer uso da expressão “quebra de sigilo”, em quatro ocasiões, não se trata, efetivamente, de violação legal a um direito do cidadão e do contribuinte, eis que as informações obtidas pelo Fisco têm um escopo específico, amparado no interesse público, qual seja, o de verificar tão somente o cumprimento de suas obrigações tributárias. Haveria, assim, não propriamente uma “quebra”, mas, sim, uma “transferência de sigilo” a que estão sujeitos os funcionários das instituições financeiras, para as autoridades fazendárias (de sigilo bancário para sigilo fiscal). Apenas restaria caracterizada a quebra de sigilo pela autoridade fiscal se ela divulgasse essas informações, sujeitando-se por tal ato ilícito, todavia, às penalidades funcionais, penais, e à reparação por perdas e danos causados ao contribuinte.

A título de informação complementar, verifique-se que, em 24/02/2016, o Plenário do Supremo Tribunal Federal julgou o Recurso Extraordinário nº 601.314/SP e acabou fixando as teses de que (i) o artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001 não viola o direito fundamental ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos por meio do princípio da capacidade contributiva e estabelece os requisitos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal, bem como no sentido de que (ii) a Lei nº 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma nos termos do artigo 144, § 1º do Código Tributário Nacional.

²⁵ Cf. STF, 2ª T., AIAR 655.298/SP, rel. Min. Eros Grau, set/07; STJ, 1ª T., REsp 943.304/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, mai/08.

Ao final, o referido *leading case* representativo do Tema 225 restou ementado nos seguintes termos:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01. MECANISMOS FISCALIZATÓRIOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A TRIBUTOS DISTINTOS DA CPME. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. LEI 10.174/01.

1. O litígio constitucional posto se traduz em um confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos, ambos referidos a um mesmo cidadão e de caráter constituinte no que se refere à comunidade política, à luz da finalidade precípua da tributação de realizar a igualdade em seu duplo compromisso, a autonomia individual e o autogoverno coletivo.

2. Do ponto de vista da autonomia individual, o sigilo bancário é uma das expressões do direito de personalidade que se traduz em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas, qualificadas como arbitrárias ou ilegais, de quem quer que seja, inclusive do Estado ou da própria instituição financeira.

3. Entende-se que a igualdade é satisfeita no plano do autogoverno coletivo por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de seu Povo.

4. Verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal.

5. A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional.

6. Fixação de tese em relação ao item “a” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”.

7. Fixação de tese em relação ao item “b” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN”.

8. Recurso extraordinário a que se nega provimento.” (grifei).

De acordo com o artigo 62, § 2º do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de junho de 2015, o entendimento firmado no Recurso Extraordinário nº 601.314/SP, julgado sob a sistemática da repercussão geral, deve ser reproduzido pelos conselheiros deste Tribunal. Veja-se:

“**Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015**”

Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências.

Art. 62. (*omissis*).

[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016).”

Fixadas essas premissas, note-se que, no caso concreto, a autoridade fiscal, a partir de verificações internas, constatou que, ao longo dos anos-calendário de 2008 e 2009, a contribuinte movimentou, em contas bancárias, um volume de recursos um tanto superior àquele que foi declarado. E, aí, com o intuito de esclarecer essa situação, emitiu o MPF nº 08.1.09.00-2012-00687-1, conforme se verifica do Termo de Início do Procedimento Fiscal (fls. 03/04), por meio do qual intimou a contribuinte a apresentar, no prazo de vinte dias, entre outros documentos, os extratos bancários que deram origem à sua movimentação financeira referente aos anos-calendário de 2008 e 2009.

A contribuinte enviou, em 04/07/2012, parte da documentação solicitada juntamente com a informação de que não apresentaria os extratos bancários e não autorizaria a quebra de seu sigilo bancário. Posteriormente, em 10/07/2012, apresentou os Livros Caixa relativos aos anos-calendário em análise e, mais uma vez, sustentou que não autorizaria a quebra de seu sigilo bancário, de sorte que a autoridade, com o objetivo de obter dados imprescindíveis aos trabalhos de fiscalização em curso, solicitou às Instituições Financeiras os extratos bancários com fundamento no artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001, combinado com os artigos 3º, inciso VII e 4º, §1º Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, o qual faz referência ao artigo 33, inciso I da Lei nº 9.430/96, a seguir transcritos:

“Decreto nº 3.724/2001

Regulamenta o art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, relativamente à requisição, acesso e uso, pela Secretaria da Receita Federal, de informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras e das entidades a elas equiparadas.

Art. 3º Os exames referidos no § 5º do art. 2º somente serão considerados indispensáveis nas seguintes hipóteses:

[...]

VII - previstas no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996;

[...]

Art. 4º Poderão requisitar as informações referidas no § 5º do art. 2º as autoridades competentes para expedir o TDPF.

