



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15956.720202/2017-14
ACÓRDÃO	3302-016.086 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PLAST-RC INDUSTRIA E COMERCIO DE EMBALAGENS PLASTICAS EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 31/01/2012 a 31/12/2012

DECADÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. ART. 173, I, CTN.

A regra geral para contagem do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN é afastada quando se constata a ocorrência de dolo, fraude ou simulação no procedimento do sujeito passivo, devendo ser aplicada nesses casos o art. 173, I, do CTN.

SÓCIOS-ADMINISTRADORES. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 135, III DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

No caso de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei pela administração da empresa, cabe a responsabilidade solidária da pessoa jurídica e dos administradores envolvidos nas operações, conforme previsto no Art. 135, III do CTN.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 31/01/2012 a 31/12/2012

DEPÓSITO BANCÁRIO. OMISSÃO DE RECEITA. VENDA SEM EMISSÃO DE NOTA FISCAL.

Evidencia omissão de receita a existência de valores creditados em conta de depósito mantida em instituição financeira decorrentes de vendas efetuadas sem a emissão da respectiva nota fiscal. Ônus da prova do contribuinte.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do Colegiado em negar provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, para conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da alegação de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS e para reduzir, de ofício, a multa qualificada para o percentual de 100%, em razão da aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106, II. “a”, da Lei nº 5.172/66; e, (ii) por voto de qualidade, para manter a responsabilidade tributária dos sócios, vencidas as Conselheiras Marina Righi Rodrigues Lara (relatora), Louise Lerina Fialho e Luciana Ferreira Braga. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Winderley Moraes Pereira.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara – Relatora

Assinado Digitalmente

Winderley Moraes Pereira – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Louise Lerina Fialho, Winderley Moraes Pereira, Luciana Ferreira Braga (substituta integral), Marina Righi Rodrigues Lara e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de processo administrativo fiscal originado de Auto de Infração lavrado para exigir IPI da contribuinte relativamente ao ano-calendário de 2012. A fiscalização identificou incompatibilidade entre a receita declarada na DIPJ e a movimentação financeira informada na DIMOF, o que motivou a abertura do procedimento e a intimação para apresentação dos extratos bancários.

O Termo de Verificação Fiscal apontou diversos créditos em contas bancárias sem comprovação adequada da origem. Após análises, o Fisco dividiu os valores em duas categorias:

- i) créditos bancários considerados receitas de vendas sem emissão de notas fiscais;
- ii) créditos sem origem comprovada, tributados conforme o art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Além disso, a fiscalização aplicou alíquota de 15% de IPI por não identificar precisamente os produtos supostamente vendidos e majorou a multa para 150% sob alegação de

fraude. Também atribuiu responsabilidade solidária aos sócios com base nos arts. 124 e 135 do CTN.

A contribuinte e os sócios apresentaram impugnação, na qual expuseram os seguintes argumentos de defesa:

- (i) Decadência: os fatos geradores anteriores a 28/09/2012 estão alcançados pela decadência, nos termos do art. 150, §4º, do CTN, pois o Auto de Infração foi cientificado somente em 28/09/2017.
- (ii) Responsabilidade solidária dos sócios: não houve demonstração de atos dolosos, excessos de poderes ou infração legal. A imputação seria genérica e baseada apenas na condição de administradores, o que não atende aos requisitos dos arts. 124 e 135 do CTN.
- (iii) Fragilidade da prova fiscal: a autuação se baseia em presunções, relatórios e planilhas unilaterais, sem comprovação concreta de omissão de receitas. A origem dos dados utilizados pelo Fisco não foi indicada, gerando cerceamento de defesa.
- (iv) Divergência de duplicatas e títulos: as numerações de duplicatas não coincidem com as das notas fiscais porque a empresa registra diversos tipos de títulos (duplicatas, cheques, títulos de terceiros por endosso). Essa prática comercial justifica divergências entre sacados e destinatários das notas. Respostas de sacados que não reconhecem operações não comprovam omissão.
- (v) Receitas devidamente escrituradas: a contribuinte demonstrou que todas as receitas tributáveis foram registradas, inexistindo suporte fático para a presunção de omissão.
- (vi) Mútuos desconsiderados indevidamente: diversos valores tratados como receitas eram, na verdade, mútuos reais recebidos de outras empresas, confirmados por ambas as partes. O Fisco ignorou o pedido de prorrogação para envio de comprovantes e desconsiderou os empréstimos sem prova.
- (vii) Presunções sobre industrialização: o auditor utilizou cálculos simplificados e inadequados, sem observar a complexidade da produção da empresa, presumindo subavaliação de serviços sem base real. Os preços são livremente fixados entre as partes, não cabendo ao Fisco presumir valores.
- (viii) Inaplicabilidade do art. 116 do CTN: a norma antielisiva não é autoaplicável e não foi identificado nenhum ato de dissimulação que justificasse sua utilização.
- (ix) Créditos bancários sem origem – inconstitucionalidade da presunção: a aplicação do art. 42 da Lei 9.430/96 viola o princípio da legalidade estrita,

pois presume receita sem comprovação do fato gerador. A falta de documentação não autoriza presunção absoluta de receita omitida.

