



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

Processo nº 15956.720233/2012-52
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-001.713 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de novembro de 2014
Matéria IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrente H. M. - MECANIZAÇÃO AGRÍCOLA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2009, 2010

Ementa:

ARBITRAMENTO DO LUCRO. PROCEDÊNCIA.

A partir da constatação indubitosa da hipótese prevista na lei, o arbitramento do lucro constitui dever da autoridade fiscal, e não uma opção. Assim, revelando-se incontroverso o fato de que a contribuinte, optante pela tributação com base no lucro presumido, embora reiteradamente intimada, não apresentou os livros de escrituração obrigatória, cabe à referida autoridade, nos exatos termos do inciso III do art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995, determinar o lucro tributável com base nos critérios do arbitramento.

MULTA QUALIFICADA.

Se os fatos apurados pela Autoridade Fiscal permitem caracterizar o intuito deliberado da contribuinte de subtrair valores à tributação, é cabível a aplicação, sobre os valores apurados a título de omissão de receitas, da multa de ofício qualificada de 150%.

INCONSTITUCIONALIDADES. APRECIÇÃO EM ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

A partir da edição da Lei nº 9.430, de 1996, caracterizam-se omissão de receita os 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 utilizados nessas operações.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE.

Nos exatos termos do Parecer/PGFN/CRJ/CAT nº 55, de 2009, “a responsabilidade dos administradores, de acordo com a jurisprudência do STJ, não pode ser entendida como exclusiva (responsabilidade substitutiva), porquanto se admite na Corte Superior que a ação de execução fiscal seja ajuizada, ao mesmo tempo, contra a pessoa jurídica e o administrador”.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PROCEDÊNCIA.

Se as provas carreadas aos autos deixam fora de dúvida que a pessoa que geria os negócios da fiscalizada teve influência direta nos fatos que redundaram em evasão fiscal, ela deve ser mantida no pólo passivo das obrigações tributárias correspondentes, vez que presente hipótese legal autorizadora. Nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional, os mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultante de atos praticados com infração de lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto proferidos pelo relator.

“documento assinado digitalmente”

Valmar Fonseca de Menezes

Presidente.

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Valmar Fonseca de Menezes, Paulo Jakson da Silva Lucas, Wilson Fernandes Guimarães, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

Trata o presente processo de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, relativas ao anos calendário de 2008 e 2009, formalizadas a partir da imputação de omissão de receitas.

A autoridade fiscal promoveu o arbitramento do lucro para fins de determinação do IRPJ e da CSLL, aplicou multa qualificada na constituição de parte do crédito tributário e imputou responsabilidade tributária ao Sr. OSMAR HENRIQUE MARQUES BELEZINI, sócio-gerente da fiscalizada.

Apresentaram impugnação a empresa autuada e o sócio apontado como responsável, fls. 1.057/1.084 e 1.089/1.102, respectivamente.

Em apertada síntese, foram as seguintes as alegações trazidas em sede de defesa inaugural pela pessoa jurídica autuada:

- que a autuação seria nula haja vista a impossibilidade do arbitramento, por ausência dos requisitos para sua aplicação, visto que o Fisco obteve junto aos tomadores de serviços a informação acerca dos valores de receitas supostamente omitidas, bem como teve acesso a todos os extratos bancários, e poderia perfeitamente apurar a base de cálculo do imposto de renda, pois possuía documentação suficiente para apuração da efetiva base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sendo desnecessária a apresentação do Livro Caixa;

- que, do montante tributável, não foram excluídos os valores declarados e as importâncias retidas;

- que seria indevida a multa de 150%, visto que colaborou com a Fiscalização e efetuou parcial declaração das receitas auferidas;

- que não seria possível o lançamento com base em presunção de auferimento de receitas baseadas em depósitos bancários.

O indicado como responsável tributário, por sua vez, alegou:

- que seria nulo o Termo de Sujeição Passiva Solidária, pois, considerados os dispositivos legais elencados pela autoridade autuante, tratar-se-ia de hipótese de responsabilidade pessoal e não de solidariedade tributária;

- que a imputação de responsabilidade somente poderia recair sobre parte dos créditos tributários lançados (parcela em relação a qual houve aplicação de multa qualificada);

- que, relativamente à exigência decorrente da omissão das receitas para a qual foi aplicada multa qualificada, a sujeição passiva seria improcedente, vez que não restou caracterizada a responsabilidade do sócio, em virtude da inaplicabilidade dos arts. 135 e 137, do Código Tributário Nacional (CTN), pois não existe prova cabal de algum ato irregular de

gestão praticado e as receitas auferidas pela autuada decorrem do exercício regular da atividade empresarial que constitui seu objeto social, acobertadas pela emissão de notas fiscais pertinentes, e parcialmente declaradas na DIPJ/2010, além do que inexistiria também qualquer conduta dolosa por parte do imputado, tratando-se, no caso, de mera inadimplência.