§ 1º A requisição referida neste artigo será formalizada mediante documento denominado Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) e será dirigida, conforme o caso, ao:

I - Presidente do Banco Central do Brasil, ou a seu preposto;

II - Presidente da Comissão de Valores Mobiliários, ou a seu preposto;

III - presidente de instituição financeira, ou entidade a ela equiparada, ou a seu preposto;

IV - gerente de agência.”

Por sua vez, o artigo 33, inciso I da Lei nº 9.430/96 dispõe o seguinte:

“Lei nº 9.430/96

Art. 33. A Secretaria da Receita Federal pode determinar regime especial para cumprimento de obrigações, pela sujeito passivo, nas seguintes hipóteses:

I - embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, bem como pela não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição do auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.”

Toda essa linha de raciocínio bem demonstra que não há, no caso, qualquer violação às garantias constitucionais ao sigilo bancário e à privacidade nas hipóteses em que a autoridade fiscal, em absoluta observância às normas de regência e sob o amparo da Lei, solicita, diretamente às instituições financeiras, a apresentação de movimentações e registros bancários dos contribuintes, não havendo se falar aí na necessidade de autorização judicial para tanto.

Aliás, percebe-se que a quebra do sigilo bancário realizada pelas autoridades fiscais sem a prévia autorização judicial foi, por assim dizer, autorizada pela Lei Complementar nº 105, de 10/01/2001, a qual foi regulamentada pelo Decreto nº 3.724, de 10/01/2001, conforme discriminado nas Requisições de Informações sobre Movimentação financeira (RMF), dirigidas às instituições bancárias, além do que as informações bancárias obtidas regularmente e usadas reservadamente, no processo, pelos agentes do Fisco, não caracterizam violação do sigilo bancário, e estão contempladas pelo ordenamento jurídico vigente, pelo que não podem ser obstadas.

Considerando, pois, que o procedimento de Requisição de Movimentação Financeira foi realizado com observância às normas de regência e sob o amparo da Lei, entendo que, no caso, tanto não há violação às garantias constitucionais do sigilo bancário e da privacidade, como, também, não há que se cogitar, aqui, de qualquer nulidade relativa ao referido procedimento e nem tampouco de que tal procedimento teria ensejado a nulidade dos Autos de Infração.

Por todas essas razões, entendo por rejeitar a preliminar de nulidade dos Autos de Infração tal qual suscitada, já que, como dito, as provas que amparam a autuação foram obtidas regularmente a partir do procedimento de Requisição de Movimentação Financeira e, por isso mesmo, devem ser consideradas lícitas.

3.4. Das alegações de ilegalidade da presunção de omissão de receitas caracterizada por depósitos de origem não comprovada e da omissão de receitas consubstanciadas em venda de veículo

A partir da promulgação do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, o legislador acabou estabelecendo uma presunção de receitas tributáveis pelo Imposto sobre a Renda sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos respectivos recursos creditados nas contas bancárias de depósitos ou de investimentos. Confira-se:

“Lei nº 9.430/96

Seção IV - Omissão de Receita

Depósitos Bancários

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

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

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

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

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

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Vide Medida Provisória nº 1.563-7, de 1997) (Vide Lei nº 9.481, de 1997)

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002).”

Pelo que se pode observar, trata-se de presunção legal que acaba eximindo a autoridade fiscal de comprovar a efetiva omissão de receitas. Quer dizer, a presunção legal constante do artigo 42 da Lei nº 9.430/96 prescreve que, em vez de ter de comprovar a efetiva ocorrência do fato gerador que, no caso, é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos tributáveis não oferecidos à tributação – esse é o fato desconhecido –, caberá à autoridade fiscal, portanto, comprovar apenas a existência do acontecimento tomado

como fato presumitivo, ou seja, a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos – esse o fato conhecido.

Em outras palavras, a autoridade fiscal está dispensada de apresentar elementos subsidiários para fazer prova direta da omissão de receitas imputada à interessada, porquanto o lançamento fiscal não está baseado em simples indício, mas em presunção legal relativa de omissão de receitas cuja hipótese de incidência foi materializada pela constatação dos fatos-base descritos na lei, cabendo à contribuinte a produção da prova de que os fatos presumidos não ocorreram, ou seja, de que inexistem os créditos bancários de origem não comprovada tratados nos autos, mas ela limitou-se a alegar no curso da ação fiscal que não iria justificar e tão pouco comprovar a origem de depósitos e créditos efetuados em suas contas e aplicações bancárias no período requerido.

Afirma-se que a presunção exige a autoridade fiscal de comprovar a efetiva omissão de receitas em contraponto à ideia de que há uma inversão do ônus da prova, porque, no caso, a autoridade fiscal tem o *dever jurídico* de comprovar a ocorrência do fato gerador e não apenas o simples *ônus* em fazê-lo, de modo que, se não há que se falar na figura do *ônus*, também não haverá espaço para se falar na figura da *inversão do ônus*. É que, nos termos do que determina o artigo 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento tributário de ofício reveste a natureza de ato vinculado e, por isso mesmo, a autoridade tem o dever jurídico de elaborá-lo com observância à própria Lei.