- (x) Alíquota do IPI: caso seja mantida a autuação, deve ser aplicada a alíquota mais favorável (5%), e não 15%, já que não foi possível identificar os produtos supostamente vendidos.
- (xi) Multa qualificada: não há prova de fraude ou dolo, razão pela qual a multa de 150% é indevida. Na pior hipótese, deve ser aplicada apenas a multa ordinária.

A 4ª Turma da DRJ/SDR, por meio do acórdão 15-44.965, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação apresentada, manter o crédito tributário lançado de ofício e a responsabilização solitárias do Sr. Antônio Carlos Cavallaro e Sr. Luiz Roberto Rosa. O referido acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 31/01/2012 a 31/12/2012

DEPÓSITO BANCÁRIO. OMISSÃO DE RECEITA.

Evidencia omissão de receita a existência de valores creditados em conta de depósito mantida em instituição financeira, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA.

A presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, transferindo-o para o contribuinte, que pode refutá-la mediante oferta de provas hábeis e idôneas.

DEPÓSITO BANCÁRIO. OMISSÃO DE RECEITA. VENDA SEM EMISSÃO DE NOTA FISCAL.

Evidencia omissão de receita a existência de valores creditados em conta de depósito mantida em instituição financeira decorrentes de vendas efetuadas sem a emissão da respectiva nota fiscal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/01/2012 a 31/12/2012 DECADÊNCIA.

A ocorrência de dolo, fraude ou simulação implica na contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE SÓCIO ADMINISTRADOR.

O sócio administrador é pessoalmente responsável pelos atos com infração à lei que pratica ou que tolera quando deveria evitar, em razão do exercício do poder de gestão.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/01/2012 a 31/12/2012

NULIDADE.

As arguições de nulidade só prevalecem se enquadradas nas hipóteses previstas na lei para a sua ocorrência.

INTIMAÇÃO ENDEREÇADA AO ADVOGADO. IMPOSSIBILIDADE.

Dada a existência de determinação legal expressa no sentido de que as intimações sejam endereçadas ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, indefere-se o pedido de endereçamento das intimações ao domicílio profissional do procurador.

INCONSTITUCIONALIDADE.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, como órgão da administração direta da União, não é competente para decidir quanto à inconstitucionalidade de norma legal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Devidamente intimados (fls. 7483/7485), o contribuinte e os responsáveis solidários apresentaram Recurso Voluntário reiterando as alegações trazidas em sede de Impugnação.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Marina Righi Rodrigues Lara**, relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e deve ser analisado.

1. Do conhecimento

Sustenta a Recorrente a reforma do v. acórdão recorrido, com o consequente cancelamento do Auto de Infração, excluindo-se o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. No entanto, como relatado, trata-se o presente processo de Auto de Infração lavrado para a cobrança de IPI, em razão da ocorrência de omissão de receita de vendas sem emissão de notas fiscal.

Dessa forma, por não guardar relação com o caso dos autos, entendo que tal alegação não pode ser conhecida.

Quanto às demais alegações, por preencherem os requisitos de admissibilidade, devem ser conhecidas. É o que se passa a analisar.

2. Da decadência

Sustentam os recorrentes que como o Termo de Verificação Fiscal teria reconhecido a ocorrência de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos até agosto/2012 (IPI, PIS e COFINS) e até o 2º trimestre (IRPJ e CSLL), não haveria fundamento jurídico para não se reconhecer a ocorrência de decadência em relação aos tributos apurados sobre demais valores entendidos equivocadamente como omissão de receitas pelo Fisco.

No entanto, como bem abordou a DRJ, a regra geral para contagem do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN é afastada quando se constata a ocorrência de dolo, fraude ou simulação no procedimento do sujeito passivo, devendo ser aplicada nesses casos o art. 173, I, do CTN.

Nos termos do referido dispositivo, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Dessa forma, quanto à infração ora analisada, identificada como “Créditos Bancários Vinculados à Receita de Vendas, sem Emissão de Notas Fiscais”, considerando que o lançamento de ofício se refere ao período de janeiro a dezembro de 2012, o crédito estaria decaído apenas a partir de janeiro de 2018.

No entanto, como a contribuinte foi notificada em 28/09/2017 (fls. 7399/7400), tem-se que não ocorreu o transcurso do prazo decadencial.

Pelo exposto, voto por rejeitar a prejudicial de decadência.

3. Do mérito.

3.1. Da ocorrência de omissão de receita de vendas

A Recorrente sustenta que a autuação fiscal teria sido realizada com base em presunções a respeito da ocorrência de omissão de receitas, utilizando como fundamento tão somente relatórios e planilhas elaborados unilateralmente. Afirma que o Fisco sequer teria indicado de onde foram obtidos os números das duplicatas que teriam divergido do número das notas fiscais emitidas pela empresa.