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, apreciando as razões trazidas pelas impugnações interpostas, decidiu, por meio do acórdão nº 12-61.488, de 19 de novembro de 2013, pela procedência parcial dos lançamentos tributários.

O referido julgado restou assim ementado:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CONDUTA TIPIFICADA COMO CRIME CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA. CABIMENTO.

É cabível a atribuição de responsabilidade tributária ao sócio gerente decorrentes de atos praticados com infração a lei, inclusive pelas infrações tipificadas como crime contra ordem tributária.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. NEGATIVA DE APRESENTAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO OU LIVRO CAIXA. CABIMENTO.

É cabível o arbitramento do lucro quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa.

OMISSÃO DE RECEITAS. COMPROVAÇÃO. PROCEDÊNCIA.

Procede o lançamento efetuado por omissão de receitas, quando a fiscalização comprovar que o contribuinte deixou de escriturar e declarar rendimentos auferidos em sua atividade, deixando de recolher tributos e contribuições incidentes, devendo ser excluídos do lançamento os valores de tributos e contribuições efetivamente pagos, ou retidos na fonte.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA.

A não comprovação, mediante documentação hábil e idônea, da origem dos recursos creditados em conta de depósito ou de investimento, após regular intimação, autoriza o lançamento do imposto correspondente, por presunção legal de omissão de rendimentos, transferindo o ônus da prova ao contribuinte em relação aos argumentos que tentem descaracterizar a movimentação bancária detectada.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS e COFINS.

Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICAÇÃO.

A conduta da contribuinte de deixar de registrar parte relevante da movimentação financeira de conta-corrente de sua titularidade, deixando de informar as suas receitas na declaração de rendimento entregue ao Fisco, praticando omissão de receitas durante anos consecutivos, denota o elemento subjetivo da prática dolosa e enseja a aplicação de multa qualificada pela ocorrência de sonegação.

A procedência parcial dos lançamentos tributários decretada pela autoridade julgadora de primeira instância decorreu do fato de que, para o IRPJ e para a CSLL, foi acolhido o argumento de que os montantes tributáveis deveriam estar excluídos dos valores retidos por fontes pagadoras.

Irresignados com o alcance da decisão de primeiro grau, a empresa autuada e o sujeito passivo solidário apresentaram recurso (fls. 1.151/1.183 e 1.185/1.203, respectivamente).

A pessoa jurídica autuada renova argumentos no sentido de que: é indevido o arbitramento do lucro, sendo, por decorrência, nulas as peças acusatórias; os depósitos bancários não podem servir de suporte para os lançamentos tributários; e não se encontram presentes elementos autorizadores da aplicação da multa qualificada.

O sócio indicado como sujeito passivo solidário, também repisando alegações apresentadas na peça impugnatória, sustenta: a nulidade do Termo de Sujeição Passiva; e a ausência de comprovação dos requisitos legais capazes de autorizar a imputação de responsabilidade.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço dos apelos.

Cuida o presente processo de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, relativas ao anos calendário de 2008 e 2009, formalizadas a partir da imputação de omissão de receitas.

Esclareço, de início, que o montante de crédito tributário exonerado em primeira instância não deu causa à interposição de recurso de ofício, eis que inferior ao limite previsto na Portaria MF nº 3, de 2008.

Aprecio, pois, os argumentos trazidos em sede de recurso.

HM MECANIZAÇÃO AGRÍCOLA LTDA**ARBITRAMENTO DO LUCRO**

Argumenta a Recorrente que, diferentemente do sustentado na decisão de primeira instância, em momento algum alegou que havia elementos suficientes para, no caso, apurar o lucro real. Diz que o que de fato afirmou foi que, diante dos documentos obtidos no curso da ação fiscal, era perfeitamente possível a apuração com base no lucro presumido. Diz que a autoridade autuante obteve todas as notas fiscais por ela emitidas, bem como total acesso aos extratos bancários das suas contas bancárias, de modo que o montante apurado representou o total das receitas auferidas. Com base em tais argumentos e com a alegação de que órgãos administrativos não estão autorizados a inovar o ato de lançamento, sustenta que “*o reconhecimento da nulidade das autuações é a única medida que se impõe*”.