De acordo com os ensinamentos de José Souto Maior Borges²⁶,

“E, porque o procedimento de lançamento é vinculado e obrigatório, o seu objeto não é relegado pela lei à livre disponibilidade das partes que nele intervêm. É indisponível, em princípio, a atividade de lançamento – e, portanto, insuscetível de renúncia (...). O Fisco, entretanto, tem o dever - não o ônus - de verificar a ocorrência da situação jurídica tributária conforme ela se desdobra no mundo fático, com independência das chamadas provas pré-constituídas ou presunções de qualquer gênero. Coisa diversa seria afirmar que o Fisco tem não o dever, mas o ônus da prova. Se o procedimento administrativo é, em princípio, indisponível, nele não cabe a inserção da categoria jurídica em que o ônus consiste. Define-se sumariamente o ônus como a conduta não obrigatória a cujo não atendimento é inimputável qualquer sanção, dado que o seu atendimento configura apenas um requisito necessário para a obtenção de um determinado efeito útil. O ônus é, por definição, disponível. Consiste na situação jurídica em que alguém procura obter uma vantagem ou evitar uma desvantagem. Essa alternativa pressupõe necessariamente a renunciabilidade da situação jurídica subjetiva característica do ônus. Logo, não é exato supor - ao contrário do que geralmente se pensa - tenha o Fisco o ônus da prova e até o ônus do lançamento. Nem o Fisco prova a existência *in concreto* do fato jurídico tributário para obter a vantagem em que a remoção do ônus consiste, nem lança o tributo para remover o obstáculo à obtenção de uma vantagem. A aplicação da teoria do ônus ao procedimento administrativo tributário e, pois, ao lançamento é mais do que artificiosa: revela-se incabível, dados os termos precisos em que foi construída a figura do ônus nas outras províncias do Direito - sobretudo onde a conceituação teórica é mais refinada, no campo do Direito Privado [...].”

²⁶ BORGES, José Souto Maior. Lançamento Tributário. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 121-122.

A presunção de omissão de receitas caracterizada por depósitos de origem não comprovada exsurge, por assim dizer, como um instrumento eficaz e catalisador da eficácia do próprio lançamento tributário ao permitir que a autoridade fazendária possa inferir conclusões desconhecidas a partir de dados conhecidos e notórios, considerando aí a insuficiência da máquina administrativa no que diz com a análise individualizada e detalhada das receitas de cada um dos contribuintes do imposto de renda.

É nesse sentido que Emerson Catureli²⁷ tem sustentado:

“Considerando o distanciamento da Administração relativamente à vida econômica do contribuinte no momento da ocorrência do fato gerador, a regulação da prova no procedimento administrativo assume contornos específicos, de modo a tornar mais equilibrada a relação Fisco-contribuinte. As presunções são uma das técnicas jurídicas fundamentais para atingir esse fim. Essa é a razão pela qual se observa nos ordenamentos jurídicos modernos a utilização cada vez mais frequente desse instrumento para facilitar à Administração a prova dos fatos geradores, de modo a dar efetividade à norma de Direito Tributário material.

[...]

Com base nesses pressupostos teóricos, conclui-se que o legislador, ao elaborar a presunção de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, prevista no art. 42 da Lei 9.430/96, julgou que a autoridade administrativa nessas hipóteses encontraria especiais dificuldades para demonstrar, por outros meios, a ocorrência do fato gerador. Daí a necessidade de dotá-la de um instrumento hábil à consecução do lançamento. Há, portanto, inegável juízo deontológico que precedeu a elaboração da norma”.

O objeto da tributação realizada a partir da presunção constante do artigo 42 da Lei nº 9.430/96 não é o depósito bancário ou a aplicação financeira em si considerados. A tributação aí tem por objeto a própria omissão de receitas que, por força da presunção, é considerada como tal a partir da ausência da comprovação da origem dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento, restando-se concluir, pois, que os depósitos bancários são unicamente utilizados como instrumento da apuração das receitas presumidamente omitidas.

De todo modo, reconheça-se que a presunção do artigo 42 da Lei nº 9.430/96 está em consonância com as normas da Constituição Federal e com o artigo 43 do Código Tributário Nacional, porque, ainda que os depósitos bancários ou aplicações financeiras não correspondam à renda ou aos proventos a que alude o referido artigo 43 do CTN²⁸, é a própria Lei que prescreve que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento cuja origem não restar comprovada serão considerados como receitas omitidas. A correlação entre os depósitos bancários e/ou as aplicações financeiras e a presunção de omissão de rendimentos foi instituída pela própria Lei.

²⁷ CATURELI, Emerson. Aplicação de multa qualificada nas hipóteses de presunção de omissão de receitas fundada em depósitos bancários de origem não comprovada. In: Revista Dialética de Direito Tributário 143, ago/2007, p. 30-32.