No entanto, quanto a este ponto, como bem fundamentou a DRJ, os relatórios e planilhas foram elaborados com base em informações prestadas pela própria Recorrente:

A impugnante alega que desconhece como foram identificadas as duplicatas com numeração diversa daquela constante das notas fiscais emitidas pela empresa, mas basta a leitura da letra “c” do Termo de Constatação e Reintimação Fiscal Sefis nº 69-2017, às folhas 6528/6530, para se encontrar a resposta:

A partir das informações prestadas pela fiscalizada (extratos de cobrança de duplicatas, extratos de cobrança de cheques, transferências, empréstimos, etc.), e também aquelas contidas no Banco de Dados de Notas Fiscais Eletrônicas, referente às notas fiscais emitidas nos anos-calendário 2011 e 2012, esta Fiscalização elaborou a Planilha Excel denominada “ANEXO 1” deste Termo, onde

constam os lançamentos contidos em contas bancárias pertencentes à fiscalizada, sendo informados as origens de cada valor. (grifei)

O citado Anexo 1 encontra-se às folhas 6534/6536.

A resposta quanto à origem dos números das notas fiscais e das duplicatas também está no item 6.5 do TVF:

6.5 Esta fiscalização, a fim de verificar, de fato, a origem e natureza de cada crédito bancário, relacionado na Planilha “CRÉDITOS EM CONTAS BANCÁRIAS SEM COMPROVAÇÃO DA ORIGEM” (fls. 7139 a 7190), utilizou as seguintes informações:

- Informações contidas nas notas fiscais eletrônicas, emitidas pela contribuinte fiscalizada;
- Informações contidas nos históricos dos próprios extratos bancários;
- Informações contidas nos extratos de movimentação de cobrança de duplicatas;
- Informações contidas nos extratos de descontos de duplicatas e cheques;
- Informações contidas nos relatórios contábeis e fiscais, fornecidos pela fiscalizada;
- Informações prestadas pelos sacados dos referidos títulos de créditos (duplicatas e cheques descontados);
- Informações prestadas pelo contabilista responsável pela escrituração;
- Declarações prestadas pelo sócio-administrador da contribuinte fiscalizada;
- Escrituração, ou não, dos créditos bancários na contabilidade. (destaques do original)

Portanto, resta clara a origem dos dados levantados pelo autuante, não tendo ocorrido o alegado cerceamento do direito de defesa da autuada.

Por sua vez, o procedimento adotado pelo auditor fiscal para cotejo entre o número das duplicatas e o número das notas fiscais está descrito no item 6.8 do TVF, conforme trecho a seguir transcrito:

6.8 (...)

(...)

A contribuinte fiscalizada adotou o seguinte critério quanto aos números das duplicatas: estas terão o mesmo número da nota fiscal, acompanhada do prefixo A, B, C etc, conforme o número de parcelas.

As duplicatas que compõem os créditos bancários sem comprovação da origem, e que estão relacionadas na coluna 14 (“Nº do Título”) da Planilha “CRÉDITOS BANCÁRIOS VINCULADOS À RECEITA DE VENDAS, SEM EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS”, não tem vinculação com nº das notas fiscais emitidas pela contribuinte

fiscalizada, ou seja, as notas fiscais que deveriam existir, na verdade não existem, portanto, não foram emitidas.

A contribuinte PLAST-RC emitiu notas fiscais, no ano de 2012, numeradas de 4.658 a 6.982 (cópias às fls. 4208 a 6524). As duplicatas relacionadas na Planilha acima citada não possuem numeração compreendida na faixa numérica das notas fiscais emitidas. Nos raros casos em que o número da nota está compreendido na faixa numérica, o sacado no título de crédito não é o mesmo que consta na nota fiscal de venda.

Com base nas informações contidas nas notas fiscais de venda, esta Fiscalização elaborou os demonstrativos abaixo, a fim de verificar se determinado sacado, identificado na Planilha acima, haveria correspondente nota fiscal de venda emitida:

- Resumo das Notas Fiscais de Venda por Cliente, em ordem decrescente de valor (fls. 7273 a 7276);
- Resumo das Notas Fiscais de Venda por Cliente, em ordem alfabética (fls. 7277 a 7279);

Por exemplo, no relatório denominado “Itaú Fiscal - Relatório de Movimentação Bancária” (fls. 685 a 690), observa-se que a numeração de algumas duplicatas coincide com a numeração das próprias notas fiscais que as originaram. Por exemplo, no dia 23/02/2012 foi lançado como crédito bancário o valor de R\$ 3.700,34, referente à duplicata nº 4.786-A. Visualizando a nota fiscal de nº 4.786 (as cópias de todas as notas fiscais emitidas constam às fls. 4208 a 6524), constata-se que o sacado é o mesmo, e que o valor de R\$ 3.700,34 é a 1ª parcela de três (ver item “Dados de Cobrança”), confirmando a regular emissão da duplicata, com a mesma numeração da nota fiscal de vendas, acrescentando os sufixos “A”, “B”, “C” como sendo, primeira parcela, segunda parcela, e assim sucessivamente.