Para que se possa contextualizar a ação fiscal empreendida na contribuinte, destaco os seguintes elementos constantes dos autos, que foram sintetizados no Termo de Conclusão de Ação Fiscal de fls. 1.021/1.050:

i) nos anos submetidos ao procedimento fiscal (2008 e 2009), a contribuinte optou pela tributação com base no lucro presumido, contudo, não declarou nenhum débito nos dois primeiros trimestres de 2008 e de 2009;

ii) na DIPJ/2009, a contribuinte não declarou receitas no período, isto é, os campos destinados à receita bruta foram zerados;

iii) na DIPJ/2010, foram declarados, a título de receita bruta de prestação de serviços, os seguintes montantes:

TRIMESTRE DE APURAÇÃO	RECEITA BRUTA DECLARADA
-----------------------	-------------------------

1º TRIMESTRE DE 2009	R\$ 39.771,01
2º TRIMESTRE DE 2009	R\$ 61.916,09
3º TRIMESTRE DE 2009	R\$ 60.751,15
4º TRIMESTRE DE 2009	R\$ 41.646,92
VALOR TOTAL ANUAL	R\$ 204.085,17

iv) por meio dos controles internos da Receita Federal (DIRFs), foi constatado que alguns tomadores de serviços promoveram pagamentos à contribuinte em montantes significativamente superiores aos declarados por ela, sendo que em 2008 o valor apurado foi de R\$ 3.373.772,72 e em 2009 alcançou a quantia de R\$ 1.947.334,41;

v) analisada a movimentação financeira da contribuinte, foi verificado que esta foi de R\$ 9.153.449,65 em 2008, e de R\$ 8.398.053,43 em 2009;

vi) intimada a apresentar os livros de escrituração obrigatória, a contribuinte informou (fls. 18/19):

[...]

Esclarece ainda que, na condição de optante pelo lucro presumido, **não manteve, relativamente aos anos calendários em apreço, escrituração fiscal; e que, diante do extravio de diversos documentos (inclusive as notas fiscais de prestação de serviços), não foi possível à contribuinte reconstituir o Livro Caixa.** Dessa forma, está impossibilitada de exibir os demais elementos relacionados no Termo de Reintimação Fiscal. (GRIFEI)

vii) reintimada a apresentar os livros de escrituração obrigatória, a fiscalizada reiterou que não havia mantido escrituração para os anos de 2008 e de 2009 e que não dispunha de meios para reconstituí-la;

viii) a contribuinte forneceu à Fiscalização RELATÓRIOS enviados por tomadores de serviços, nos quais foram relacionadas notas fiscais relativas aos anos de 2008 e de 2009, com os respectivos valores e datas;

ix) a Fiscalização, por meio do procedimento denominado CIRCULARIZAÇÃO, colheu junto a tomadores de serviço da contribuinte, entre outros elementos, cópia de documentos fiscais, de contratos de prestação de serviços; planilha demonstrativa dos pagamentos efetuados; e cópia da escrituração contábil;

x) a Fiscalização promoveu também diligências em outros tomadores de serviço da autuada a partir de identificação feita em extratos bancários;

xi) relativamente às empresas identificadas a partir de registros feitos em extratos bancários, merece transcrição a seguinte passagem do Termo de Conclusão de Ação Fiscal:

[...]

31. Por outro lado, as empresas M B Mecanização Agrícola Ltda e a MACLUC – MECANIZAÇÃO AGRÍCOLA LTDA apresentaram respostas com o mesmo teor, por meio dos documentos de fls. 765/766 e 770/771, informando que não mantiveram nenhuma relação comercial com a HM nos anos de 2008 e 2009 e que “as transferências bancárias discriminadas no Termo de Intimação Fiscal não se referem a pagamento de nenhum serviço tomado, mas, sim, a meros repasses de recursos financeiros que foram efetuados para socorrer aquela empresa em momentâneos problemas de capital de giro; operações essas que, por certo, não ensejaram a emissão de qualquer documento fiscal, nem foram formalizadas em contratos ou outro instrumento por escrito, haja vista a recíproca confiança e a íntima relação de parentesco entre os sócios das empresas envolvidas”.

32. Tanto a M B MECANIZAÇÃO AGRÍCOLA LTDA quanto a MACLUC – MECANIZAÇÃO AGRÍCOLA LTDA informaram, ainda, que todo o contato com a HM deu-se, exclusivamente, com o sócio OSMAR HENRIQUE MARQUES BELEZINI.

33. É importante informar que os sócios da M B MECANIZAÇÃO AGRÍCOLA LTDA, Sr. OSMAR BELEZINI e Sr. MARCEL MARQUES BELEZINI são, respectivamente, pai e irmão do sócio proprietário da HM, Sr. OSMAR HENRIQUE MARQUES BELEZINI.

34. Já os sócios da MACLUC – MECANIZAÇÃO AGRÍCOLA LTDA são exatamente os mesmos sócios originais da HM, ou seja, o Sr. OSMAR HENRIQUE MARQUES BELEZINI e sua mãe, Sra. MARIA DALVA MARQUES BELEZINI.

xii) com base nos extratos bancários, a autoridade fiscal, **cuidando de excluir valores correspondentes a cheques devolvidos; estornos, transferências, taxas bancárias; aplicações financeiras; e aos MONTANTES QUE SE REFERIAM AOS VALORES PAGOS POR EMPRESAS QUE HAVIAM RESPONDIDO ÀS INTIMAÇÕES ANTERIORMENTE FORMALIZADAS (CIRCULARIZAÇÃO)**, apurou créditos para os quais requisitou à contribuinte informações sobre a respectiva origem;

xiii) acolhendo parte dos argumentos apresentados pela contribuinte em resposta à requisição referenciada no item anterior, a Fiscalização refez o demonstrativo de créditos bancários para fins de aplicação das disposições do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996;

xiv) com base nos elementos apurados, a Fiscalização autuou a contribuinte em razão da prática de omissão de receitas.