²⁸ Cf. Lei n. 5.172/66, Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

TEMA 842 STF – O STF RECONHECE A CONSTITUCIONALIDADE DA PRESUNÇÃO

Dito isto, veja-se que, no caso concreto, a ora recorrente não trouxe nenhum elemento de prova que pudesse afastar presunção legal de omissão de receitas, do que se conclui pela manutenção da presunção de receitas caracterizada por depósitos de origem não comprovada, nos termos do que determina o artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

Já em relação à alegação de que sua atividade é composta pela compra e venda de veículos usados e pela comercialização de veículos em consignação e que, portanto, no caso da compra e venda de veículos, a base tributável é composta pela diferença resultante entre o custo de aquisição e o preço de sua venda, e que, no caso da consignação, a base será composta pelas comissões recebidas pelas vendas, decerto que, em tese, a recorrente teria razão à luz do que dispõe o artigo 5º, parágrafo único da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Lei nº 9.716/1998

Art. 5º As pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores poderão equiparar, para efeitos tributários, como operação de consignação, as operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, bem assim dos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados.

Parágrafo único. Os veículos usados, referidos neste artigo, serão objeto de Nota Fiscal de Entrada e, quando da venda, de Nota Fiscal de Saída, sujeitando-se ao respectivo regime fiscal aplicável às operações de consignação.”

De fato, é de se reconhecer que, no que tange às operações de venda de veículos usados, a receita tributável deve ser considerada a partir do valor relativo à diferença entre o valor de venda e o custo da aquisição, sendo que um dos requisitos exigidos pela Lei é que os veículos usados sejam objeto de notas fiscais de entrada e notas fiscais de saída.

Ocorre que, no caso, a empresa Centro Automotivo Cylcar Ltda. acabou não apresentando as respectivas notas fiscais e tampouco indicou quais respostas às circularizações referiam-se aos depósitos considerados como receitas omitidas, do que se conclui, portanto, pela impossibilidade de aplicação do artigo 5º da Lei nº 9.716/1998, que leva em conta a apuração da receita com base no valor relativo à diferença entre o valor de venda e o custo de aquisição.

3.5. Das alegações da falta de previsão legal em relação à CSLL, à COFINS e ao PIS e da indevida inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS

De acordo com o que dispõe o artigo 24, § 2º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, o valor da receita omitida será considerado para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, da COFINS e do PIS. Confira-se:

“Lei nº 9.249/1995

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

[...]

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

A rigor, observe-se que Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 apenas incluiu no referida parágrafo 2º o valor das receitas omitidas também seria considerados na determinação da base de cálculo das contribuições previdenciárias, conforme se verifica da redação transcrita abaixo:

“Lei nº 9.249/1995

Art. 24. (omissis).

§ 2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep e das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).” (grifei).

Por essas razões é que as alegações levantadas pela recorrente Centro Automotivo Cylcar Ltda. no sentido de que a presunção prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/96 refere-se apenas ao Imposto de Renda não devem ser acolhidas, já que, pela expressa previsão legal constante do artigo 24, § 2º da Lei nº 9.249/1995, em sua redação original, o valor da receita deve ser considerado para fins da determinação da base de cálculo da CSLL, PIS e COFINS.

Em relação à alegação de que o ICMS não pode integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS, tem-se que, ao apreciar o Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, o qual foi julgado sob a sistemática da Repercussão Geral, o Supremo Tribunal Federal fixou a tese de que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS. Confira-se:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS.

2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação.

3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.

3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.

4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

(RE 574706, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017).”

E, aí, o Supremo Tribunal Federal acabou decidindo por fixar a tese do Tema nº 69 nos seguintes termos: “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”.

Como sabido, os entendimentos fixados pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal devem ser aqui reproduzidos por força do artigo 62, § 2º do Regimento Interno do CARF – RICARF, aprovado pela MF nº 343, de 09 junho de 2015, sendo que, no caso concreto, a decisão proferida no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR não surtirá qualquer efeito, já que, em nenhum momento, a recorrente apresentou quaisquer documentos relativos à incidência e inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS durante o período aqui discutido.

De acordo com o artigo 373, II, da Lei nº 13.105, de 16 de março 2015 – Código de Processo Civil, o qual deve ser aqui aplicado de forma subsidiária por força do artigo 15 do próprio Diploma²⁹, o ônus da prova incumbe àquele que alega. Veja-se:

“Lei nº 13.105/2015

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

[...]

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.”

No mesmo sentido, o artigo 36 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, o qual regula o processo administrativo fiscal no âmbito da Administração Pública Federal preceitua que caberá ao interessado a comprovação dos fatos que tenha alegado. Confira-se:

“Lei nº 9.784/1999

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

²⁹ Cf. Lei nº 13.105/2015. Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

Com base em tais fundamentos, entendo que as alegações no sentido da indevida inclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS não devem ser acolhidas, já que a empresa Recorrente não apresentou qualquer documentação comprobatória que pudesse amparar suas alegações.