Outro exemplo de duplicata irregular emitida é a duplicata de nº 554, informada no mesmo relatório “Itaú Fiscal - Relatório de Movimentação Bancária” (fls. 685 a 690).

A duplicata de nº 554, no valor de R\$ 1.760,00, foi recebida em 04/01/2012, em nome de Mercosul Agroquímica Ltda. Não há nota fiscal de saída de mercadorias emitida pela fiscalizada (fls. 4208 a 6524) que corresponda à mesma numeração (nº 554). E mais, o sacado denominado Mercosul Agroquímica Ltda não consta na Relação de Clientes da PLAST-RC (fls. 7277 a 7279) no ano de 2012.

Embora intimada e reintimada, a contribuinte fiscalizada não apresentou documentação hábil e idônea que comprovasse a origem das duplicatas informadas na Planilha “CRÉDITOS BANCÁRIOS VINCULADOS À RECEITA DE VENDAS, SEM EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS”. Conclui-se, portanto, que não houve emissão de notas fiscais associadas a esses títulos de crédito (duplicata). (destaques do original)

Para além disso, a Recorrente sustenta que, ainda que se pudesse admitir a ocorrência de divergência, esta, por si só, não teria o condão de considerar os referidos valores tal como receitas omitidas. Afirma que a falta de vinculação entre o número das notas fiscais por ela emitidas e as duplicatas que compõem os créditos bancários decorreria do fato de muitos dos adquirentes de seus produtos não pagarem o respectivo preço em dinheiro ou por transferência bancária, mas mediante a entrega de cheques e outros títulos de terceiros, por meio de endosso.

No entanto, como também destacou a DRJ, a autuada além de não informar quais supostas vendas que se refeririam aos títulos endossados, bem como os clientes, números e valores das respectivas notas fiscais que teriam sido pagas mediante endosso dos títulos, quando intimada a justificar e comprovar tais depósitos, durante a fiscalização, respondeu apenas com um “não identificado”. Não há nos autos qualquer registro sobre essas supostas quitações. E, mesmo diante de tais constatações por parte da DRJ, a Recorrente não apresentou nenhum documento comprobatório em seu Recurso Voluntário, se limitando apenas a realizar alegações genéricas sobre o assunto.

Como se não bastasse, foram diligenciados 13 (treze) contribuintes que teriam depositado valores nas contas correntes da Plast-RC, identificados nos extratos de cobrança, dentre os quais: 6 (seis) responderam que os documentos solicitados não foram localizados; 1 (um) não foi localizado pelos Correios; 1 (um) não respondeu ao Termo de Intimação; 1 (um) afirmou não possuir relação comercial com a autuada; 1 (um) confirmou que os cheques foram por ele emitidos, mas não originalmente à ordem da autuada, com a qual, aliás, não tem qualquer relação comercial, acrescentando que os cheques circularam “por mero endosso, como título de crédito extrajudicial, e que não sabe precisar a relação do endossante com o endossatário”; 1 (um) apresentou às folhas 6977/6988 os únicos documentos localizados; e 2 (dois) – Polipet e PPRC – afirmaram que os valores depositados na conta corrente da autuada se referem a empréstimos concedidos.

Quanto a este último ponto, alega a Recorrente que o Fisco teria desconsiderado os valores de mútuos recebidos pela empresa das empresas Polipet Embalagens Plásticas Ltda., PPRC Comércio e Transportes de Embalagens Plásticas Ltda. e Marta Aparecida Merlin Cavallaro EPP. Afirma que aguardava a remessa dos respectivos comprovantes pelas instituições financeiras, para fins de comprovação mediante a juntada dos documentos, tendo sido inclusive requerida dilação de prazo, o que foi indeferido pela fiscalização, que procedeu com a lavratura do Auto de Infração.

Tais alegações, contudo, não merecem prosperar. Inexiste nos autos qualquer documentação que comprove que os referidos empréstimos de fato ocorreram, o que poderia ter sido trazido, inclusive, em sede recursal, após à análise da questão pelo colegiado *a quo*:

Quanto aos supostos empréstimos em favor da autuada, os depósitos em suas contas correntes foram realizados pelas empresas Polipet, PPRC e Marta Aparecida Merlin Cavallaro – EPP, nos valores, respectivamente, de R\$815.500,00, R\$801.051,80 e R\$423.019,06.

O Sr. Antônio David Prizon, contabilista da autuada no período autuado, informou que a Polipet - Embalagens Plásticas LTDA. é do Sr. Mário Márcio Cavallaro, irmão do Sr. Antônio Carlos Cavallaro, sócio gerente da autuada; a Marta Aparecida Merlin Cavallaro – EPP pertence à esposa do Sr. Antônio Carlos Cavallaro; e a PPRC - Comércio e Transportes de Embalagens Plásticas Ltda – ME é do Sr. Camilo Teixeira, representante da PLAST-RC.