Para contestar o arbitramento do lucro, a alegação básica da Recorrente é de que a autoridade fiscal tinha meios para determinar o lucro presumido. Adita que o Demonstrativo de fls. 930/933, na medida em que relaciona de forma sequencial as notas fiscais, deixa claro que a Fiscalização obteve todas as notas fiscais emitidas por ela, e, como também teve acesso aos extratos bancários, toda a receita bruta auferida foi da mesma forma apurada.

Penso que não seja exatamente essa a situação.

Em primeiro lugar, deve-se destacar que o arbitramento do lucro, a partir da constatação indubitosa da hipótese prevista na lei, constitui dever da autoridade fiscal, e não uma opção.

Neste particular, revela-se incontroverso o fato de que a contribuinte, embora tenha sido reiteradamente intimada, não apresentou os livros de escrituração obrigatória. Em tal situação, a disposição expressa da lei é no sentido de que o lucro tributável seja determinado por meio de arbitramento, senão vejamos:

Lei nº 8.981, de 1995

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

...

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

O artigo 45 acima referenciado, assim dispõe:

Art. 45. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter:

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

II - Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário abrangido pelo regime de tributação simplificada;

III - em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

Cabe observar que as disposições legais acima transcritas encontram-se reproduzidas nos artigos 527 e 530 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99).

Vê-se, pois, que a autoridade autuante procedeu nos exatos termos da lei, cabendo ressaltar que, nos termos do parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional, *“a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

Adite-se que, no caso, em que a escrituração não foi apresentada, o fato de a Fiscalização identificar, por meio de circularização em tomadores de serviços, notas fiscais emitidas sequencialmente, e, por meio de extratos bancários, constatar créditos de origem não comprovada, não autoriza concluir que a totalidade da receita efetivamente auferida pela contribuinte foi apurada.

Com efeito, as receitas que passaram a ser do conhecimento da autoridade fiscalizadora foram as que se encontravam amparadas por notas fiscais e cujos tomadores de serviços se prontificaram a prestar as informações requisitadas no curso da ação fiscal, e **aquelas determinadas pela presunção prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996 (créditos**

bancários de origem não comprovada), sendo certo que, receitas adicionais, não suportadas por documento fiscal, poderiam ter sido levantadas com base na aplicação de outras presunções legais, desde que disponibilizada a escrituração contábil e fiscal.

Ausentes informações acerca dos talonários de notas fiscais, até mesmo a afirmação de que a totalidade das receitas amparadas por notas fiscais foram identificadas pela Fiscalização revela-se imprópria.

Registro que a alegação da contribuinte de que não manteve escrituração nos anos de 2008 e de 2009, salvo melhor juízo, é até certo ponto inverossímil, pois, admitir que uma empresa que movimentou mais de cinco milhões de reais nos anos de 2008 e de 2009 não promoveu qualquer tipo de escrituração revela o mais absoluto distanciamento da realidade.

Na verdade, situações como a versada nos autos, em regra, refletem a intenção do contribuinte de, sonhando ao Fisco a apresentação da escrituração efetuada, “preferir” discutir no âmbito do contencioso a regularidade da tributação adotada pela autoridade fiscal.

Em vista de tais argumentos, rejeito a nulidade argüida.

VALORES DECLARADOS EM DIPJ

Alega a Recorrente que, embora a DIPJ não constitua uma efetiva confissão de dívida, é inegável que por meio dela a Administração toma conhecimento das receitas ali declaradas, de modo que não há propósito em falar-se em omissão de receita quanto a tais valores. Diz que, no caso, ainda que indispensável o lançamento de ofício, é inadmissível considerar os valores declarados na DIPJ/2010 como sendo receitas omitidas e aplicar sobre os respectivos montantes multa de ofício qualificada de 150%.

A argumentação da Recorrente conduz ao entendimento de que, embora não tenha sido objeto de registro em DCTF, a receita por ela auferida foi toda consignada nas DIPJ correspondentes aos anos de 2008 e de 2009. Entretanto, como já visto, não é exatamente essa a situação, eis que a DIPJ/2009 tem os campos relativos à receita bruta zerados e na DIPJ/2010 foi registrada uma receita total de R\$ 204.085,17, enquanto a Fiscalização, com base em notas fiscais fornecidas por tomadores de serviços da contribuinte e em extratos bancários, apurou uma receita de R\$ 6.356.932,33 para 2008, e R\$ 8.048.397,72 para 2009.