3.6. Das alegações sobre o caráter confiscatório multa e da sua aplicação na modalidade qualificada

Observe-se, de plano, que, de acordo com o artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, o qual dispõe sobre o processo administrativo fiscal, os órgãos de julgamento não podem afastar ou deixar de observar a aplicação de tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade. Veja-se:

“Decreto nº 70.235/72

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

Em consonância com o que determina o artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72, registre-se que o artigo 62 do Regimento Interno - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343 de junho de 2015, também prescreve que é vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar quaisquer disposições contidas tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Veja-se:

“PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015.

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

A Súmula CARF nº 2 também dispõe que este Tribunal não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Veja-se:

“Súmula CARF nº 2

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

Tendo em vista que não cabe a este Tribunal Administrativo se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de tratados, acordos internacionais, leis ou decretos, é de se concluir que as alegações de que a multa aplicada na modalidade qualificada é confiscatória e viola o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal não devem ser aqui examinadas, haja vista que esse tipo de alegação reivindicaria a análise da inconstitucionalidade da própria norma tributária prevista no artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/96.

Por essas razões, entendo por não acolher das alegações meritórias no sentido de que a multa é confiscatória e, portanto, inconstitucional.

Por outro lado, tem-se que as alegações acerca das circunstâncias que ensejaram a aplicação da multa na modalidade qualificada devem ser aqui apreciadas.

Dito isto, note-se que as sanções aplicadas para os ilícitos tributários apresentam a dupla função de (i) inibir aquelas condutas por parte de possíveis infratores que visam suprimir ou reduzir o pagamento de tributos, intimidando-os – eis, aí, a chamada prevenção geral –, e, também, de (ii) punir os sujeitos infratores que efetivamente deixaram de adotar aquela determinada conduta prevista na legislação, fazendo com que eles não reincidam na infração – aqui, diz-se que a prevenção é especial. No final das contas, as sanções devem ser estabelecidas para estimular o cumprimento da obrigação tributária e evitar, pois, a prática de infrações à legislação tributária, revelando aí a sua função educativa.

Nas palavras de Luciano Amaro³⁰,

“No campo das sanções administrativas pecuniárias (multas), é preciso não confundir (como faz, frequentemente, o próprio legislador) a proteção ao interesse da arrecadação (bem jurídico tutelado) com o objetivo de arrecadação por meio da multa. Noutras palavras, a sanção deve ser estabelecida para estimular o cumprimento da obrigação tributária; se o devedor tentar fugir ao seu dever, o gravame adicional representado pela multa que lhe é imposta se justifica, desde que graduado segundo a gravidade da infração. Se se tratar de obrigação acessória, a multa igualmente se justifica (pelo perigo que o descumprimento da obrigação acessória provoca para a arrecadação de tributos), mas a multa não pode ser transformada em instrumento de arrecadação; pelo contrário, deve-se graduá-la em função da gravidade da infração, vale dizer, da gravidade do dano ou da ameaça que a infração representa para a arrecadação de tributos.”

Dito isto, observe-se, de logo, que o artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/96 dispõe sobre a multa qualificada no percentual de 150%, a qual deve ser aplicada nas hipóteses em que há ação dolosa praticada de acordo com as hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Confira-se:

“Lei nº 9.430/96

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:(Vide Lei nº 10.892, de 2004)(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;(Vide Lei nº 10.892, de 2004)(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).”

³⁰ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

Pelo que se pode observar, a aplicação da multa qualificada exige, por assim dizer, duplo convencimento e, sobretudo, dupla comprovação. Quer dizer, para que a multa qualificada seja aplicada, é necessário que haja o comportamento previsto no critério material da multa de ofício, consubstanciado na falta de pagamento e na falta de declaração ou nos casos de declaração inexata de imposto ou contribuição, revestido, ainda, de ação dolosa, exposta e devidamente comprovada e enquadrada nas hipóteses de fraude, sonegação ou na hipótese do conluio.

É na própria legislação tributária que devemos buscar a essência das condutas puníveis com a multa qualificada, revelando-se, pois, qual é a característica que as distingue das situações em que a referida multa não é aplicada. Aliás, o próprio § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 é claro ao dispor que a multa será duplicada nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 os quais, respectivamente, tratam dos institutos da fraude, da sonegação e do conluio. É ver-se:

“Lei nº 4.502/64

Art. 71 – Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária ou o crédito tributário correspondente.

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

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no artigo 71 e 72.”

O artigo 71 da Lei nº 4.502/1964 trata da sonegação não no sentido do contribuinte deixar de simplesmente pagar o tributo devido por via dolosa, mas por, dolosamente, criar embaraços à fiscalização no que diz com o conhecimento do fato gerador e de todos os seus aspectos. Ou seja, trata-se da tentativa de ocultar da autoridade fazendária algum elemento ou a ocorrência do fato gerador. O núcleo aí é o impedimento ou o retardo do conhecimento, por parte da autoridade fazendária, do fato gerador do tributo ou, ainda, das condições que lhes são essenciais, o que não se confunde, portanto, com o mero ato de deixar de recolher o tributo intencionalmente.