Foi constatado que as empresas mencionadas no parágrafo anterior solicitaram à autuada a industrialização de bobonas sob encomenda (receitas auferidas sob o código CFOP 5.124 no valor total de R\$43.156,76), cujos serviços, com “fortes indícios de que foram subavaliados”, foram analisados pelo auditor fiscal, sendo mais um elemento por ele adotado para descaracterizar a efetiva realização dos alegados empréstimos concedidos à PLAST-RC.

Em sua defesa, a própria impugnante afirma que inexistem contratos formalizando tais empréstimos, alegando simplesmente que tais transações efetivamente ocorreram, uma vez confirmadas pelas mutuantes, razão pela qual não pode o Fisco desconsiderar um negócio jurídico consolidado.

Contudo, não foram apresentadas cópias dos comprovantes (extratos bancários, DOC, TED etc.) onde constem as saídas dos valores dos remetentes, destinados à autuada.

Aliás, conforme informado à fiscalização pela Polipet (fl. 6993), os empréstimos nem mesmo foram registrados em sua contabilidade, e também não foram pagos pela PLAST-RC, que, assim, “encontram-se em aberto”.

A PPRC, por sua vez, igualmente respondeu à folha 6998 tratar-se de empréstimo sem formalização, ficando prejudicada a apresentação dos lançamentos contábeis, “devido à não formalização durante o período mencionado”. Informou, também, que “o saldo de empréstimo encontra-se em aberto”, motivo pelo qual “não possuímos nenhum comprovante” de que os empréstimos foram pagos à PPRC.

Portanto, diferentemente do alegado na impugnação, inexistente, também nas empresas mutuantes, qualquer documento comprobatório dos supostos empréstimos.

A impugnante aduz que o autuante teria ignorado a solicitação feita de prorrogação do prazo para comprovação das transações, pois aguardava a remessa dos respectivos comprovantes pelas instituições financeiras, o que representou flagrante cerceamento do seu direito de defesa.

Mas constam do processo inúmeras solicitações de dilação de prazo apresentadas pela contribuinte, dentre as quais as datadas de 12/06/2017 (fl. 6639) e 07/07/2017 (fl. 6640), cujas prorrogações foram concedidas até 14/07/2017 e 21/07/2017.

Nesta última data, a contribuinte apresentou a resposta de folhas 6641/6642, solicitando mais prazo para apresentação de documentos. Em 11/09/2017, novo Termo de Intimação foi entregue à contribuinte (fls. 7012/7013), que, em resposta, apresentou os documentos anexados às folhas 7015/7017.

Portanto, por mais de três meses a contribuinte foi intimada a apresentar os comprovantes dos supostos empréstimos, não se vislumbrando, assim, qualquer cerceamento do seu direito de defesa. A despeito de intimada e reintimada, os documentos comprobatórios não foram apresentados à fiscalização, também não tendo sido anexados com a impugnação ou mesmo até a presente data.

Não cabe ao Fisco demonstrar que a impugnante não recebeu os mútuos, pois a ela compete comprovar os fatos que alega. Ao albergue do que dispõe o art. 373, I, do CPC, cumpre ao autor o ônus da prova, quanto ao fato constitutivo do seu direito, que deveria ser produzida, então, in casu, pela impugnante.

Desta forma, a inexistência de documentação comprovando que os depósitos efetuados de fato se referiram a empréstimos concedidos à autuada nos leva à conclusão de que são valores caracterizados como vendas de industrialização por encomenda sem a emissão de notas fiscais.

Destaco que a Recorrente reitera em seu recurso voluntário apenas alegações genéricas a respeito da ocorrência de cerceamento do seu direito de defesa e ao contraditório. O que, como visto, foi muito bem rebatido pela DRJ. Assim, também quanto a este ponto sem reparos à decisão de piso.

No que tange à utilização de presunções por parte da fiscalização, destaco os seguintes trechos do acórdão proferido pela DRJ, os quais utilizo também como razões de decidir:

No que tange à infração identificada como “Depósitos Bancários Não Escriturados de Origens Não Comprovada”, a matriz legal para o lançamento de ofício é o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, in verbis:

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

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

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

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

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

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 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 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. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)(...) Trata-se de uma presunção legal.

As presunções legais relativas provocam a chamada “inversão do ônus da prova”, cabendo à interessada provar que a Fazenda Pública está equivocada, apresentando para tanto provas materiais que contradigam o lançamento. A falta de adequada comprovação impede o acolhimento do pleito. Os documentos e as provas, no caso, seriam para comprovar que os créditos bancários são provenientes da receita da atividade e que foram devidamente oferecidos à tributação. Se a interessada não os apresenta, deve assumir o ônus da presunção e a autuação.

A norma é clara ao estabelecer que todos os depósitos bancários cuja origem não restar comprovada mediante documentação hábil e idônea caracterizam-se como receita omitida, excluindo-se aqueles valores decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica.