Merece destaque o fato de que, relativamente a 2008, ano em que a Recorrente simplesmente apresentou DIPJ “zerada”, a receita apurada pela Fiscalização por meio de notas fiscais fornecidas por tomadores de serviços alcançou cerca de 65% do total submetido à tributação (R\$ 4.149.763,95 em R\$ 6.356.932,33), enquanto em 2009, em que a contribuinte declarou em DIPJ ter auferido receita total de R\$ 204.085,17 esse percentual foi de algo em torno de 68% (R\$ 5.449.085,16 em R\$ 8.048.397,72).

Esclareço que a discussão sobre o que é ou não RECEITA OMITIDA, no contexto atual, é inócua, eis que, diferentemente do entendido pela Recorrente, a princípio, nenhum efeito produz na constituição do crédito tributário¹.

¹ A caracterização como RECEITA OMITIDA era relevante quando a legislação tributária considerava que os rendimentos omitidos eram considerados automaticamente distribuídos aos sócios e havia previsão de tributação dos lucros distribuídos.

Cabe observar que, quando se constata que o contribuinte, embora obrigado, não confessa nenhuma dívida ao Fisco, e, em instrumento meramente declaratório, noticia que não auferiu receita ou que auferiu receita em patamar significativamente inferior ao apurado por meio de prova direta (notas fiscais emitidas), a RECEITA OMITIDA, seja a referida omissão considerada em relação à tributação (confissão em DCTF), seja em relação ao conhecimento do Fisco (registrada em DIPJ), diante da sua magnitude, constitui elemento propulsor da exasperação da penalidade.

Portanto, em que pese a irrelevância da discussão acerca do alcance do conceito de RECEITA OMITIDA, ainda que se admita que essa omissão deve ser considerada em relação aos valores não declarados a qualquer título ao Fisco, no caso vertente, a sua expressão é de grandeza tal que torna evidente a intenção deliberada da fiscalizada de subtrair receitas à tributação, tornando, com isso, absolutamente procedente a multa qualificada aplicada.

Afinal, não se pode dizer que estamos diante de mera ocorrência de erro ou fruto da desorganização na situação em que o contribuinte: não confessa nenhum débito ao Fisco; declara que teve receita zero em um ano e que auferiu duzentos e quatro mil em outro ano, quando, por meio de PROVA DIRETA irrefutável e não contraditada, a Fiscalização demonstra que essa mesma pessoa auferiu mais de quatro milhões no primeiro ano e cerca de cinco milhões e quinhentos mil no segundo.

Absolutamente improcedentes, a meu ver, os argumentos expendidos pela Recorrente.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS

Sustenta a Recorrente que compete ao órgão julgador administrativo certificar-se que a aplicação da disposição legal não agride as normas e princípios constitucionais que regem o Sistema Tributário Nacional. Diz que as normas constantes do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, conflitam “*com vetores que informam e conformam o Sistema Tributário Nacional*”. Argumenta que, ainda que se admita que o referido dispositivo legal veicule validamente uma presunção que conduz à inversão do ônus da prova, cumpriu satisfatoriamente essa incumbência quanto a inúmeros depósitos bancários (operações discriminadas na planilha de fls. 222/226, que, segundo alega, foram confirmadas pelos autores dos depósitos).

Afasto, primeiramente, a discussão acerca da validade das disposições trazidas pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, eis que, tratando-se de normas que gozam de vigência plena, resta vedado aos membros deste Colegiado deixar de aplicá-las, conforme art. 62 do Regimento Interno – ANEXO II.

Adite-se que, nos termos da súmula CARF nº 2, este Colegiado não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

No que diz respeito à planilha de fls. 222/226, cabe esclarecer que o citado documento foi apresentado no curso do procedimento fiscal, tendo sido exaustivamente analisado pela autoridade autuante, conforme registros promovidos nos itens 43 e 44 do Termo de Conclusão de Ação Fiscal.

Cabe considerar que, como decorrência da análise empreendida, a autoridade fiscal excluiu de tributação valores correspondentes a créditos identificados como CONTA GARANTIA, depósitos efetuados pela própria empresa e depósito relativo a cheque administrativo. Quanto aos demais montantes indicados na planilha demonstrativa, seja pela falta de apresentação de documentos comprobatórios da alegação, seja pela confirmação, via circularização, de que diziam respeito à contraprestação por serviços prestados, a tributação foi mantida.

Observo que em sede de recurso a contribuinte limita-se a repisar a argumentação expendida na fase inquisitória do procedimento, isto é, não contradita as conclusões esposadas no Termo de Conclusão de Ação Fiscal e não apresenta documentação complementar capaz de infirmá-las.

Penso, pois, que a autuação deve ser mantida nos termos em que foi descrita na peça de acusação.