Embora não transpareça, a natureza da ação dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador prevista no artigo 72 da Lei nº 4.502/62 é facilmente percebida a partir da leitura dos artigos 1º, inciso II e 2º, inciso I da Lei nº 1º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, cujas redações seguem reproduzidas abaixo:

“Lei 8.137/1990

Capítulo I - Dos Crimes Contra a Ordem Tributária

Seção I - Dos crimes praticados por particulares

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

[...]

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo.” (grifei).

A figura da fraude prevista no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964 está intimamente ligada ao próprio fato gerador, de modo que a ocorrência do fato gerador é impedida ou retardada dolosamente por via sabidamente ilegal que adultera a realidade do fato gerador ou de quaisquer dos seus elementos, aspectos ou condições, podendo consistir tanto na simulação absoluta quanto na simulação relativa. O núcleo desse artigo, portanto, é o ato doloso do agente que objetiva encontrar economia fiscal por meio de ato conhecidamente ilícito.

Por fim, o artigo 73 da Lei nº 4.502/1964 prevê a hipótese em que aqueles atos previstos nos artigos 71 e 72 são praticados, dolosamente, a partir de um ajuste entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas visando quaisquer dos efeitos próprios da sonegação ou da fraude. Em outras palavras, o conluio restará configurado quando duas ou mais pessoas lançam mão de artifícios maliciosos e ilegais para praticar os atos previstos nos respectivos artigos 71 e 72, de sorte que essa união para a prática do ilícito de forma dolosa é comumente denominada de pacto doloso.

É nesse sentido que Gabriel Lacerda Troianelli³¹ tem sustentado:

“Percebe-se, imediatamente que a essência da sonegação é a tentativa de impedir ou retardar o *conhecimento* da ocorrência do fato gerador, de algum de seus elementos ou de condições pessoais do contribuinte que o afetem. Ou seja, a tentativa de ocultar da autoridade fazendária algum elemento ou a ocorrência do fato gerador.

[...]

Como se percebe pela simples leitura do inciso II do artigo 1º da Lei nº 8.137/1990, fraudar a fiscalização tributária significa inserir elementos inexatos ou omitir operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal. Da mesma forma, o inciso I do artigo 2º desta lei deixa bem claro que o núcleo do tipo correspondente à fraude fiscal é a falsidade. Assim, também a fraude tem por essência a tentativa de ocultar do conhecimento da autoridade fiscal a ocorrência do fato gerador ou de algum de seus elementos, mediante a apresentação de elementos falsos.

Quanto ao artigo 73, por dizer apenas que “conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72”, nada contribui quanto à busca da essência da conduta punível mediante a aplicação da multa qualificada já que meramente se refere às condutas típicas da sonegação ou fraude.

Dessa análise pode-se concluir que a essência comum à fraude e à sonegação é a tentativa de ocultar o fato gerador ou seus elementos, de impedir que a autoridade fiscal tome conhecimento dos fatos relevantes para permitir a correta exigência do tributo

³¹ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Planejamento tributário e multa qualificada. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 179, ago./2010, p.48/49.

devido. Neste ponto, é relevante notar que, independentemente da qualificação da conduta, esta intenção do contribuinte de enganar o Fisco, de esconder a verdade (...).”

Note-se que o traço característico e comum nas três modalidades é a conduta dolosa. O dolo é imprescindível para a aplicação da penalidade qualificada, pois, como visto, as previsões dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 se referem exclusivamente às situações em que o dolo está presente, podendo-se observar, pois, que, enquanto os artigos 71 e 72 se referem à “ação ou omissão dolosa”, o artigo 73 se refere ao “ajuste doloso”. O dolo, o qual, aliás, consubstancia-se em elementos relativos à vontade e à consciência, é, portanto, o requisito inafastável para que a multa seja aplicada na modalidade qualificada.

Apenas com a comprovação da intenção maliciosa por parte do agente infrator é que é possível aplicar a penalidade majorada, o que significa dizer que os demais casos em que o dolo não é comprovado estarão adstritos à penalidade normal que, a propósito, é aplicada no percentual de 75%.

Ao comentar sobre a figura do dolo que enseja a aplicação da multa qualificada no percentual de 150%, João Carlos de Lima Junior³² dispõe que

“O dolo possui diferentes teorias e o conceito depende daquela adotada (...).

[....]

Percebe-se que, em todas as teorias, a coincidência reside no elemento volitivo, na vontade consciente de realizar a conduta típica e causar o resultado. Logo, livre do afunilamento da opção teórica, para que exista a qualificação da penalidade tributária, é imprescindível que o sujeito passivo tenha agido intencionalmente no sentido de realizar o previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64

[...]