O Auto de Infração baseou-se numa presunção legal do tipo juris tantum (relativa), uma vez constatada a existência de valores depositados em conta corrente da autuada, em relação aos quais, a despeito de intimada, não se manifestou. Cabe ao Fisco comprovar apenas o fato definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, para que fique evidenciada a omissão de receitas.

Portanto, procede a alegação da impugnante quanto à inexistência de previsão legal para a lavratura do Auto de Infração.

O seu entendimento de que presunções legais que amparam lançamentos tributários não são válidas se previstas em lei ordinária, mas somente em lei complementar, não pode ser apreciado na esfera administrativa, por falta de competência.

Diante de todo o exposto, tendo em vista a constatação de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada pela Recorrente mediante documentação hábil e idônea, não há dúvida a respeito da ocorrência da infração objeto dos presentes autos.

3.2. Da aplicação da alíquota de 5% relativa a produtos classificados na posição NCM 3923.5000

Subsidiariamente, na hipótese de manutenção da infração, requer a Recorrente, em aplicação do art. 112, caput, do CTN, que a alíquota do IPI lançado de ofício seja reduzida de 15% para 5%, considerando-se que além dos produtos classificados na posição NCM 3923.3000 (alíquota 15%), também foram vendidos produtos classificados na posição NCM 3923.5000 (alíquota 5%).

No entanto, nos termos dos §§ 1º e 2º do art. 522 do RIPI/2010:

Art. 522. Constituem elementos subsidiários para o cálculo da produção e correspondente pagamento do imposto dos estabelecimentos industriais, o valor e a quantidade das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem adquiridos e empregados na industrialização e acondicionamento dos produtos, o valor das despesas gerais efetivamente feitas, o da mão de obra empregada e o dos demais componentes do custo de produção, assim como as variações dos estoques de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem (Lei nº 4.502, de 1964, art. 108).

§ 1º Apurada qualquer falta no confronto da produção resultante do cálculo dos elementos constantes desse artigo com a registrada pelo estabelecimento, exigir-se-á o imposto correspondente, o qual, no caso de fabricante de produtos sujeitos a alíquotas e preços diversos, será calculado com base nas alíquotas e preços mais elevados, quando não for possível fazer a separação pelos elementos da escrita do estabelecimento.

§ 2º Apuradas, também, receitas cuja origem não seja comprovada, considerar-se-ão provenientes de vendas não registradas e sobre elas será exigido o imposto, mediante adoção do critério estabelecido no § 1º.

Dessa forma, não há que se falar em aplicação do art. 112, caput, do CTN, já que as referidas regras estabelecem, de maneira específica para o caso dos autos – receitas cuja origem não seja comprovada, consideradas provenientes de vendas não registradas –, qual deve ser a forma do cálculo do imposto, isto é, com base na alíquota mais elevada, quando não for possível fazer a separação pelos elementos da escrita do estabelecimento. Não existe qualquer dúvida a respeito do enquadramento dos presentes autos às hipóteses do referido artigo.

Nesse contexto, quanto a este ponto, também deve ser mantida a decisão da DRJ.

3.3. Da multa qualificada

Sobre a multa qualificada, tendo restado comprovada a ocorrência da fraude decorrente da existência de receitas omitidas, sem emissão da nota fiscal, não há dúvida a respeito da sua aplicação.

Destaco, porém, que a nova Lei nº 14.689/2023 alterou o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 no sentido de determinar o percentual da multa de ofício qualificada em 100%, quando não comprovada reincidência:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado 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, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

[...]

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Aplica-se nesse caso o art. 106, II, “c”, do CTN, segundo o qual a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Pelo exposto, por força do princípio da retroatividade benigna, entendo que a referida multa deve ser alterada, de ofício, para ser exigida no percentual de 100%.

3.4. Da responsabilidade solidária dos sócios

Consta do Termo de Verificação Fiscal que restou caracterizada a sujeição passiva solidária relativamente aos sócios Antônio Carlos Cavallaro e Luiz Roberto Rosa, nos termos do art. 124, inciso I, c/c o art. 135, III, do CTN:

Conforme dispõe o Inciso I do art. 124 do CTN, é solidária a pessoa que atua de forma direta, realiza individual ou conjuntamente com outras pessoas atos que resultam na situação que constitui o fato gerador, ou que, em comum com outras, esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação. Exemplo disso é o desconto de cheques e de duplicatas, cuja soma ultrapassa em muito a receita declarada à RFB.

Outro fato é a ausência deliberada da escrituração de toda movimentação financeira, sendo lançados somente ¼ (um quarto) dos valores totais nos Livros contábeis e fiscais.

Em relação ao disposto no art. 135 do CTN, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas são responsáveis solidários se os atos forem praticados com infração de lei. Conforme anteriormente descrito, as leis tributárias referentes ao IRPJ, CSLL e IPI foram sistematicamente infringidas, restando, pois, legítima a inclusão dos sócios-gerentes, tendo em vista que a contribuinte fiscalizada é uma sociedade empresária limitada e era dirigida pelos sócios acima identificados nos autos.