MULTA QUALIFICADA

Alega a Recorrente que, no caso, não restou caracterizado o intuito de fraude. Diz que está claro *“que não basta a mera apuração de que ocorreu a omissão e/ou declaração imprecisa de receitas tributáveis, pois essa infração, objetiva e isoladamente considerada, não é, ainda que praticada de forma reiterada, suficiente para transparecer a vontade deliberada de causar dano à fazenda pública, mediante subterfúgios e artifícios sabidamente ilícitos”*. Argumenta que o auditor não se preocupou em aprofundar a investigação e não realizou nenhuma outra diligência destinada a reunir provas ou indícios de fraude/sonegação, simplesmente apurou as receitas omitidas e presumiu o dolo. Argumenta que o quadro fático, revelador de sua colaboração no curso do procedimento investigatório, torna improvável a deliberada intenção de ocultar da fiscalização as receitas de sua atividade empresarial. Afirma que, *“na realidade, tudo decorreu, única e exclusivamente, da enorme desorganização da Recorrente e do profissional que, à época, era o responsável por sua contabilidade”*. Adita que não existem elementos suficientes para formar convicção da ocorrência das circunstâncias que fundamentam a aplicação da multa qualificada, devendo, no caso, serem observadas as disposições do art. 112 do CTN.

Como já descrito, o quadro fático é o seguinte: a contribuinte fiscalizada apresentou DIPJ correspondente ao ano de 2008 informando que não auferiu receitas, ou seja, com quadros relativos à receita bruta “zerados”; relativamente ao ano de 2009, a informação transmitida via DIPJ foi de que auferiu receitas no total de R\$ 204.085,17; por meio de diligências fiscais promovidas em seus clientes, a Fiscalização constatou e comprovou, eis que aportou aos autos cópia das notas fiscais e das respostas apresentadas pelos diligenciados, que, na verdade, a contribuinte auferiu receitas no total de R\$ 4.149.763,95 em 2008, e de R\$ 5.449.085,16 em 2009, isso sem levar em consideração os créditos bancários cuja origem não restou comprovada e, ressalte-se, que nenhuma relação guardam com as notas fiscais emitidas, vez que a autoridade fiscal, em elogiável trabalho, cuidou de excluir do total dos créditos bancários sem comprovação de origem aqueles que diziam respeito a operações lastreadas por documento fiscal colhido junto ao tomador do serviço; nem mesmo os débitos tributários correspondentes à parcela diminuta de receita que havia sido informada à Receita Federal foram objeto de registro em DCTF, isto é, de confissão de dívida.

Ausente a confissão de dívida, procedente o lançamento de ofício, como admitido pela própria Recorrente, e, excluída a possibilidade de mera ocorrência de erro ou de

desorganização na administração dos seus negócios, procedente também a exasperação da penalidade, eis que evidente o intuito doloso da fiscalizada no sentido de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária das suas condições pessoais, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Os fatos falam por si e, como dito, foram cuidadosamente comprovados, não havendo que se falar, pois, em dúvida de qualquer natureza capaz de atrair a aplicação das disposições do art. 112 do Código Tributário Nacional.

Não se trata, à evidência, de “*mera apuração de que ocorreu a omissão e/ou declaração imprecisa de receitas tributáveis*”, mas, sim, de constatação de elevada omissão de receita, devidamente comprovada por meio de PROVA DIRETA, em nenhum momento contestada pela autuada.

Dizer que, no caso, a Fiscalização não cuidou de aprofundar a investigação e que não realizou diligência para reunir provas da sonegação, com o devido respeito, empresta à argumentação natureza meramente protelatória, eis que abundante a demonstração nos autos das diligências efetuadas, da análise cuidadosa dos elementos coletados e da reunião das provas da omissão de receitas.

Irrelevante, neste e em qualquer outro procedimento fiscal similar, o fato de a contribuinte autuada ter colaborado com a autoridade fiscal no curso do procedimento.

OSMAR HENRIQUE MARQUES BELEZINI

NULIDADE DO TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA E COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS LEGAIS

Alega o Recorrente que, para responsabilizá-lo, a autoridade autuante indicou como fundamento legal o inciso III do art. 135 e o inciso I do artigo 137 do CTN, nos quais está prevista a responsabilidade do agente, que não se confunde com responsabilidade subsidiária ou solidária. Sustenta que o Fisco não demonstrou a presença dos requisitos legais que autorizariam a imputação de responsabilidade com suporte no art. 135 e/ou 137 do CTN. Diante do fato de que parte das receitas tidas como omitidas foram apuradas por meio de presunção legal, indaga: “*e se considerável parte das exações decorre da singela aplicação de uma PRESUNÇÃO prevista na legislação tributária (artigo 42 da Lei nº 9.430/96) e, não, da cabal comprovação de que a contribuinte teria efetivamente omitido receitas tributáveis, como afirmar que os atos do Recorrente se enquadram à hipótese do cometimento do crime contra a ordem tributária?*”. Diz que, uma vez invocadas as disposições do inciso III do art. 135 do CTN, revela-se necessária a evidencição do vínculo de causalidade entre o surgimento da obrigação tributária e a ilicitude imputada aos “*diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado*”.