“Logo, impõe-se ao agente a consciência em relação à conduta praticada, é necessário que ele saiba que está que ele saiba que está realizado o comportamento vedado; da mesma forma o resultado, o sujeito passivo há de conhecer o produto da sua ação; em complemento, exige-se que haja a percepção, por parte de quem age, que a conduta pode ter como consequência o resultado. Finalmente, o dolo requer a vontade de agir e de causar o resultado.”

ESSAS NÃO FORAM AS ÚNICAS RAZÕES PELAS QUAIS A AUTORIDADE ENTENDEU PELA APLICAÇÃO DA MULTA

No caso concreto, note-se que a autoridade fiscal entendeu por aplicar a multa na modalidade qualificada única e exclusivamente porque a empresa Centro Automotivo Cylcar teria deixado de lançar em sua contabilidade e escrita fiscal notas fiscais emitidas e demais fatos tributáveis, conforme se verifica das razões expostas nas Conclusões do Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.780). Confira-se:

“Conclusões

[...]

³² LIMA JUNIOR, João Carlos de. Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 170-174.

Diante do relatado, cabe agravamento da multa de ofício por ter restado comprovada a intenção da contribuinte em fraudar e sonegar os tributos federais nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, evidenciada por ter a contribuinte deixado de lançar em sua contabilidade e escrita fiscal notas fiscais emitidas e demais fatos tributáveis. Da mesma forma, diante da não apresentação das notas fiscais de sua emissão por parte da autuada, cabe agravamento do percentual da multa de ofício também para esta circunstância. Assim, nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, artigo 19 da Lei nº 9.317/1996 e artigos 200, 957, inciso II, e 959 do RIR/1999, observado o disposto no artigo 14 da Lei nº 11.488/2007, o percentual de multa de ofício a ser aplicado é de 225% (duzentos e vinte e cinco por cento) sobre os impostos apurados em decorrência da tributação relativa à omissão destas notas”.

Apenas a título de informação preliminar, registre-se que a empresa Centro Automotivo Cylcar Ltda. acabou não contestando a parte da multa agravada que, a rigor, foi aplicada com fundamento no artigo 44, § 2º da Lei nº 9.430/96, de modo que, nos termos do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, a autoridade julgadora de piso entendeu que tal matéria restaria preclusa.

Já em relação à aplicação da multa na modalidade qualificada no percentual de 150%, é de se reconhecer que o instituto da sonegação previsto no artigo 71 da Lei nº 4.502/64 corresponde a *toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária acerca da ocorrência do fato gerador ou a respeito das condições pessoais do contribuinte*. Ou seja, a sonegação consiste na intenção de se criar embaraços à fiscalização no que diz com o conhecimento do fato gerador.

E, de fato, a autoridade fiscal conseguiu demonstrar e comprovar o evidente intuito de sonegar por parte empresa Centro Automotivo Cylcar Ltda. ao ter recorrido que ela deixou DE lançar em sua contabilidade e escrita fiscal notas fiscais emitidas e demais fatos tributáveis e, também, em virtude da apuração dos seguintes fatos: (i) Apresentação de DASN (A.C.-2008) informando R\$ 46.633,57 a título de receita bruta, quando, na realidade, foram apuradas receitas omitidas no montante de R\$ 5.346.233,20; e (ii) apresentação de DASN (A.C.-2009) “zerada”, quando sua movimentação bancária foi de R\$ 5.258.024,39 e foi apurada omissão de receitas no valor de R\$ 5.003.830,27.

Por outro lado, a descrição do evidente intuito de fraudar por parte da empresa não restou demonstrado e muito menos comprovada pela autoridade fiscal. Na fraude, a ocorrência do fato gerador é impedida ou retardada dolosamente por via sabidamente ilegal que adultera a realidade do fato gerador ou de quaisquer dos seus elementos, aspectos ou condições, podendo consistir tanto na simulação absoluta quanto na simulação relativa. Não é isso que ocorre no caso em apreço. Veja-se que, no caso, os motivos que ensejaram a aplicação da multa na modalidade qualificada dizem respeito apenas à falta de escrituração contábil de notas fiscais, o que não se confunde com a suposta adulteração da realidade do fato gerador ou dos seus elementos nos termos do artigo 72 da Lei nº 4.502/64.

É de se concluir que a empresa Central Automotivo Cylcar Ltda. agiu com dolo e, ao deixar de lançar em sua contabilidade e escrita fiscal notas fiscais emitidas e demais fatos tributáveis, acabou incorrendo na hipótese prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502/64 a qual trata da figura da sonegação que, a rigor, corresponde à tentativa de ocultar da autoridade fazendária algum elemento ou a ocorrência do fato gerador, o que significa dizer, em complemento, que as Súmulas CARF nº 14 e 25, que dispõem, basicamente, que a simples omissão de receitas ou a simples presunção de omissão de receitas não autorizam, por si, a qualificação da multa de ofício, não devem ser aplicadas no caso em apreço.