Conforme Contrato Social e Alterações (fls. 7001 a 7005), a contribuinte fiscalizada tinha como sócios-gerentes as pessoas anteriormente relacionadas, os quais podiam isoladamente responder em nome da fiscalizada.

Do acima exposto, os sócios, acima identificados, serão incluídos no polo passivo, para que possam exercer amplamente os seus direitos de defesa, garantido pela Constituição Federal.

Antes de adentrar na análise da questão é importante destacar que os dispositivos utilizados pela fiscalização de forma cumulada para imputar a responsabilização aos sócios se deu de forma extremamente equivocada. Se por um lado o art. 124, trata de hipóteses de solidariedade passiva, o art. 135, por outro, se refere a hipóteses de responsabilização.

A diferença entre solidariedade e responsabilidade é nítida, de modo que tais institutos não podem ser confundidos.

O art. 124, I, do CTN, ao determinar que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, se refere a pessoas que estão no mesmo polo na situação que constitui o fato jurídico tributário, o que claramente não é o caso dos presentes autos.

O art. 135, do CTN, por outro lado, trata da figura do responsável, atribuindo responsabilidade pessoal àqueles mencionado no art. 134, do mesmo diploma legal, pelos créditos tributários oriundos de atos praticados com excesso de poderes ou em infração à lei, contrato social e estatutos.¹ Pode-se dizer que o art. 135 representa um desdobramento da responsabilização tributária prevista no art. 134, do CTN, havendo uma espécie de graduação na atribuição de sujeição passiva a **depender da existência de dolo no descumprimento do dever por parte dos denominados terceiros**.

Isso porque, no 135, do CTN, a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, quando eles procederem com manifesta malícia (*mala fides*) contra aqueles que representam, ao praticarem ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto.² Desse modo, **é requisito à aplicação do disposto no art. 135, do CTN,**

¹ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro / Aliomar Baleeiro; atualização de Misabel Abreu Derzi. 14. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018, p. 1.149.

² COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 541-542.

sobretudo aos casos envolvendo sócios, gerentes e administradores (vide inciso III), o dolo na atuação do responsável.

Feitas tais considerações, entendo também estarem equivocadas as premissas adotadas pela DRJ ao afirmar que *“o administrador responde solidariamente pela sociedade também por culpa no desempenho de suas funções, assim entendida a negligência, imprudência ou imperícia, dado o dever da pessoa que exerce o cargo de diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica em zelar pela observância da boa prática de administração, enquanto contratualmente investida em tais funções.”*

Isso porque, entenderam os julgadores *a quo* que o simples fato de os sócios recorrentes terem exercido a direção da pessoa jurídica autuada denotaria o pleno conhecimento destes em relação às infrações objeto dos autos. Vejamos:

Não é crível que durante todo o período autuado os sócios gerentes não tenham acompanhado os depósitos efetuados nas contas correntes da empresa, analisado os tributos apurados e os recolhimentos ao Fisco, sem em momento algum questionar tais depósitos elevados e confrontá-los com as notas fiscais e as duplicatas emitidas, ou mesmo verificar a suposta quitação de títulos mediante endosso. Não se trata de fazer prova negativa.

Logo, os administradores são responsáveis por praticar os atos que caracterizam a infração específica referente à lei tributária, que ficou claramente provada nos autos.

É válida a atribuição de responsabilidade pelo crédito tributário aos sócios administradores que praticaram os atos e negócios jurídicos representando a pessoa jurídica, por ficar evidente o interesse comum nas situações que constituíram os fatos geradores, na medida em que reduziram o pagamento do IPI devido sobre as receitas omitidas, revertendo para seus patrimônios, de forma indireta, os valores que deixaram de ser recolhidos aos cofres públicos.

No entanto, como demonstrado, o art. 135 do CTN requer conduta dolosa, de modo que para a qualificação da penalidade requer seja demonstrado, de forma individualizada, que cada um dos sócios efetivamente participou da infração ora analisada.

A simples alegação de que *“não é crível que durante todo o período autuado os sócios gerentes não tenham acompanhado os depósitos efetuados nas contas correntes da empresa, analisado os tributos apurados e os recolhimentos ao Fisco, sem em momento algum questionar tais depósitos elevados e confrontá-los com as notas fiscais e as duplicatas emitidas, ou mesmo verificar a suposta quitação de títulos mediante endosso”*, não é suficiente para demonstrar que cada um deles teria atuado de forma dolosa.

Quanto a este ponto, portanto, assiste razão à recorrente ao afirmar que *“sequer é apontado pela fiscalização, muito menos comprovado, qualquer ato ou conduta dolosa especificamente praticada por parte dos sócios justamente com o intuito ilícito de não pagamento de tributos.”*

Dessa forma, ante a ausência de comprovação da conduta individualizada dos sócios no presente caso, entendo que deve ser afastada a responsabilização solidária dos recorrentes Antônio Carlos Cavallaro e Luiz Roberto Rosa.

4. Dispositivo

Diante de todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da alegação de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS e, na parte conhecida, em dar-lhe parcial provimento para afastar a responsabilização solidária dos recorrentes Antônio Carlos Cavallaro e Luiz Roberto Rosa.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Winderley Moraes Pereira, redator designado

Em que pese o voto da Ilma Relatora, ousou divergir do entendimento quanto a responsabilidade solidária dos Sócios Administradores.

A Autoridade autuante entendeu pela solidariedade aos sócios lastreado nas determinações do Art. 135, III do CTN.

O Inciso III, do Art. 135 do CTN, deixa cristalino, que a existência de atos que caracterizam infração a lei implica na responsabilidade pessoal dos administradores da empresa pelas obrigações tributárias resultantes.

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.

A infração a legislação tributária restou comprovada nos autos, quando a Fiscalização demonstra a existência de omissão de receita de vendas sem emissão de notas fiscais, conforme consta do TVF.

(...)

A contribuinte fiscalizada adotou o seguinte critério quanto aos números das duplicatas: estas terão o mesmo número da nota fiscal, acompanhada do prefixo A, B, C etc, conforme o número de parcelas.

As duplicatas que compõem os créditos bancários sem comprovação da origem, e que estão relacionadas na coluna 14 (“Nº do Título) da Planilha “CRÉDITOS BANCÁRIOS VINCULADOS À RECEITA DE VENDAS, SEM EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS”, não tem vinculação com nº das notas fiscais emitidas pela contribuinte fiscalizada, ou seja, as notas fiscais que deveriam existir, na verdade não existem, portanto, **não foram emitidas**.

A contribuinte PLAST-RC emitiu notas fiscais, no ano de 2012, numeradas de 4.658 a 6.982 (cópias às fls. 4208 a 6524). As duplicatas relacionadas na Planilha acima citada não possuem numeração compreendida na faixa numérica das notas fiscais emitidas. Nos raros casos em que o número da nota está compreendido na faixa numérica, o sacado no título de crédito não é o mesmo que consta na nota fiscal de venda.

Com base nas informações contidas nas notas fiscais de venda, esta Fiscalização elaborou os demonstrativos abaixo, a fim de verificar se determinado sacado, identificado na Planilha acima, haveria correspondente nota fiscal de venda emitida:

- Resumo das Notas Fiscais de Venda por Cliente, em ordem decrescente de valor (fls. 7273 a 7276);
- Resumo das Notas Fiscais de Venda por Cliente, em ordem alfabética (fls. 7277 a 7279);

Por exemplo, no relatório denominado “Itaú Fiscal - Relatório de Movimentação Bancária” (fls. 685 a 690), observa-se que a numeração de algumas duplicatas coincide com a numeração das próprias notas fiscais que as originaram. Por exemplo, no dia 23/02/2012 foi lançado como crédito bancário o valor de R\$ 3.700,34, referente à duplicata nº 4.786-A. Visualizando a nota fiscal de nº 4.786 (as cópias de todas as notas fiscais emitidas constam às fls. 4208 a 6524), constata-se que o sacado é o mesmo, e que o valor de R\$ 3.700,34 é a 1ª parcela de três (ver item “Dados de Cobrança”), confirmando a regular emissão da duplicata, com a mesma numeração da nota fiscal de vendas, acrescentando os sufixos “A”, “B”, “C” como sendo, primeira parcela, segunda parcela, e assim sucessivamente.

Outro exemplo de duplicata irregular emitida é a duplicata de nº 554, informada no mesmo relatório “Itaú Fiscal - Relatório de Movimentação Bancária” (fls. 685 a 690).

A duplicata de nº 554, no valor de R\$ 1.760,00, foi recebida em 04/01/2012, em nome de Mercosul Agroquímica Ltda. Não há nota fiscal de saída de mercadorias emitida pela fiscalizada (fls. 4208 a 6524) que corresponda à mesma numeração

(nº 554). E mais, o sacado denominado Mercosul Agroquímica Ltda não consta na Relação de Clientes da PLAST-RC (fls. 7277 a 7279) no ano de 2012.

Embora intimada e reintimada, a contribuinte fiscalizada não apresentou documentação hábil e idônea que comprovasse a origem das duplicatas informadas na Planilha “CRÉDITOS BANCÁRIOS VINCULADOS À RECEITA DE VENDAS, SEM EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS”. Conclui-se, portanto, que **não houve emissão de notas fiscais associadas a esses títulos de crédito (duplicata)**. (destaques do original)

O Inciso III, do Art. 135 do CTN determina que existindo atos que caracterizam infração a lei, conforme ficou comprovado nos autos, os administradores da empresa são pessoalmente responsáveis pelas obrigações tributárias resultantes, portanto, deve ser mantida a solidariedade dos sócios administradores.

Assinado Digitalmente

Conselheiro Winderley Moraes Pereira