No que diz respeito à alegação da Recorrente de que a aplicação das disposições do art. 135 do Código Tributário Nacional não comportaria a imputação de responsabilidade solidária, em que pese pronunciamentos em sentido diverso, alinho-me ao entendimento esposado no Parecer/PGFN/CRJ/CAT nº 55, de 2009.

Nessa linha, reproduzo excertos do referido Parecer, reveladores do entendimento ali esposado.

[...]

20. A solidariedade entre contribuinte e responsável, por sua vez, ocorre quando a obrigação nasce em face do contribuinte mas, em decorrência de fato posterior, passa um terceiro a responder solidariamente com aquele, sem benefício de ordem. Nesse caso, respondem os dois igualmente, sendo a pretensão fiscal dirigida diretamente contra os dois. Eis a responsabilidade tributária solidária em sentido estrito.

[...]

84. Realmente, preocupando-se o Direito Tributário com o fato econômico da circulação de riqueza, se a pessoa jurídica promove esse fato econômico, surge para si a obrigação tributária, independentemente de haver ilicitude ou não por parte dos administradores. Não há o menor sentido em “desonerar” dos respectivos tributos a pessoa jurídica que “auferiu faturamento”, “vendeu mercadorias”, “prestou serviços”. Portanto, deve ser excluída a tese da responsabilidade tributária exclusiva, por substituição propriamente dita.

[...]

86. De fato, representando as normas de responsabilidade tributária “garantia” especial ao crédito tributário, não faz sentido algum interpretar o Código Tributário Nacional de modo a dotar essa espécie de crédito de menor garantia que os créditos comuns da empresa para com terceiros. Assim, se, por força do Código Civil, respondem os administradores solidariamente com a pessoa jurídica pelos atos ilícitos que cometerem, não é possível aceitar que, se o ato ilícito for cometido contra a Administração Tributária, a responsabilidade desse administrador fique condicionado à ausência de bens da sociedade, bem como não é correto defender que a pessoa jurídica fique desonerada².

[...]

88. Por sua vez, a tese da responsabilidade por substituição, pessoal e exclusiva, peca por prever implícito no art. 135 do CTN a desoneração da pessoa jurídica contribuinte, coisa que não está dita nem insinuada nesse dispositivo legal. A desoneração do contribuinte não pode ocorrer por obra de mera interpretação extensiva; demanda, rigorosamente, norma expressa de desoneração. Logo, não havendo qualquer preceito que afaste o dever da pessoa jurídica de pagar o crédito tributário, continua ela com este dever, sem óbice para a exigência de pagamento também do terceiro responsável.

89. Em verdade, a responsabilidade tributária imposta ao administrador em decorrência da prática de ato ilícito é, no que tange ao nascimento, à natureza e à cobrança, autônoma da responsabilidade (em sentido amplo) da pessoa jurídica contribuinte pelo pagamento do crédito tributário. O dever desta decorre de ato lícito: o fato jurídico tributário propriamente dito (evento econômico – produção, circulação ou detenção de riqueza). Já a responsabilidade daquele decorre de ato ilícito: a “infração de lei” prevista no *caput* do art. 135 do CTN. A hipótese normativa de nascimento duma obrigação é fato lícito; a doutra, fato ilícito. Em substância, as naturezas de ambas as obrigações são distintas. A obrigação do

² A menção ao regramento do Código Civil, que também impõe a responsabilidade solidária dos administradores que infringirem a lei, é feita com maestria pelo eminente Procurador da Fazenda Nacional Dr. Marcus Abraham, em artigo científico ainda pendente de publicação. Também faz referência à responsabilidade solidária dos sócios-gerentes, em decorrência do Código Civil, José Eduardo SOARES E MELO: *Curso de Direito Tributário*, 4ª ed., São Paulo, Dialética, 2005, p. 211.

responsável é tributária tão-só mediatamente, pois a norma que a impõe remete seu prescriptor à obrigação tributária *stricto sensu*. Em suma, trata-se de obrigações distintas, autônomas (nesses termos), atadas entre si simplesmente pelo *nexo de adimplemento*: o pagamento duma extingue a outra.

90. Assim, surgindo a responsabilidade do administrador-infrator, não temos *uma obrigação solidária* propriamente dita, senão *obrigações solidárias*. Explicamos. Não temos uma obrigação unitária com pluralidade de sujeitos passivos na relação jurídica. Temos, isto sim, duas ou mais obrigações, ligadas pelo vínculo da solidariedade. É o que a doutrina antiga chamava de *solidariedade imprópria*.

[...]

106. Em resumo, alinhamos aqui os fundamentos e as conclusões do presente Parecer:

[...]

d) A responsabilidade dos administradores, de acordo com a jurisprudência do STJ, não pode ser entendida como exclusiva (responsabilidade substitutiva), porquanto se admite na Corte Superior que a ação de execução fiscal seja ajuizada, ao mesmo tempo, contra a pessoa jurídica e o administrador;

e) A tese da responsabilidade substitutiva também deve ser excluída pela inexistência de norma legal de desoneração da pessoa jurídica em razão da prática de ato ilícito por parte do administrador;

f) A tese da responsabilidade subsidiária, em sentido próprio, dos administradores é incompatível com a adoção da tese da responsabilidade subjetiva, acolhida pelo STJ, visto que não se pode conceber que o terceiro, sendo sancionado pela prática de ato ilícito, condicione sua responsabilidade à inexistência de bens da pessoa jurídica, suficientes para a satisfação do crédito;

g) A tese da responsabilidade subsidiária, em sentido próprio, dos administradores também deve ser afastada em razão da jurisprudência do STJ que admite que a execução fiscal seja ajuizada, desde logo, contra sociedade e administrador; não se trata de mera questão de legitimidade, como seria no processo de conhecimento, pois que, no processo de execução, não se admite o processamento da ação sem que se tenha presente, desde o início, a exigibilidade da pretensão em face do executado;

h) Os acórdãos do STJ que fazem referência à “responsabilidade subsidiária” somente podem ser entendidos no sentido impróprio da expressão, que exige, além da existência de poderes de gerência e da prática de ilicitude pelo administrador, a ausência de pagamento pontual da obrigação tributária, e não a insolvabilidade da pessoa jurídica, o que se aproxima, na prática, da responsabilidade solidária decorrente de ato ilícito;

i) Os acórdãos do STJ que fazem referência à “responsabilidade por substituição” somente podem ser entendidos no sentido de que respondem os terceiros “em lugar” do contribuinte (pessoa jurídica), o que é válido para qualquer tipo de responsabilidade;

j) A jurisprudência do STJ aponta para a responsabilidade solidária, inclusive em precedentes desfavoráveis à Fazenda Nacional, em que se afirma que o “sócio” **só pode ser responsabilizado solidariamente se detiver poderes de gerência e se tiver praticado ato ilícito no exercício dessa gerência, na forma do art. 135, III, do CTN;**

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

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

Quanto ao argumento de que a Fiscalização não reuniu aos autos elementos capazes de autorizar a aplicação das disposições do art. 135 do Código Tributário Nacional, penso de forma diversa.

Em primeiro lugar, rejeito o argumento de que “considerável” parte das exigências decorre da aplicação de presunção legal, pois, como reiteradamente demonstrado, a parcela mais significativa da omissão detectada pela Fiscalização está lastreada em PROVA DIRETA, representada por notas fiscais colhidas junto a clientes da Recorrente.

Quanto aos requisitos necessários à imputação, penso que deve restar demonstrado nos autos o nexo de causalidade entre a conduta do indicado como sujeito passivo solidário e a infração dolosa praticada. No caso vertente, a autoridade fiscal, a meu ver, reuniu elementos no sentido de tornar indubitável a conclusão de que o Sr. OSMAR HENRIQUE MARQUES BELEZINI, como sócio e administrador da Recorrente, teve efetiva participação no processo de subtração de receitas à tributação, eis que, à época da ocorrência dos fatos, detinha poderes e atribuições para realizar todas as operações necessárias ao atingimento do objetivo social contratualmente estabelecido; representava legalmente a fiscalizada junto à Receita Federal; em todo o curso da ação fiscal representou a autuada junto ao Fisco, se apresentando como responsável por ela e seu proprietário; nenhum outro sócio foi identificado no curso da ação fiscal como responsável pelos atos praticados em nome da autuada; acompanhou todo o desenvolvimento do procedimento fiscal, assinando Termos e apresentando os esclarecimentos solicitados; e, principalmente, foi identificado em todas as empresas diligenciadas como responsável pelas relações comerciais da contribuinte.

É certo que em alguns procedimentos a relação de causalidade entre condutas adotadas por sócios de direito e de fato de empresas fiscalizadas e a infração dolosa apurada pela Fiscalização, revelam-se por meio de atos e fatos incontestáveis, tais como: interposição de pessoas; aproveitamento efetivo do ganho decorrente da sonegação; depoimentos convergentes de empregados; etc. No caso vertente, em que pese a ausência de tais elementos, penso que os fatos retratados nos autos, especialmente o indicativo, não contraditado, de que o Sr. OSMAR HENRIQUE MARQUES BELEZINI é o único administrador da empresa fiscalizada, torna a imputação feita pela autoridade autuante inquestionável.

Assim, rejeitando a preliminar de nulidade argüida, sou pela manutenção do Sr. OSMAR HENRIQUE MARQUES BELEZINI no pólo passivo da obrigação tributária formalizada.

Por todo o exposto, conduzo meu voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO ao recurso.**

Processo nº 15956.720233/2012-52
Acórdão n.º **1301-001.713**

S1-C3T1
Fl. 1.233

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães - Relator

CÓPIA