Com efeito, entendo por manter a aplicação da multa qualificada apenas com base no referido artigo 71 da Lei nº 4.502/64.

3.7. Das alegações sobre os juros sobre a multa e da aplicação da Taxa Selic

Como é sabido, a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo ou de penalidade e extingue-se com o crédito dela decorrente, nos termos do artigo 113, § 1º do Código Tributário Nacional³³. Por outro lado, o artigo 139 do Código Tributário Nacional dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação principal e apresenta mesma natureza³⁴.

A partir da interpretação conjunta dos respectivos dispositivos, conclui-se que o crédito tributário inclui tanto o valor do tributo quanto o da penalidade pecuniária, haja vista que tanto o crédito quanto a penalidade constituem a obrigação tributária, a qual, aliás, tem a mesma natureza do crédito a ela correspondente. Em outras palavras, um é a imagem absolutamente simétrica do outro, apenas invertida. E, aí, como o crédito tributário correspondente à obrigação tributária e esta é constituída de tributo e de penalidade pecuniária, diz-se que a penalidade, portanto, compõe o crédito.

Ao tratar do crédito, o artigo 161 do Código Tributário Nacional estabelece que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis. Confira-se:

“Lei nº 5.172/66

SEÇÃO II - Pagamento

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”

Pelo que pode observar, verificado o inadimplemento do tributo será cabível a incidência dos juros de mora sobre o principal, desde a data do vencimento da obrigação até a data da lavratura do auto de infração, bem como a aplicação de multa punitiva, que, a propósito, passam a integrar o crédito fiscal consolidado, que é o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco.

³³ Cf. Lei nº 5.172/66. Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

³⁴ Cf. Lei nº 5.172/66 Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Não se pode olvidar que os juros moratórios representam, efetivamente, o preço do direito, isto é, o valor que o detentor da moeda (contribuinte) paga ao seu legítimo proprietário (Fisco) pela posse temporária do numerário que, aliás, desde o vencimento da obrigação já é de sua titularidade.

Com efeito, a partir da data de vencimento especificado no Auto de Infração para o pagamento espontâneo, o Sujeito Passivo passa a figurar como potencial devedor do montante consolidado objeto do lançamento tributário. Os juros, portanto, são devidos para compensar a demora do sujeito em relação ao pagamento do crédito tributário consolidado. E, aí, se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do crédito tributário consolidado.

E tanto é assim que este Tribunal acabou entendendo por editar Súmula CARF nº 108 que, a rigor, é de natureza vinculante, nos termos do que estabelece o artigo 100, inciso II do Código Tributário Nacional, que dispõe que os juros moratórios serão calculados sobre a multa com base na Taxa Selic. Confira-se:

“Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019)”.

A título de esclarecimentos, note-se que, muito embora o artigo 100, inciso II do Código Tributário Nacional³⁵ prescreva que as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa a que a lei atribua eficácia normativa equivalem às normas complementares das leis, tratados, convenções internacionais e decretos, é de se reconhecer que essa competência só veio a ser exercida a partir da promulgação da Lei nº 11.196/2005 a qual, a rigor, acabou conferindo força vinculante às súmulas aprovadas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF.

Atualmente, a edição de súmulas e a atribuição de efeito vinculante conferido pelo Ministro da Economia estão previstas no próprio Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 343, de 09 de junho de 2015. Confira-se:

“PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015.

CAPÍTULO V - DAS SÚMULAS

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

[...]

Art. 75. Por proposta do Presidente do CARF, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, do Secretário da Receita Federal do Brasil ou de Presidente de Confederação representativa de categoria econômica ou profissional habilitada à indicação de

³⁵ Cf. Lei nº 5.172/1966. Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: [...] II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa.

conselheiros, o Ministro de Estado da Fazenda poderá atribuir à súmula do CARF efeito vinculante em relação à administração tributária federal.

[...]

§ 2º A vinculação da administração tributária federal na forma prevista no caput dar-se-á a partir da publicação do ato do Ministro de Estado da Fazenda no Diário Oficial da União.” (grifei).

Por essas razões, não há como se afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Os juros de mora incidem sobre a totalidade do crédito tributário e quando incidentes sobre a multa de ofício são calculados com base na Taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.

Com efeito, entendo por também não acolher as alegações referentes à inaplicabilidade dos juros sobre a multa de ofício.

4. Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço dos Recursos Voluntários apresentados pela empresa Centro Automotivo Cyllycar Ltda. e pelo responsável. Cyllfarney Faustino Prado. Em relação ao Recurso apresentado pela empresa, entendo por rejeitar as preliminares de decadência e de nulidade e, no mérito, voto por negar-lhe provimento. Já no que tange ao Recurso Voluntário apresentado pelo responsável, entendo por dar-lhe provimento integral para afastar e cancelar a responsabilidade tributária tal qual atribuída com fundamento nos artigos 124, inciso I e 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega